



MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE



NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2019

Allegato

**Relazione sull'economia non osservata
e sull'evasione fiscale e contributiva -
anno 2019**

(art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)



MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL
**DOCUMENTO
DI ECONOMIA
E FINANZA 2019**

Allegato

**Relazione sull'economia non osservata
e sull'evasione fiscale e contributiva -
anno 2019**

(art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

INDICE

INDICE	2
1. MANDATO DELLA COMMISSIONE E RISULTATI CONSEGUITI	4
A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA	4
B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2020	5
C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL TAX GAP E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI	6
D) IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA: UNA VALUTAZIONE DEI RISULTATI OTTENUTI CON ALCUNI RECENTI INTERVENTI	20
E) VALUTAZIONE DELLE PRINCIPALI MISURE NORMATIVE DI CONTRASTO E PREVENZIONE DELL'EVASIONE	24
APPENDICE A: GLI EFFETTI SUL TAX GAP DELLA VARIAZIONE DEL TASSO DI ADEMPIMENTO	26
APPENDICE B: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI	31
2. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE	36
3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	47
A) UN QUADRO DI SINTESI DELLE IMPOSTE E DEI CONTRIBUTI ANALIZZATI	47
B) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF)	51
C) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES)	65
D) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)	69
E) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP)	73
F) LA STIMA DEL TAX GAP SULLE LOCAZIONI	78
G) LA STIMA DEL TAX GAP DEL CANONE RAI	80
H) LA STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI	85
I) LA STIMA DEL TAX GAP DELLE IMPOSTE IMMOBILIARI	89
J) LA STIMA DEL GAP PER I CONTRIBUTI SOCIALI SUL LAVORO DIPENDENTE	97
K) STIMA E VALUTAZIONE DELL'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLE ENTRATE SOTTRATTE AL BILANCIO PUBBLICO	106
4. STRATEGIE E INTERVENTI PER IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	110
A) L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	110
EVASIONE FISCALE	110
I) LE PRINCIPALI DIRETTRICI DI INTERVENTO	110
II) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE	113
III) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI	128
IV) L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA	153

V) L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI	181
EVASIONE CONTRIBUTIVA	189
VI) L'ATTIVITÀ DELL'ISPettorato NAZIONALE DEL LAVORO	189
VII) L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE DELL'INPS	216
B) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO FISCALE	218
C) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO.....	232
5. NUOVI STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA PREVENZIONE E DEL CONTRASTO DELL'EVASIONE	233
A) DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITÀ.....	233
B) LA FATTURAZIONE ELETTRONICA.....	243
C) L'OBBLIGO DI TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI: ANALISI DEL FLUSSO DEI GESTORI DI DISTRIBUTORI AUTOMATICI E STIMA DEGLI EFFETTI COMPLESSIVI	250
6. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....	254
APPENDICE C: RIFERIMENTI NORMATIVI.....	259

1. MANDATO DELLA COMMISSIONE E RISULTATI CONSEGUITI

A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA

Il Decreto Legislativo 24 settembre 2015 n. 160, recante disposizioni in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale (in attuazione degli articoli 3 e 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23), ha previsto che, contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (DEF), venga presentato un Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva¹. Per la redazione di tale Rapporto il Governo, anche con il contributo delle Regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli Enti locali del proprio territorio, si avvale della «Relazione sull'Economia Non Osservata e sull'evasione fiscale e contributiva» (d'ora in poi indicata come «Relazione») predisposta da una Commissione istituita con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La predetta Commissione, istituita con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 aprile 2016, è presieduta dal Prof. Enrico Giovannini e coinvolge rappresentanti delle Amministrazioni pubbliche, centrali e locali, nonché soggetti provenienti dal mondo accademico ed istituzionale, secondo la composizione definita dall'articolo 2, comma 2, del citato Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160².

In base a quanto previsto dal comma 4 dell'articolo 10-bis.1 sopra richiamato, la Relazione è finalizzata a:

- recepire e commentare le valutazioni sull'Economia Non Osservata effettuate dall'Istituto nazionale di statistica (Istat) sulla base della normativa che regola la redazione dei Conti economici nazionali;
- stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;
- valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;
- valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo;

¹ Articolo 10-bis.1 nella Legge 31 dicembre 2009, n. 196.

² La Commissione è attualmente così composta: Prof. Enrico GIOVANNINI - Università di Roma "Tor Vergata"; Dott. Vieri CERIANI - MEF; Dott.ssa Concetta FERRARI - Ministero del lavoro e delle politiche sociali; Prof.ssa Emma GALLI - Sapienza Università di Roma; Dott. Antonino GENTILE - ANCI; Prof. Paolo LIBERATI - Università degli studi "Roma Tre"; Dott. Roberto MONDUCCI - Istat; Dott. Ferdinando MONTALDI - INPS; Dott.ssa Maria Teresa MONTEDURO - Dipartimento delle finanze; Dott. Gian Paolo ONETO - Istat; Dott.ssa Daria PERROTTA - Presidenza del Consiglio dei Ministri; Dott. Stefano PISANI - Agenzia delle entrate; Dott.ssa Marzia ROMANELLI - Banca d'Italia; Dott. Andrea SABBADINI - Conferenza delle Regioni e delle Province autonome; Gen.B. Giuseppe ARBORE - Guardia di Finanza.

- illustrare le strategie e gli interventi attuati per contrastare e prevenire l'evasione fiscale e contributiva, nonché quelli volti a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

La Commissione si è insediata presso il Ministero dell'economia e delle finanze il 7 giugno 2016 e pubblica la sua Relazione a fine settembre³, prevedendo un aggiornamento successivo all'esito della revisione, da parte dell'Istat, delle stime dell'Economia Non Osservata. Ai fini dell'elaborazione della Relazione di quest'anno, la Commissione ha lavorato per consolidare l'ambito settoriale e territoriale di analisi e migliorare le metodologie di stima, con l'obiettivo di pervenire a risultati ancora più accurati e dettagliati⁴.

Grazie al lavoro svolto nel corso del 2019, la Relazione di quest'anno (redatta a cura del Dipartimento delle finanze e validata dalla Commissione nella riunione del 16 settembre 2019) presenta novità rilevanti sia in termini di valutazione dell'evasione, sia di approfondimenti del fenomeno dell'evasione, sia ancora di illustrazione delle azioni di contrasto. In particolare, la Relazione 2019 contiene dati relativi:

- alla stima del tax gap dell'IRPEF per il lavoro autonomo e l'impresa mediante un approccio *bottom up*;
- all'ampliamento della platea dei soggetti considerati ai fini della stima del gap relativo agli omessi versamenti, che nelle Relazioni precedenti era limitata unicamente alle partite IVA;
- alla distribuzione regionale del gap relativo all'IVA e alle addizionali regionali, limitatamente agli omessi versamenti.

Il consolidamento dell'insieme dei tributi considerati ha consentito di confermare che la quota di imposte per le quali è stato stimato il *tax gap* ammonta all'87,5%. Come si argomenterà successivamente, in alcuni casi l'evasione può essere considerata, per definizione, pari a zero; pertanto, la quota effettiva di imposte per le quali è ancora necessario effettuare una stima del tax gap è pari al 12,5%. Inoltre, il Capitolo 5, che illustra i principali interventi adottati per la prevenzione ed il contrasto dell'evasione, si arricchisce quest'anno di alcuni approfondimenti relativi alla questione della digitalizzazione, dei controlli e della dichiarazione precompilata, nonché di specifici focus sulla fatturazione elettronica e sull'applicazione degli indici sintetici di affidabilità (ISA).

B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2020

La Commissione ha impostato, altresì, le principali linee di attività per il 2020: si prevede di proseguire nella complessiva operazione di perfezionamento delle metodologie utilizzate (in particolare, di quelle concernenti la disaggregazione territoriale dei dati relativi all'economia sommersa e alla relazione tra economia sommersa e dinamica della produttività); di approfondire il fenomeno del lavoro sommerso parziale; di valutare gli avanzamenti metodologici e le indicazioni del Rapporto finale "VAT Gap" della Commissione europea dell'11 settembre 2018 e del documento OCSE/G20 "Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", nonché le elaborazioni esistenti relative all'evasione internazionale sui redditi di natura finanziaria; di procedere infine con la verifica dei risultati dei recenti interventi adottati in materia di prevenzione e contrasto

³ Le Relazioni per gli anni 2016, 2017 e 2018 con i successivi aggiornamenti, oltre che le relative note metodologiche, sono disponibili sul sito della Commissione all'indirizzo: <http://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/relev/index.html>

⁴ La Commissione si è riunita nelle date dell'11 aprile, 8 luglio e 16 settembre 2019.

dell'evasione quali i nuovi indici sintetici di affidabilità (ISA) e l'introduzione della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi.

In particolare, per quanto concerne l'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica, sarà condotta un'analisi *ex post* fondata su dati micro, che saranno disponibili solo a partire da novembre 2019, al fine di verificare i risultati ottenuti attraverso l'analisi macro presentata nel Capitolo 5 della presente Relazione.

Particolare attenzione verrà posta all'analisi dei tributi degli Enti territoriali, finora esclusi dalle stime. Sarà sviluppata un'analisi della partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali, attraverso la scomposizione della maggiore imposta accertata e del riscosso in base alla tipologia di segnalazioni qualificate (commercio e professioni, urbanistica e territorio, proprietà edilizia e patrimonio immobiliare, residenze fiscali all'estero, beni indicativi di capacità contributiva).

Sempre in tema di cooperazione fra Comuni e Agenzia delle entrate, saranno analizzati gli scambi di dati catastali tra l'Agenzia e i Comuni attraverso il canale telematico "Portale dei Comuni" (fabbricati mai dichiarati, revisione dei classamenti per intervenute variazioni edilizie, ecc.).

C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL TAX GAP E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI

Aspetti definatori

L'obiettivo principale di questa Relazione è fornire una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico⁵. Per adempiere a questo mandato, viene effettuata una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento degli obblighi tributari e contributivi previsti a legislazione vigente.

Per quanto concerne la componente tributaria, si definisce *tax gap* il divario tra gettito teorico e gettito effettivo. Questa misura identifica la *tax non compliance*, cioè l'ampiezza dell'inadempimento spontaneo da parte dei contribuenti. Tuttavia, alla luce delle definizioni concettuali consolidate a livello internazionale, la definizione di *tax gap* può essere estesa fino ad includere anche la perdita di gettito dovuta alle varie misure di *policy* che prevedono agevolazioni fiscali nella forma di riduzioni di aliquote, abbattimenti degli imponibili o regimi speciali di favore (spese fiscali o *tax expenditures*) rispetto ai principi generali cui dovrebbe rispondere il sistema di tassazione. Secondo questa interpretazione, quindi, il *tax gap* totale sarebbe dato dal divario tra quanto il contribuente dovrebbe teoricamente versare secondo un modello *benchmark* di tassazione e quanto effettivamente riscosso. Più precisamente, il *tax gap* totale si articolerebbe in due parti: il *compliance gap*, inteso appunto come distanza tra l'adempimento rispetto a quanto previsto dalla normativa vigente, e il *policy gap*, ovvero una misura della discrepanza tra la legislazione vigente e il modello *benchmark* di tassazione.

In un approccio onnicomprensivo (*holistic approach*) l'efficienza del sistema fiscale sarebbe dunque determinata da: i) effetti derivanti dalle scelte di *policy* che determinano una riduzione

⁵ Il Rapporto finale dell'attività del "Gruppo di lavoro sull'economia non osservata ...", presieduta nel 2011 dal prof. Giovannini, evidenziava l'importanza di poter disporre di un quadro aggiornato ed esaustivo sui diversi aspetti dell'evasione, nonché seguire l'evoluzione degli interventi di contrasto e dei loro esiti. Poiché l'Istat produce regolarmente le stime dell'economia non osservata nell'ambito della produzione corrente dei conti economici nazionali e territoriali, in quel Rapporto si raccomandava che altrettanto avvenisse per ciò che concerne l'evasione fiscale e contributiva attraverso la realizzazione di un Rapporto Annuale che documentasse, illustrasse ed aggiornasse periodicamente l'andamento dell'economia sommersa, delle attività di contrasto all'evasione nel nostro Paese e l'andamento nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva.

del gettito, come le spese fiscali (*policy gap*); ii) effetti derivanti dal mancato adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme fiscali (*compliance gap*). In questa prospettiva, il *policy gap* fornisce quindi una quantificazione della cosiddetta “erosione” fiscale, ovvero l’effetto di tutte quelle norme che consentono di ridurre la base imponibile “teoricamente” assoggettabile al tributo o che permettono di ridurre la corrispondente aliquota; il *compliance gap*, invece, include gli esiti dei comportamenti evasivi, elusivi, le frodi fiscali, i mancati versamenti di imposte dichiarate e tutti i possibili errori non intenzionali che alterano il gettito. Nell’ambito del *compliance gap*, poi, la letteratura economica distingue tra *tax gap* al netto dei mancati versamenti (*assessment gap*), ovvero il divario tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e *tax gap* dovuto a omessi versamenti (*collection gap*), ovvero il divario tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato.

In questa Relazione, la scelta è quella di limitare il calcolo del *tax gap* alla sola componente di *compliance gap*, poiché la valutazione dell’erosione fiscale (e quindi del *policy gap*) è demandata al lavoro della Commissione istituita per la redazione del *Rapporto annuale sulle spese fiscali* (articolo 1 del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160). Nell’ambito del *compliance gap*, ove possibile, si procede poi alla quantificazione delle due componenti di *assessment gap* e *collection gap*, e si riporta la quantificazione del *tax gap* al lordo del recupero successivo delle entrate tributarie dovuto ad accertamento⁶.

Rispetto al precedente quadro definitorio, dunque, è opportuno rilevare che il *tax gap* stimato dalla Relazione è un aggregato più ampio dell’evasione intenzionale, in quanto comprende i meri errori di calcolo e di interpretazione delle norme e i mancati versamenti (se dovuti solo a crisi di liquidità) non sono ascrivibili all’evasione fiscale intenzionale.

Occorre precisare, inoltre, che le basi imponibili teoriche sottostanti alla stima del PIL sommerso, come stimato dall’Istat, non rappresentano compiutamente le basi imponibili non dichiarate, anche se depurate dagli effetti dell’erosione fiscale. Vi sono, infatti, comportamenti dei contribuenti che riducono la base imponibile, ma che, per definizione, non sono inclusi nelle stime del valore aggiunto sommerso (si pensi, per esempio, alle deduzioni fiscali fruite in misura non spettante).

Infine, per monitorare la *tax compliance* e in generale la *performance* del sistema tributario, si fornisce il calcolo di un indicatore della propensione all’inadempimento da parte dei contribuenti (*propensione al gap*), dato dal rapporto tra l’ammontare del *tax gap* e il gettito teorico: una riduzione di tale rapporto equivale a un miglioramento della *tax compliance*, e viceversa.

Box 1.C.1: Evasione ed erosione fiscale

La metodologia utilizzata in questa Relazione è finalizzata alla stima dell’evasione fiscale (articolo 2 del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160). L’evasione si genera dalla sottrazione illegale dall’accertamento e dal pagamento dei tributi da parte del contribuente attraverso l’occultamento, totale o parziale, dei redditi e del patrimonio, voluto intenzionalmente e la conseguente violazione delle norme fiscali. L’elusione, invece, consiste nell’aggiramento dell’obbligo fiscale, senza violarlo, per mezzo di comportamenti o altri mezzi giuridici tesi ad ottenere un illegittimo risparmio di imposta⁷. La frode è una forma più grave di evasione, poiché consiste nell’occultamento doloso di base imponibile, e/o di imposta, attuato mediante atti o fatti finalizzati a sviare l’attività di controllo. Come riportato in precedenza nel testo, una più ampia interpretazione del *tax gap* dovrebbe comprendere sia la componente di *policy gap* sia la componente di *compliance gap*. Ne consegue che un miglioramento della performance del sistema

⁶ In letteratura si distingue infatti tra *tax gap* lordo (*gross tax gap*), senza considerare l’eventuale recupero di entrate tributarie da ruoli o ritardati versamenti, e *tax gap* netto (*net tax gap*).

⁷ La definizione comprende anche il concetto di “abuso del diritto”. Per una più completa disamina del fenomeno dell’elusione fiscale si rinvia al Box 4.B.1.

fiscale, attraverso la riduzione del *policy gap* e del *compliance gap*, implica inevitabilmente un incremento del gettito, in assenza di una corrispondente riduzione della pressione fiscale.

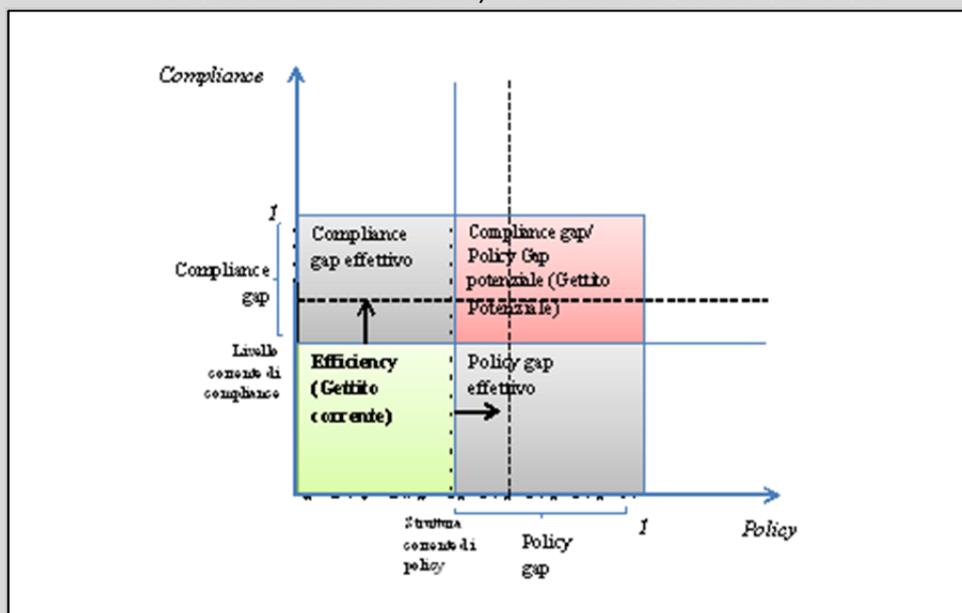
In linea con questa distinzione teorica e con la letteratura di riferimento, il Decreto 24 settembre 2015, n. 160, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge delega fiscale, ha introdotto rilevanti elementi di novità nella definizione del recupero di efficienza (*efficiency*) del sistema fiscale, distinguendo tra il recupero di gettito derivante dalla riduzione del *policy gap*, ovvero dell'erosione fiscale (articolo 1 del decreto) e quello derivante dalla riduzione del *compliance gap*, ovvero dell'evasione fiscale (articolo 2 del decreto). Gli indicatori di performance (*revenue performance*) ed efficienza (*efficiency*) si possono sintetizzare con la seguente espressione:

$$Efficiency = (1 - Policy\ Gap) \cdot (1 - Compliance\ Gap)$$

Un'illustrazione grafica dell'indicatore di *efficiency* è riportata nella Figura 1.C.1. Ponendo pari a 1 il livello massimo di *compliance* (nel caso di assenza di evasione) e di *policy* (nel caso di assenza di spese fiscali) emerge che un incremento della *compliance* e una riduzione delle spese fiscali (indicato dalle frecce in figura) determinano non solo il recupero dei correnti livelli di *policy gap* e *compliance gap* (dato dall'area grigia), ma anche dell'efficienza piena, attraverso il progressivo recupero dell'intero gettito potenziale (l'area rossa), con un aumento della pressione fiscale. Dato il recupero di efficienza, a invarianza di gettito, è necessario destinare alla riduzione della pressione fiscale le maggiori risorse ottenute.

Per questa ragione, nel Decreto 24 settembre 2015, n. 160 si afferma per la prima volta il principio che ai contribuenti saranno restituite sia le risorse derivanti dalla razionalizzazione del sistema fiscale sia quelle derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva e dal miglioramento della *tax compliance*, con le modalità previste dall'alimentazione e utilizzo del Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

FIGURA 1.C.1: EFFICIENZA, COMPLIANCE GAP E POLICY GAP



Box 1.C.2: Le attività illegali nel calcolo del *tax gap*

Dal settembre 2014 i dati di contabilità nazionale di ciascun Paese europeo devono includere i redditi derivanti dalle attività riconducibili al commercio di sostanze stupefacenti, all'esercizio della prostituzione e al contrabbando di sigarette e alcool⁸. L'insieme di queste attività costituisce l'aggregato dell'"economia illegale" che ha le seguenti caratteristiche:

⁸ Si tratta del recepimento dei nuovi schemi di Contabilità nazionale SEC 2010.

- è costituito da attività di produzione di beni e servizi la cui vendita, distribuzione o possesso è proibita dalla legge oppure è legale ma svolta da soggetti non autorizzati;

- comprende attività basate sul concetto di “consenso volontario”, cioè svolte sulla base di un accordo tra i soggetti coinvolti nella transazione. A questo riguardo, quindi, non rientrano tra le “attività illegali” ai fini della contabilità nazionale i redditi derivanti da furti, rapine o altre attività criminali in cui non si possa rintracciare l’elemento del consenso;

- esclude, nel caso italiano, il contrabbando di alcool e il commercio internazionale di servizi di prostituzione, in quanto - nella definizione dell’Istat - essi non sono stati ritenuti significativi in termini di aggregati di contabilità⁹. Questa impostazione riflette anche le linee guida del SEC che invitano i Paesi a valutare il costo opportunità della procedura di stima qualora il valore dell’attività stimata sia appunto poco rilevante.

La ragione economica dell’inclusione nei Conti nazionali delle attività illegali discende dall’esigenza di definire il Prodotto Interno Lordo (PIL) come un sistema esaustivo di transazioni economiche. L’elemento del consenso, anche se riferito a attività illegali, è invece necessario per garantire la formazione di un prezzo di mercato e quindi di un valore economico della transazione. Dal punto di vista dell’attribuzione della stima, la procedura suggerita è quella di attribuire il valore aggiunto risultante dalle attività illegali ai singoli operatori economici (in particolare le famiglie produttrici), assumendo quindi che i soggetti coinvolti nelle attività illegali possano essere considerati come lavoratori indipendenti.

Va ricordato che l’aggregato delle attività illegali è solo una delle componenti dell’Economia Non direttamente Osservata (NOE) che rientra nei Conti nazionali. Oltre ad esso, infatti, si considera l’economia sommersa, cioè l’attività di produzione di beni e servizi legali cui corrispondono forme di occultamento per ragioni di evasione fiscale e/o contributiva (sotto-fatturazione o lavoro nero) e l’economia informale, che riguarda attività legali su piccolissima scala prevalentemente basate su relazioni personali e familiari.

Mentre la pratica di includere le attività illegali nel calcolo del PIL - anche se concettualmente discutibile - è sufficientemente consolidata, questione diversa assume la considerazione di quelle stesse attività ai fini sia della misurazione del *tax gap* sia del potenziale recupero di gettito che potrebbe derivare dal contrasto all’illegalità.

Il problema a cui si fa riferimento è in effetti di natura più ampia e coinvolge l’equivalenza - spesso sottintesa - tra dimensione del *tax gap* e dimensione del gettito recuperabile dal contrasto all’evasione. La letteratura economica ha da tempo criticato questa equivalenza, sulla base dell’osservazione che una percentuale del *tax gap* - in presenza di un aumento del tasso di adempimento - non sarebbe recuperabile, in quanto il gettito potenziale stimato assumendo un regime di perfetto adempimento costituirebbe una misura valida solo in corrispondenza del tasso di adempimento iniziale. Una variazione del tasso di adempimento, dovuta al contrasto all’evasione, comporterebbe invece reazioni comportamentali tali che il gettito potenziale a seguito di questa variazione può divenire inferiore a quello stimato al tasso di adempimento iniziale¹⁰.

Per fornire indicazioni sull’opportunità di considerare le attività illegali nel calcolo del *tax gap* è necessario considerare la natura del mancato gettito derivante dallo svolgimento di tali attività. Prima di procedere, tuttavia, è utile ricordare che attualmente soltanto il contrabbando di tabacco è inserito nel calcolo del *tax gap*, accettando l’assunzione implicita che il contrasto al contrabbando possa determinare uno spostamento verso il consumo lecito di tabacco e quindi consentire un recupero del gettito evaso.

Per meglio chiarire questi aspetti da un punto di vista generale, conviene distinguere le due dimensioni delle attività illegali contenute nella loro definizione:

- l’illiceità della vendita, distribuzione o possesso di alcuni beni o servizi
- l’illiceità dell’operatore.

Nel primo caso, è ragionevole presumere che una repressione delle attività illegali di vendita, distribuzione o possesso di beni o servizi, non avrebbe come conseguenza l’emersione del gettito evaso, se

⁹ Al riguardo, si veda l’Audizione del Presidente dell’Istat sul tema “L’economia illegale nei Conti nazionali”, Roma 8 ottobre 2014.

¹⁰ Al solo scopo di fornire una base analitica a questa intuizione, si veda l’Appendice A.

non per la parte eventuale di consumo di beni e servizi che potrebbe spostarsi dal mercato illegale a quello legale. Per il recupero del gettito, dunque, si dovrebbe fare riferimento a una sorta di elasticità incrociata di difficile quantificazione. Le attività illegali, infatti, sono spesso svolte da organizzazioni criminali che certamente evadono l'imposta nel momento in cui compiono l'illecito. Tuttavia, potrebbe non essere ragionevole assumere che la situazione controfattuale sia lo svolgimento legale di quelle stesse operazioni, sia perché l'oggetto dell'attività è illecito, sia perché l'organizzazione illecita difficilmente potrebbe costituirsi "in chiaro". Infine, anche nell'ipotesi estrema di legalizzazione di alcune di queste attività, la stima delle imposte evase nel caso di illiceità non sarebbe affidabile per la quantificazione del gettito effettivamente ottenibile, dato che solo una parte del mercato illegale potrebbe trasferirsi su quello legale.

In altri termini, si ritiene che quella connessa allo svolgimento di attività illegali sia un'evasione di imposta a cui non corrisponda un *tax gap* effettivo; è ragionevole presumere, infatti, che il contrasto dell'attività illegale faccia sparire per la più parte, e non emergere, l'attività stessa. In altri termini, mentre si può assumere che il mancato gettito derivante dall'occultamento al fisco di materia imponibile nel contesto di attività comunque legali (come l'impresa regolare che usa lavoro nero) possa essere considerato una buona stima del gettito che lo Stato potrebbe ottenere se quelle attività emergessero (al netto di effetti comportamentali comunque possibili), altrettanto non si può dire per le attività illegali. Ne consegue che, in un approccio di prudenza, l'inclusione nella misura del *tax gap* si dovrebbe evitare; in alternativa, l'inclusione dovrebbe avvenire ipotizzando una qualche misura dell'elasticità di questa base imponibile (si veda l'Appendice A).

Nel secondo caso, si è di fronte ad attività legali, ma svolte da un operatore non autorizzato (illegale). Seguendo la stessa linea di ragionamento, si può ritenere che gli operatori illegali siano soggetti che non potrebbero ottenere una autorizzazione a svolgere quella stessa attività; in altri termini, l'impossibilità di ottenere una autorizzazione costituisce di per sé la ragione dell'illiceità dell'operatore. Non sembra, quindi, ragionevole supporre che l'ipotesi controfattuale preveda l'emersione dell'operatore illegale. Ne consegue che l'evasione connessa a questo tipo di attività, per analogia al caso precedente, non dovrebbe rientrare nella misura del *tax gap*; o rientrare ipotizzando un coefficiente di aggiustamento della base imponibile inizialmente occultata, per tener conto del fatto che una parte del consumo illegale possa spostarsi su mercati legali di beni e servizi.

L'ipotesi sulla situazione controfattuale rappresenta dunque un punto dirimente nel decidere cosa includere nel *tax gap*. Nel caso di attività legali, l'ipotesi controfattuale implicita è che le attività che causano evasione sarebbero svolte ugualmente una volta accertate. Da qui, l'opportunità sia di considerare il gettito evaso nella stima del *tax gap* sia di poter presumere un suo recupero in presenza di attività di contrasto all'evasione. Questa ipotesi, seppure discutibile, potrebbe comunque costituire un'approssimazione del primo ordine del gettito recuperabile nel caso di attività legali. Nel caso di attività illegali, il mantenimento di questa ipotesi controfattuale è invece molto discutibile. Da cui deriva l'opportunità, in un approccio di prudenza, di non considerare il gettito evaso nella stima del *tax gap*, o di includerlo dopo averlo corretto per un adeguato coefficiente di aggiustamento (elasticità). Si tratta, in sostanza, di declinare delle elasticità di realizzazione del gettito evaso in dipendenza delle motivazioni dell'evasione stessa.

Il principio generale che è prudenziale adottare è quello di includere nella misura del *tax gap* soltanto il mancato gettito che deriva dall'occultamento parziale o totale di attività svolte da soggetti autorizzati che producono, vendono o consumano beni o servizi la cui produzione, vendita o consumo è lecita. In questo modo, per le valutazioni di finanza pubblica, si avrebbe più correttamente l'effetto di includere solo elementi che non considerano il contributo di attività illegali o criminali che, per loro natura, comportano *ex ante* l'evasione delle imposte corrispondenti, ma rispetto alle quali è complesso ipotizzare che quell'evasione sia *ex post* interamente recuperabile.

In ragione dell'opportunità di non considerare tutto il *tax gap* come gettito recuperabile, potrebbe manifestarsi la necessità di calcolare due versioni del *tax gap*: a) la prima, nella forma attuale; b) la seconda, che consideri solo quella parte di *tax gap* che si presume possa effettivamente tramutarsi in gettito effettivamente recuperato sulla base di coefficienti di correzione (elasticità) delle corrispondenti basi imponibili.

In considerazione di quanto illustrato finora, va segnalato che nella presente Relazione, per il contrabbando di sigarette, si è adottata la soluzione di considerare nel *tax gap* dell'IVA potenzialmente

evasa nell'attività illegale, con l'ipotesi che almeno una parte dell'IVA si possa recuperare qualora il consumo si sposti dal mercato illegale al corrispondente mercato legale¹¹.

Box 1.C.3: Differenza tra recupero di gettito e incremento della *compliance* dei contribuenti

La stima del *gap* fiscale (d'ora in poi *GAP*) misura la differenza tra il gettito potenziale (d'ora in poi *GPT*), cioè il gettito realizzabile in un dato sistema economico in presenza di un perfetto adempimento alla legislazione fiscale vigente, e il gettito effettivamente versato nelle casse dello Stato, indicato con *GST*. In termini formali

$$GAP = GPT - GST$$

Il *GAP* così calcolato rappresenta una misura della perdita di gettito per il bilancio pubblico e la sua dinamica risente di molteplici fattori, alcuni dei quali sono esogeni rispetto al comportamento dei contribuenti. I principali fattori esogeni sono rappresentati dall'andamento del ciclo economico e dalla variazione della normativa fiscale, entrambi possono influenzare il *GAP* a prescindere dal fatto che sia mutato l'atteggiamento del contribuente nei confronti della *compliance*.

Come apparirà più chiaramente in seguito, la presenza dei fattori esogeni può causare un disallineamento tra il recupero/perdita di gettito e recupero/perdita di *compliance*. Ovvero un incremento/decremento del *GAP* non può essere direttamente interpretato come incremento/decremento di *compliance*.

Se si intende analizzare quest'ultimo aspetto è necessario calcolare un indice adimensionale che misura la non *compliance* rapportando il *GAP*, per un dato anno t , al corrispondente gettito potenziale *GPT*. In questo modo si ottiene la cosiddetta propensione al *gap* p_t

$$p_t = GAP_t / GPT_t = (GPT_t - GST_t) / GPT_t \quad [1]$$

dove $0 \leq p_t \leq 1$. Tanto minore è p_t , tanto maggiore è il livello di *compliance*.

La [1] mette chiaramente in luce come la misura della non *compliance* non possa fondarsi solo sulla dinamica del *GAP*. Infatti quest'ultimo varia in ragione delle dinamiche relative di *GST* e *GPT*, dove entrambi possono variare in ragione di fattori esogeni. Dal momento che sia le variazioni normative sia la dinamica del ciclo economico è inclusa, per costruzione, in *GPT*, rapportare il *GAP* a *GPT* sterilizza p_t dall'influenza di questi due fattori. Da ciò si deduce che un recupero di *compliance* può essere compatibile con un incremento del *GAP* e viceversa una perdita con un decremento del *GAP*.

Il rapporto p_t rappresenta la quota del *GAP* rispetto al totale delle imposte che sarebbero state versate in una situazione di perfetto adempimento spontaneo. Detto diversamente, esprime l'attitudine media dei contribuenti in un certo momento, t , a non aderire, per vari motivi, alle misure fiscali previste per il sistema economico. Per questo motivo p_t è indicato come "propensione al *GAP*" ed è riportato a corredo delle corrispondenti stime monetarie illustrate nella presente Relazione.

Dato che la [1] esprime un rapporto tra grandezze omogenee, p_t è una misura indipendente dalla dimensione dei fenomeni rappresentati - *GST* e *GPT* - adatta, quindi, ai confronti temporali e tra diverse aree geografiche.

L'indicatore di *compliance* vero e proprio si ottiene come complemento ad 1 della propensione al *GAP* e non è altro che il rapporto tra il gettito effettivamente versato, *GST*, e quello potenziale *GPT* :

$$1 - p_t = 1 - GAP_t / GPT_t = (GPT_t - GAP_t) / GPT_t = GST_t / GPT_t \quad [1bis]$$

¹¹ Si riporta nell'Appendice A del presente capitolo un'analisi degli effetti sul *tax gap* della variazione del tasso di adempimento.

Partendo dall'indicatore p_t è possibile ricavare una stima del guadagno, o della perdita, monetaria derivante dalla variazione dell'atteggiamento dei contribuenti nei confronti della *compliance* tramite la definizione del gettito spontaneo a *compliance* invariante (d'ora in poi GST^*); tale gettito per un generico anno $t+1$, è quello che si realizzerebbe nello stesso anno se, dato il potenziale $GPT_{(t+1)}$, la *compliance* fosse la stessa dell'anno t .

Posto che il livello di *compliance* si può rappresentare tramite $1 - p_t$, GST^* si ottiene moltiplicando il gettito potenziale, GPT , dell'anno d'interesse per il complemento ad 1 della propensione dell'anno precedente, cioè

$$GST^*_{(t+1)} = (1 - p_t) * GPT_{(t+1)} \quad [2]$$

Nella [2], GST^* rappresenta una sorta di controfattuale, ossia il gettito che verrebbe dichiarato spontaneamente dai contribuenti, nell'anno $t+1$, se non fosse mutato l'atteggiamento degli stessi nei confronti della *compliance* - ovvero si fosse osservato un valore di p pari a quello dell'anno precedente.

La differenza tra il gettito spontaneo a *compliance* invariante e il gettito spontaneo effettivamente osservato, riferite allo stesso anno, cioè $GST^*_{(t+1)} - GST_{(t+1)}$, restituisce la misura monetaria della variazione nel tempo del *GAP* dovuta al mutato atteggiamento dei contribuenti nei confronti della *compliance*.

Le metodologie di stima del *tax gap*

Sul piano metodologico di stima dell'evasione, le esperienze internazionali evidenziano due principali approcci. Un primo approccio di calcolo dell'imposta evasa (cosiddetto *top down*) si basa sul confronto tra dati fiscali e un corrispondente aggregato macroeconomico (in generale rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), che incorpora al suo interno una stima dell'Economia Non Osservata, opportunamente selezionato al fine di costruire una base imponibile teorica onnicomprensiva, con la quale viene confrontata la base dichiarata dall'universo dei contribuenti. Nelle *best practice* internazionali, il metodo *top down* trova applicazione soprattutto nella quantificazione del *tax gap* delle imposte indirette (IVA, accise, ecc.). In Italia, tuttavia, la presenza di un'imposta sul valore della produzione netta, come l'IRAP, consente di misurare anche il *tax gap* delle imposte dirette attraverso un approccio di tipo *top down*.

Un secondo approccio (cosiddetto *bottom up*) si basa su fonti informative di origine interna alle Amministrazioni stesse, come, per esempio, indagini statistiche o programmi di verifica o accertamento casuale (*random audit*), che possono essere usati anche per elaborare una stima dell'indice di accuratezza delle dichiarazioni e dei profili di rischio. Tale metodologia risulta più robusta per la stima dell'evasione delle imposte dirette; tuttavia, non è comunemente utilizzata perché i *random audits* implicano una costosa allocazione delle risorse preposte alle verifiche che potrebbero alternativamente essere impiegate per concentrarsi sui casi di maggior rischio (come accade in Italia).

L'art. 10-bis.1, comma 4, lett. b), della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, definisce una metodologia di misurazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi e contributi, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria e dall'Inps. In altre parole, la scelta del legislatore è riconducibile all'idea che una stima robusta dell'evasione fiscale e contributiva sia possibile attraverso una quantificazione del *tax gap* effettuata utilizzando una metodologia *top down*. Pertanto le metodologie utilizzate in questa Relazione sono prevalentemente di tipo *top down*. Tuttavia la Commissione ha attentamente valutato la possibilità di stimare il *tax gap*, specificamente delle imposte dirette, anche attraverso l'approccio *bottom up* e di considerarle meritevoli di ulteriori sviluppi futuri, anche in considerazione del fatto che presentare risultati di metodologie alternative tra loro coerenti rappresenterebbe una verifica di robustezza delle stime.

In linea con le definizioni adottate in letteratura, l'art. 10-bis.1, comma 5, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, dispone che, per effettuare una stima dell'evasione fiscale e contributiva, cioè del divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, escludendo gli effetti delle spese fiscali, la Relazione debba misurare distintamente: a) i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti in sede di dichiarazione; b) gli omessi versamenti rispetto a quanto dichiarato; c) il divario tra le basi fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali e la parte residua, che viene attribuita all'occultamento di basi imponibili; d) le mancate entrate fiscali e contributive ascrivibili al divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, anch'esse al netto degli effetti dell'erosione fiscale.

In questa Relazione (ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160) la stima del *compliance gap* (o *tax gap* in senso stretto o da ora in poi semplicemente *tax gap*) è elaborata per le principali imposte erariali e locali, che rappresentano circa l'87,5% del gettito tributario potenzialmente evadibile, e per i contributi a carico dei datori di lavoro e dei lavoratori dipendenti.

Per quantificare la stima del *tax gap* con il metodo *top down* è necessario partire da una misurazione dell'Economia Non Osservata, per la parte relativa al sommerso economico. A questo fine, la Commissione ha recepito le misure calcolate dall'Istat nell'ambito delle stime dei Conti economici nazionali. Gli schemi e le definizioni fissate dal Sistema Europeo dei Conti (il SEC che da settembre 2014 è in vigore nella versione 2010) impongono, infatti, di contabilizzare nel PIL, e in generale negli aggregati economici, anche l'Economia Non direttamente Osservata (NOE). Il SEC definisce l'Economia Non Osservata come originata: i) dal sommerso economico; ii) dalle attività illegali; iii) dalla produzione del settore informale; iv) dal sommerso statistico, derivante da carenze del sistema di rilevazione e misurazione delle attività. Riguardo all'inclusione delle attività illegali, in sede europea si applicano in maniera omogenea le regole del Sistema dei conti, al di là delle specifiche caratteristiche delle legislazioni nazionali; questo principio era già presente nel SEC 1995 su cui si basavano le precedenti versioni dei conti, ma solo con l'introduzione del SEC 2010 ha trovato applicazione in tutti i paesi¹².

Anche per quanto riguarda la quantificazione dell'evasione contributiva le misure presentate in questa sede si fondano sulle stime di Contabilità nazionale relative al numero di lavoratori dipendenti irregolari (in termini di occupati e posizioni) e alle ore da essi lavorate; tali stime derivano, prevalentemente, dalla complessa procedura che confronta a livello di informazioni individuali la condizione lavorativa misurata dall'indagine sulle forze di lavoro e l'insieme dei segnali amministrativi connessi agli adempimenti relativi ai lavoratori (dipendenti o indipendenti) registrati secondo la regolazione vigente. A partire dalla misura delle retribuzioni relative al lavoro irregolare è possibile definire un intervallo di possibili stime dell'ammontare di evasione contributiva che riguarda sia la parte a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia la parte a carico del lavoratore, inclusa nelle retribuzioni lorde per i lavoratori regolari.

Per quanto riguarda i contributi a carico dei datori di lavoro, le quantificazioni fanno riferimento ai soli contributi effettivi dei datori di lavoro e sono basate sull'applicazione delle aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari)

¹² A partire da settembre 2014 i dati di Contabilità nazionale includono nei conti il reddito relativo alle attività di traffico di stupefacenti, di prostituzione e di contrabbando di tabacco. La distinzione tra economia sommersa e economia illegale, entrambe incluse nel PIL, è dovuta al fatto che nella prima si stima quella parte di economia legale che sfugge all'osservazione diretta, perché caratterizzata da sotto-dichiarazione, impiego di lavoro irregolare e altre poste minori (come mance e fitti in nero), mentre l'economia illegale include le attività economiche il cui oggetto (o soggetto) è collocato al di fuori della Legge. Essa comprende dunque le transazioni di beni e servizi illegali e le attività che, seppure legali, sono svolte da soggetti non aventi opportuno titolo."

di Contabilità nazionale alle diverse stime di base imponibile evasa. La stima dei contributi a carico del lavoratore si basa invece sulle aliquote di Legge.

I risultati

I principali risultati derivanti dall'applicazione delle metodologie illustrate per la quantificazione dell'evasione fiscale e contributiva¹³ sono sintetizzati nelle Tabelle 1.C.1 e 1.C.2. In media, nel triennio 2014-2016, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni¹⁴, si osserva un *gap* complessivo pari a circa 109,7 miliardi di euro, di cui 98,3 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,4 miliardi di mancate entrate contributive.

Dal 2014 al 2017 si osserva una significativa diminuzione del *gap* delle entrate tributarie¹⁵ (4,6 miliardi di euro), che passano da circa 95,4 miliardi nel 2014 a circa 90,8 miliardi nel 2017. Limitando l'analisi al biennio 2016-2017, si osserva una riduzione del *gap* delle entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI) pari a 1,1 miliardi di euro, imputabile principalmente alla diminuzione del *gap* dell'IRPEF per il lavoro autonomo e impresa (1,9 miliardi di euro, pari a una diminuzione del 5,5%), parzialmente compensato dall'incremento del *gap* dell'IVA di 1,1 miliardi di euro (per un incremento del 3,1%)¹⁶.

L'incremento del *gap* dell'IVA nel 2017 è condizionato dal forte incremento dello *stock* di crediti che i contribuenti hanno riportato all'anno successivo, circa 4,5 miliardi di euro, con il risultato di deprimere il gettito effettivo di competenza. Ciò è dovuto ad un aggiustamento strutturale nel comportamento dichiarativo dei contribuenti conseguente alla norma sull'ampliamento dello *split payment* introdotta nello stesso anno. Nonostante l'andamento peggiorativo della propensione al *gap*, i dati mostrano che tale norma, nel 2017, ha indotto un miglioramento della *compliance* in termini di cassa: il gettito effettivo, al netto della variazione dello *stock* dei crediti, cresce del 4,1% a fronte di un crescita del gettito potenziale dell'1,2%. Emerge, pertanto, una differenza nella valutazione della propensione al *gap* tra la valutazione in termini di cassa e in quella di competenza. Tuttavia, le prime anticipazioni sulla dinamica dei flussi e degli *stock* del gettito IVA relative al 2018 evidenziano un miglioramento strutturale della *compliance*, anche nella valutazione in termini di competenza.

In termini percentuali, occorre sottolineare la riduzione del *gap* per la cedolare secca sulle locazioni (pari a una diminuzione del 21,3%) e, viceversa, l'aumento del *gap* per le accise sui prodotti energetici (un incremento del 28,9%).

In dettaglio, il *tax gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA e IRAP ammonta a 84 miliardi di euro nella media del periodo 2014-2016. A questa stima occorre aggiungere i circa 6,1 miliardi di euro dell'IRPEF per il lavoro dipendente irregolare, comprese le addizionali regionali e comunali, i circa 5,1 miliardi di euro dell'IMU per gli immobili diversi dall'abitazione principale, circa 944 milioni di euro per la cedolare secca e 741 milioni per il canone RAI. Per quanto concerne le entrate contributive, secondo l'ipotesi massima di stima, nella media 2014-2016 risulta un ammontare evaso pari a circa 11,4 miliardi di euro all'anno,

¹³ In considerazione delle procedure adottate, è opportuno ricordare che le stime del *tax gap* qui presentate dipendono dalla valutazione dell'economia sommersa, che, come tutti i dati statistici, può essere soggetta a revisioni ed errori, e dalle ipotesi adottate per rendere comparabili i dati della Contabilità nazionale con quelli dell'Anagrafe tributaria.

¹⁴ Non si considera la TASI nel calcolo in quanto la quantificazione è stata effettuata a partire dall'anno 2016.

¹⁵ Al netto dell'IRPEF e delle addizionali locali sul lavoro dipendente, per le quali non è ancora possibile quantificare il *gap* per il 2017, e della TASI, per la quale non è disponibile il dato per gli anni 2012-2015.

¹⁶ Date le caratteristiche delle metodologie utilizzate, variazioni marginali da un anno all'altro vanno interpretate con cautela, in quanto potrebbero essere dovute ad approssimazioni di carattere statistico.

di cui 8,6 miliardi circa a carico dei datori di lavoro e 2,7 miliardi a carico dei lavoratori dipendenti.

La Tabella 1.C.2 riporta la propensione al *gap* relativa alle entrate tributarie, in media pari al 21,9%. Si osserva, in particolare, una propensione media al *gap* IRPEF pari al 68,3% per i lavoratori autonomi e le imprese. In generale, nel 2017 emerge una riduzione del *gap* rispetto al 2016 per l'IRAP, le locazioni, l'IMU e la TASI. Per tutte le altre tipologie di imposte considerate si registra un incremento del *gap* rispetto al 2016. In particolare, nel 2017 si osserva un incremento del *gap* IRPEF di 1,6 punti percentuali, del *gap* IRES di 0,4 punti percentuali, del *gap* IVA di 0,5 punti percentuali e del *gap* accise di 2,3 punti percentuali. La propensione al *gap* per le locazioni registra una riduzione notevole, pari a 2,1 punti percentuali. A livello aggregato la variazione della propensione al *gap* tra il 2017 e il 2016 è solo di 0,1 punti percentuali, principalmente imputabile all'incremento relativo all'IRPEF e alle accise sui prodotti energetici, che compensano parte delle diminuzioni registrate per le altre imposte.

TABELLA 1.C.1: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE (MILIONI DI EURO)

Tipologia di imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Diff 2017-16	Media** 2014-16
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.887	3.975	5.149	5.465	5.350	N.D.	N.D.	5.321
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062	-1.875	33.331
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	633	643	715	780	696	N.D.	N.D.	730
IRES	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162	-422	8.294
IVA	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176	1.125	35.867
IRAP	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633	5.550	-82	6.548
LOCAZIONI	1.322	739	736	1.265	831	655	-177	944
CANONE RAI	887	942	977	1.008	240	225	-14	741
ACCISE sui prodotti energetici	924	1.169	1.306	1.430	1.611	2.077	466	1.449
IMU	3.892	5.160	5.140	5.113	4.989	4.872	-117	5.081
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	251	247	-4	251
Totale entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI)	93.042	92.207	95.414	89.479	91.875	90.778	-1.097	92.256
Totale entrate tributarie (al netto della TASI)	97.562	96.825	101.278	95.724	97.921	N.D.	N.D.	98.308
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.478	2.376	2.602	2.800	2.780	N.D.	N.D.	2.727
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.077	7.906	8.688	8.830	8.412	N.D.	N.D.	8.643
Totale entrate contributive	10.555	10.282	11.290	11.630	11.192	N.D.	N.D.	11.371
Totale entrate tributarie (al netto della TASI) e contributive	108.117	107.107	112.568	107.354	109.113	N.D.	N.D.	109.679

* Le stime relative al 2017 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat.

** La media è calcolata per gli anni in cui le stime sono complete per tutte le imposte e contributi considerati (senza considerare la TASI).

*** Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

TABELLA 1.C.2: PROPENSIONE AL GAP

Tipologia di imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Diff. p.p. 2017-16	Media 2014-16**
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)***	2,9%	3,0%	3,8%	3,7%	3,6%	N.D.	N.D.	3,7%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	67,4%	68,0%	68,8%	68,1%	68,0%	69,6%	1,6%	68,3%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	6,6%	6,6%	7,1%	7,3%	6,5%	N.D.	N.D.	7,0%
IRES	25,5%	26,1%	26,2%	21,3%	23,4%	23,8%	0,4%	23,6%
IVA	27,6%	27,2%	27,8%	26,6%	26,9%	27,4%	0,5%	27,1%
IRAP	22,6%	23,1%	22,9%	20,5%	21,1%	20,9%	-0,3%	21,5%
LOCAZIONI	15,7%	8,8%	8,9%	14,7%	10,1%	7,9%	-2,1%	11,2%
CANONE RAI	33,1%	34,4%	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	0,4%	27,4%
ACCISE sui prodotti energetici	4,8%	6,2%	6,9%	7,5%	8,4%	10,7%	2,3%	7,6%
IMU	20,9%	27,0%	26,9%	26,5%	26,3%	25,8%	-0,5%	26,6%
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	26,9%	26,5%	-0,4%	N.D.
Totale al netto del lavoro dipendente e della TASI	31,0%	31,3%	31,9%	30,7%	31,0%	31,1%	0,1%	31,2%
Totale al netto della TASI	22,1%	22,1%	22,8%	21,3%	21,4%	N.D.	N.D.	21,9%

* Le stime relative al 2017 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat.

** La media è calcolata per gli anni in cui le stime sono complete per tutte le imposte e contributi considerati (senza la TASI).

***Per il lavoro dipendente la propensione è calcolata come il rapporto tra la stima dell'evasione fiscale per i lavoratori dipendenti irregolari e l'ammontare delle ritenute IRPEF sui lavoratori dipendenti pubblici e privati (al lordo della stima sull'evasione dei lavoratori irregolari).

****Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

Nella Tabella 1.C.3 i risultati delle stime del *gap* IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA, IRAP e canone RAI sono disaggregati nelle componenti del *tax gap* al netto dei mancati versamenti (*assessment gap*), ovvero tra il divario tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e del *tax gap* dovuto a omessi versamenti (*collection gap*), ovvero tra il divario tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato (nella tabella è presente anche la stima del *gap* da locazioni, per la quale non è disponibile l'informazione circa i mancati pagamenti). Nella media del periodo 2012-2017 il *gap* complessivo relativo all'IRPEF da lavoro autonomo, IRES, IVA, IRAP, locazioni e canone RAI ammonta a circa 85,9 miliardi di euro: di cui 14,1 miliardi sono ascrivibili alla componente dovuta a omessi versamenti ed errori nel compilare le dichiarazioni, mentre il *gap* derivante da omessa dichiarazione ammonta a circa 71,8 miliardi di euro.

Se si scompone il *gap* per tipologia di tributo, il *gap* maggiore si registra per l'IVA, con un valore pari a 36 miliardi di euro; si osserva anche la maggiore incidenza della componente dovuta agli omessi versamenti e agli errori nella compilazione delle dichiarazioni (pari, nella media del periodo, a circa 9,3 miliardi di euro l'anno).

Nella Tabella 1.C.4 è riportata anche la disaggregazione della propensione al *gap*. La media della propensione al *gap*, negli anni 2012-2017, è risultata pari al 33,3%, di cui il 27,9% derivante da omessa dichiarazione e il 5,5% imputabile ai mancati versamenti ed errori. Si segnala poi che, nel 2017, la propensione è risultata pari al 33,1%, un valore simile a quello registrato nel 2016.

TABELLA 1.C.3: GAP NELL'IMPOSTA – DISTINZIONE TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*) – MILIONI DI EURO.

Tipologia di imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062	32.803
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	30.935	30.548	31.675	30.847	32.052	30.282	31.057
<i>IRPEF MV (**)</i>	1.616	1.667	1.720	1.813	1.884	1.780	1.747
IRES totale	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162	8.308
<i>di cui IRES netto MV</i>	7.054	6.975	7.439	5.867	6.785	6.451	6.762
<i>IRES MV (**)</i>	1.346	1.424	1.436	1.556	1.800	1.711	1.546
IVAsc totale	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176	36.021
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	27.881	26.614	27.338	25.442	26.236	27.054	26.761
<i>IVAsc MV (**)</i>	8.432	8.424	9.253	9.519	9.816	10.122	9.261
IRAP totale	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633	5.550	7.082
<i>di cui IRAP netto MV</i>	7.066	6.902	6.926	4.524	4.246	4.263	5.655
<i>IRAP MV (**)</i>	1.687	1.643	1.468	1.094	1.386	1.287	1.428
LOCAZIONI	1.322	739	736	1.265	831	655	925
CANONE RAI	887	942	977	1.008	240	225	713
<i>di cui CANONE netto MV</i>	783	824	837	865	169	149	604
<i>CANONE MV (**)</i>	103	118	139	143	71	77	108
Totale	88.226	85.878	88.968	82.936	85.275	83.829	85.852
<i>di cui netto MV</i>	75.042	72.601	74.952	68.811	70.319	68.853	71.763
<i>MV (**)</i>	13.184	13.277	14.017	14.125	14.956	14.977	14.089

* I dati delle stime del gap relativi all'anno 2017 sono da considerarsi semi-definitivi;

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2016 e 2017; IVAsc = IVA senza consenso.

TABELLA 1.C.4: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA – DISTINZIONE TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*).

Propensione al gap nell'imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	67,4%	68,0%	68,8%	68,1%	68,0%	69,6%	68,3%
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	64,0%	64,5%	65,3%	64,4%	64,2%	65,8%	64,7%
<i>IRPEF MV (**)</i>	3,3%	3,5%	3,5%	3,8%	3,8%	3,9%	3,6%
IRES totale	25,5%	26,1%	26,2%	21,3%	23,4%	23,8%	24,3%
<i>di cui IRES netto MV</i>	21,4%	21,6%	22,0%	16,8%	18,5%	18,8%	19,8%
<i>IRES MV (**)</i>	4,1%	4,4%	4,2%	4,5%	4,9%	5,0%	4,5%
IVAsc totale	27,6%	27,2%	27,8%	26,6%	26,9%	27,4%	27,2%
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	21,2%	20,7%	20,8%	19,3%	19,5%	19,9%	20,2%
<i>IVAsc MV (**)</i>	6,4%	6,5%	7,0%	7,2%	7,3%	7,5%	7,0%
IRAP totale	22,6%	23,1%	22,9%	20,5%	21,1%	20,9%	22,0%
<i>di cui IRAP netto MV</i>	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	15,9%	16,0%	17,6%
<i>IRAP MV (**)</i>	4,4%	4,4%	4,0%	4,0%	5,2%	4,8%	4,4%
LOCAZIONI	15,7%	8,8%	8,9%	14,7%	10,1%	7,9%	11,1%
CANONE RAI	33,1%	34,4%	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	27,6%
<i>di cui CANONE netto MV</i>	29,3%	30,1%	30,5%	31,4%	7,0%	6,8%	23,4%
<i>CANONE MV (**)</i>	3,9%	4,3%	5,1%	5,2%	2,9%	3,5%	4,2%
Totale	33,6%	33,5%	34,0%	32,8%	33,0%	33,1%	33,3%
<i>di cui netto MV</i>	28,6%	28,3%	28,7%	27,2%	27,2%	27,2%	27,9%
<i>MV (**)</i>	5,0%	5,2%	5,4%	5,6%	5,8%	5,9%	5,5%

* I dati delle stime del gap relativi all'anno 2017 sono da considerarsi semi-definitivi;

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2016 e 2017; IVAsc = IVA senza consenso.

Box 1.C.4: Il Fondo per la riduzione della pressione fiscale

La valutazione degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle corrispondenti previsioni di bilancio dell'anno in corso viene effettuata, in sede di Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, ai sensi dell'articolo 1, comma 434, primo e secondo periodo, della Legge di stabilità 2014¹⁷, così come modificato dall'articolo 1, comma 1069, della Legge di bilancio 2018¹⁸.

La valutazione delle maggiori risorse è effettuata mediante un confronto degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale dell'anno corrente sia con le previsioni iscritte nel bilancio a legislazione vigente, sia con le somme effettivamente incassate nell'esercizio precedente¹⁹. La valutazione in esame verifica che siano rispettate congiuntamente le seguenti tre condizioni: i) l'esistenza di maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio a legislazione vigente (rispettivamente per le annualità 2019, 2020 e 2021); ii) l'esistenza di maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente (2018); iii) le predette maggiori entrate siano permanenti²⁰.

¹⁷ L. n. 147/2013.

¹⁸ L. n. 205/2017.

¹⁹ Art. 1, c. 431 e 434 della L. n. 147/2013.

²⁰ La precedente disposizione normativa limitava il confronto alle previsioni per l'esercizio in corso. La modifica introdotta dall'articolo 1, comma 1069, della Legge di bilancio 2018, ha previsto che il confronto sia effettuato rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio a legislazione vigente per tutto il triennio.

L'esito positivo di tali condizioni implica, in sede di predisposizione del disegno di Legge di bilancio, l'iscrizione nello stato di previsione dell'entrata e, contestualmente, nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale delle maggiori risorse permanenti derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale.

Ai fini della valutazione rilevano, nel titolo delle entrate tributarie, i dati gestionali e previsionali dei tributi erariali derivanti da attività di accertamento e controllo e nel titolo delle entrate extra tributarie gli interessi e sanzioni. Sotto il profilo gestionale, rilevano i versamenti risultanti a consuntivo 2018 contabilizzati nel Rendiconto generale dello Stato e i versamenti acquisiti a tutto il mese di agosto 2019; sotto il profilo previsionale, rilevano le stime di cassa a legislazione vigente indicate nello stato di previsione dell'entrata del Bilancio dello Stato per il 2019, 2020 e 2021, nonché le stime aggiornate degli incassi attesi nel 2019.

Per l'elaborazione della proiezione degli incassi è stata considerata la variazione registrata nel periodo gennaio-agosto 2019 rispetto allo stesso periodo del 2018. Tale variazione è stata applicata alle singole voci delle entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo incassate nell'anno 2018.

Nella tabella seguente sono evidenziati i principali tributi (IRPEF, IRES, IVA) e sono indicati indistintamente quelli minori (inclusivi delle entrate derivanti dalla conciliazione); per ciascuna voce sono riportati: gli incassi realizzati nel 2018, risultanti dal Rendiconto generale dello Stato (colonna a)); la stima delle entrate realizzate nel 2019 (colonna b)); le previsioni di bilancio assestate per il 2018 (colonna c)), 2019 (colonna d)), 2020 (colonna e)) e 2021 (colonna f)); la differenza tra la stima degli incassi attesi nel 2019 e quelli realizzati nel 2018; la differenza tra gli incassi stimati per il 2019 e le previsioni iscritte in bilancio per il triennio 2019-2021.

INCASSI DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE

	Incassi registrati nel 2018 (Rendiconto generale dello Stato) (a)	Stima incassi 2019 basata sui dati a tutto agosto (b)	Previsioni di cassa di bilancio assestate 2018 (c)	Previsioni di bilancio assestate 2019 (d)	Previsioni di bilancio assestate 2020 (e)	Previsioni di bilancio assestate 2021 (f)	Differenza	Differenza	Differenza	Differenza
							stima incassi 2019 (b-a)	stima incassi 2019 previsioni 2019 (b-d)	stima incassi 2019 previsioni 2020 (b-e)	stima incassi 2019 previsioni 2021 (b-f)
	2018	2019	2018	2019	2020	2021				
IRPEF	3,75	3,52	3,83	3,09	3,03	3,05	-0,23	0,43	0,49	0,48
IRES	1,97	2,58	2,50	2,36	1,63	1,65	0,61	0,22	0,95	0,93
IVA	5,76	5,72	3,23	4,00	4,23	4,35	-0,04	1,72	1,48	1,36
Altre imposte minori	0,94	0,75	0,63	0,99	0,60	0,60	-0,19	-0,23	0,15	0,15
Totale ruoli tributarie	12,42	12,57	10,19	10,43	9,49	9,65	0,16	2,14	3,08	2,93
Totale ruoli extra tributarie	2,51	2,76	3,40	2,76	3,17	2,65	0,26	0,00	-0,41	0,11
Totale	14,93	15,34	13,59	13,20	12,66	12,30	0,41	2,14	2,68	3,04

Sulla base dei criteri sopra descritti, si perviene ai seguenti risultati: i) la stima degli incassi attesi per il 2019 è maggiore degli incassi realizzati nel 2018 per circa 0,41 miliardi; ii) il raffronto tra la stima degli incassi e le previsioni per il 2019 mostra un incremento di circa 2,14 miliardi interamente riconducibile alle entrate tributarie; iii) il raffronto tra la stima degli incassi del 2019 e le previsioni per il 2020 mostra un incremento di circa 2,68 miliardi, riconducibile alla differenza positiva sulle entrate tributarie (3,08 miliardi), parzialmente compensata da una differenza negativa sulle entrate extratributarie (-0,41 miliardi); iv) il raffronto tra la stima degli incassi del 2019 e le previsioni per il 2021 mostra un incremento di circa 3,04 miliardi, riconducibile alle entrate tributarie per 2,93 miliardi e alle entrate extratributarie per 0,11 miliardi.

L'ammontare di risorse da destinare al Fondo per la riduzione della pressione fiscale è valutato, per ragioni prudenziali, al minore dei predetti importi (circa 0,41 miliardi). Tuttavia, soltanto una parte di

queste risorse può essere considerata permanente. Pertanto in sede di predisposizione del disegno di Legge di bilancio 2020, saranno iscritti 0,37 miliardi nello stato di previsione dell'entrata e, contestualmente, nel predetto Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

D) IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA: UNA VALUTAZIONE DEI RISULTATI OTTENUTI CON ALCUNI RECENTI INTERVENTI

In linea con le raccomandazioni formulate da FMI ed OCSE nei rapporti sullo stato dell'Amministrazione fiscale italiana presentati alle Commissioni Finanze di Camera e Senato nel luglio 2016, il Governo si è impegnato a consolidare la *governance* dell'Amministrazione fiscale attraverso un rafforzamento del coordinamento generale e un miglioramento della gestione strategica in seno alle Agenzie, in linea con un'impostazione di contrasto all'evasione che privilegi le attività in grado di incentivare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorisca l'emersione spontanea delle basi imponibili rispetto ai tradizionali interventi di controllo e accertamento *ex post*. Questo obiettivo può essere conseguito anche attraverso la semplificazione e la digitalizzazione degli adempimenti, la riduzione del *tax gap* e il miglioramento del sistema della riscossione.

Per la redazione dei Piani delle attività delle agenzie fiscali per il triennio 2018-2020, è stato adottato un modello orientato non solo all'efficienza (*input-output*), ma anche e soprattutto all'efficacia (*output-outcome*) dell'azione, allo scopo di misurare non solo i risultati degli interventi di breve periodo (*output*), ma anche di verificarne gli effetti e gli impatti sul contesto socio-economico (*outcome*), per valutare, in una prospettiva di medio-lungo periodo, l'effettiva attuazione delle priorità politiche definite in campo fiscale e, in particolare, la riduzione del *tax gap*.

L'azione per il contrasto all'evasione fiscale è stata principalmente orientata a stimolare l'adempimento spontaneo dei contribuenti, potenziando lo sfruttamento delle nuove tecnologie in modo da favorire l'acquisizione di informazioni rilevanti per indirizzare controlli mirati ai contribuenti meno affidabili. Tale azione accresce in prospettiva la plausibilità di una riduzione dell'elevato carico fiscale sui contribuenti onesti, rafforzando gli incentivi al lavoro e al *doing business*. Si è proceduto, quindi, a mettere a frutto:

- i grandi progressi della tecnologia dell'informazione nella creazione di basi dati in grado di tracciare le transazioni e incrociare le dichiarazioni fiscali;
- i risultati della riflessione economica sugli incentivi a evadere, sulla propensione a colludere nel consumo finale e sulla sostenibilità di mercato di un tessuto produttivo frammentato e marginale;
- i risultati ottenuti con le misure di semplificazione amministrativa e di miglioramento del rapporto con il contribuente.

Con l'obiettivo di rispondere all'esigenza di un approccio diverso rispetto alle modalità di gestione del fisco e dei rapporti con i contribuenti, e tenuto altresì conto delle risultanze dei rapporti redatti dall'OCSE e dal FMI sullo stato dell'Amministrazione finanziaria italiana, nel corso del 2018, l'Agenzia delle entrate ha innovato profondamente la sua organizzazione interna. Il nuovo assetto, che risponde ad esigenze di maggiore efficienza, ha previsto, tra l'altro, la creazione, nell'ambito della Divisione contribuenti, di tre Direzioni centrali, ciascuna preposta a una specifica tipologia di soggetti (persone fisiche, enti non commerciali e lavoratori autonomi; piccole e medie imprese; grandi contribuenti). Questa soluzione, che consente di superare il precedente approccio funzionale nel quale l'organizzazione era disegnata in ragione della tipologia di processo, a vantaggio di un orientamento per tipologia di soggetto, è destinata a

favorire la consulenza e un'azione di controllo più mirata e dunque più efficace. Sempre in quest'ottica, i compiti delle tre Direzioni Centrali non sono più circoscritti alla tradizionale funzione di indirizzo e coordinamento delle attività di accertamento e controllo, ma, coerentemente con la nuova impostazione che si intende dare a tali attività, si estendono anche alla consulenza, all'interpello e al contenzioso, venendo così a coprire l'intera gestione del rapporto fiscale nei confronti delle diverse tipologie di contribuenti.

Per quanto riguarda il contrasto all'evasione, nel 2018, il risultato annuale dell'Agenzia delle entrate relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 19,2 miliardi di euro (-4,5% rispetto ai 20,1 miliardi di euro nel 2017), di cui 5,7 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 11,3 miliardi dai versamenti diretti, 0,4 miliardi sono connessi a misure straordinarie (*voluntary disclosure* 1 e 2 e definizione delle controversie tributarie) e 1,8 miliardi derivano dalle iniziative relative all'attività di promozione della compliance.

L'orientamento al contribuente sta producendo risultati positivi, sia in termini di maggiori leve gestionali volte a promuovere il cambiamento dei comportamenti anche per gli anni successivi, sia in termini di recupero di imposte non versate o versate erroneamente in misura ridotta. Nel 2018, l'adesione dei contribuenti alle strategie di *compliance* ha comportato maggiori entrate per 1,8 miliardi di euro, con una variazione in aumento del 38,5% rispetto al risultato conseguito nel 2017.

L'attività dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli si è sviluppata secondo le linee per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2018-2020, definiti con l'Atto di indirizzo emanato in data 5 dicembre 2017 dal Ministro dell'economia e delle finanze. L'attività è stata caratterizzata da un più incisivo orientamento volto a ridurre l'onerosità degli adempimenti, rafforzare le iniziative di confronto e collaborazione con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti, valorizzare le procedure innovative introdotte in conformità all'Agenda digitale europea, dare nuovo impulso all'analisi automatizzata del rischio condivisa con altre Autorità nazionali per l'individuazione dei comportamenti fraudolenti che generano distorsioni alla libera concorrenza e per pervenire alla riduzione dell'invasività dei controlli.

L'Agenzia ha, nel contempo, rafforzato gli strumenti per l'azione di prevenzione del riciclaggio e del contrasto al contrabbando. Nell'ambito della convenzione in essere con la Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, è stata migliorata l'efficacia dell'azione di prevenzione e repressione degli illeciti extra-tributari connessi al commercio internazionale, con specifico riguardo al contrasto degli interessi economici della criminalità organizzata e al finanziamento del terrorismo. Le azioni svolte sono state anche indirizzate a tutelare la salute e la sicurezza dei cittadini-consumatori della UE, la proprietà intellettuale, i beni culturali e le specie in via di estinzione.

Nel settore dei giochi, l'Agenzia ha inteso a elevare la qualità dell'offerta, soprattutto sotto il profilo della tutela dei soggetti vulnerabili, e a combattere l'offerta illegale, anche quando veicolata su reti telematiche da parte di soggetti in difetto di titolo autorizzatorio o abilitativo.

Nel corso del 2018 l'Agenzia, nella sua funzione di amministrazione doganale, ha esercitato, a garanzia della piena osservanza della normativa unionale e nazionale, attività di controllo, accertamento e verifica relative alla circolazione delle merci e alla fiscalità interna connessa agli scambi internazionali, riscuotendo oltre 16,5 miliardi di euro (di cui 14,2 miliardi relativi all'IVA all'importazione e 2,3 miliardi ai dazi). Inoltre, attraverso le attività di verifica e di controllo sugli scambi, la produzione e il consumo dei prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa, sono stati riscossi circa 34 miliardi di euro. Con riferimento al settore dei tabacchi, l'Agenzia, quale autorità di controllo del comparto, controlla l'intera filiera (produzione, distribuzione all'ingrosso, vendita al dettaglio), verifica la conformità dei prodotti alla normativa comunitaria e nazionale, provvede alla liquidazione dell'IVA e dell'accisa gravanti su tali prodotti e alla verifica dei versamenti di quest'ultima da parte dei depositari. Nel 2018, le entrate erariali derivanti dalle immissioni in consumo di tabacchi lavorati sono state di circa 13,9 miliardi di euro (circa 10,6 miliardi di accisa e 3,3 miliardi di IVA). È, inoltre, soggetta a controllo la distribuzione dei

prodotti liquidi da inalazione senza combustione (cd. sigarette elettroniche). Nel comparto del gioco pubblico, l'Agenzia verifica costantemente gli adempimenti cui sono tenuti i concessionari e tutti gli operatori del settore, esercitando una mirata azione di contrasto alle pratiche illegali. Il settore ha garantito nel 2018 la riscossione di 10,1 miliardi di euro.

Anche nel 2018 il contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa ha rappresentato l'obiettivo prioritario della Guardia di Finanza ed è stato perseguito sia mediante indagini di polizia giudiziaria, su delega della Magistratura, sia attraverso controlli e verifiche fiscali, nel quadro di piani operativi pianificati a livello centrale ed eseguiti a livello locale, in funzione delle peculiari caratteristiche delle varie aree geografiche del Paese.

In particolare, nella decorsa annualità, su 1.075.300 interventi complessivi di polizia economico-finanziaria, la Guardia di Finanza ha svolto 106.798 verifiche e controlli fiscali nei confronti di soggetti connotati da più elevati indici di rischio. Inoltre, su un totale di 52.386 deleghe d'indagine dell'Autorità Giudiziaria, i Reparti del Corpo hanno concluso 10.845 investigazioni di polizia giudiziaria a contrasto dei reati tributari previsti dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché in materia di giochi e scommesse, accise e contrabbando. All'esito delle indagini in materia di reati tributari, sono stati denunciati 13.957 soggetti per 12.213 fattispecie delittuose e sono state eseguite misure cautelari personali nei confronti di 400 soggetti.

A seguito della Legge di riforma 10 dicembre 2014, n. 183 e del conseguente riordino delle competenze del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con Decreto attuativo 14 settembre 2015, n. 149 è stato istituito l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), che ha integrato in un'unica Agenzia i servizi ispettivi del Ministero del lavoro, dell'Inps e dell'Inail, con l'obiettivo di razionalizzare e semplificare l'attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale.

La definizione degli obiettivi strategici ed operativi dell'INL è prevista dal Piano della *performance* 2019-2021 ed è finalizzata al conseguimento dei risultati connessi alla missione istituzionale secondo l'articolazione organizzativa dell'Agenzia. La *mission* insita in tale Piano tende a promuovere una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, anche in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali. L'attività di coordinamento si realizza altresì attraverso l'uniformità nell'applicazione delle normative e nei comportamenti ispettivi, la condivisione dei dati di Inps, Inail e dell'Agenzia delle entrate, nonché tramite l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza.

Dalla rilevazione annuale dei risultati dell'azione ispettiva svolta dall'INL emerge che, a fronte di un numero di aziende ispezionate pari a 144.163 (e 166.280 verifiche ispettive) sono stati accertati 162.932 lavoratori irregolari (a fronte di 252.659 lavoratori risultati irregolari nel 2017), di cui 42.306 completamente "in nero", a conferma in ogni caso della validità della metodologia di programmazione degli accertamenti ispettivi, orientati, in base alle specificità del tessuto economico sociale a livello locale, verso i settori di attività e le aree geografiche più esposte al rischio.

Sempre in relazione all'attività di vigilanza ispettiva dell'INL, per l'anno 2018, si evidenziano contributi previdenziali e premi assicurativi recuperati per un importo di 1.356 milioni di euro, a fronte di un recupero nel precedente anno pari a 1.100 milioni di euro.

Anche l'Istituto nazionale della previdenza sociale (Inps) supporta l'azione di contrasto all'evasione contributiva attuata dall'INL attraverso l'attività preventiva e predittiva di vigilanza documentale, analisi del rischio e prevenzione delle frodi, finalizzata a verificare la regolarità contributiva dei soggetti e delle aziende al fine di rilevare violazioni sostanziali di maggiore rilevanza in termini economici. In particolare, con l'attività preventiva di vigilanza documentale, nell'anno 2018 sono state accertate irregolarità di natura contributiva pari complessivamente a 346,7 milioni di euro, cui si aggiunge il risparmio stimato in 127,8 milioni di euro in termini di maggiori entrate future (ad esempio, per l'annullamento di un sgravio contributivo in corso di

fruizione), ovvero minori uscite (ad esempio, per l'accertamento di rapporti di lavoro simulato che avrebbero dato luogo a prestazioni previdenziali indebite). Al fine di rafforzare e razionalizzare l'attività di controllo finalizzata al contrasto dei fenomeni dell'evasione/elusione contributiva e del lavoro sommerso, l'Istituto nazionale assicurazione infortuni sul lavoro (Inail) ha ulteriormente implementato un sistema di "Business Intelligence" che prevede sistematiche analisi e studi approfonditi, svolti a livello centrale, attraverso cui seleziona le aziende potenzialmente a rischio di evasione/elusione e/o di impiego di manodopera irregolare/"in nero", meritevoli di attenzione in rapporto a diversi fattori (confronto dati Inail con quelli presenti nelle banche delle altre Amministrazioni, incidenza infortuni, ecc.) per restituire legalità al lavoro e preservando, per quanto possibile, anche equità e competitività alle aziende che operano nel territorio italiano. La vigilanza amministrativa Inail ha comportato un recupero (in termini di premi accertati censimento/indotto) per un importo complessivo di 36,3 milioni di euro.

TABELLA DI SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Cambiamento di verso	Invio di oltre 1,9 milioni di comunicazioni a cittadini per promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari o per invitarli a correggere anomalie.
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	<i>Cooperative compliance</i> , <i>patent box</i> , accordi preventivi, interPELLI nuovi investimenti.
	Riscossione complessiva da attività di controllo	19.200 milioni di euro (di cui 5.700 milioni da riscossione coattiva, 11.300 milioni di somme riscosse tramite versamenti diretti, 400 milioni di euro da misure straordinarie (<i>voluntary disclosure</i> 1 e 2 e definizioni delle controversie tributarie) e 1.800 milioni di euro di somme derivanti da promozione della <i>compliance</i>).
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Maggiori diritti accertati	2.090 milioni di euro, di cui 1.200 relativi all'IVA intra e 400 alle accise
	Contraffazione	14,2 milioni di euro di valore accertato
Guardia di Finanza	Numero indagini e attività di polizia giudiziaria svolte	10.845 indagini e attività di polizia giudiziaria svolte
	Numero soggetti denunciati per reati tributari	13.957 soggetti denunciati
	Numero verifiche e controlli fiscali	106.798 verifiche e controlli fiscali effettuati
	Valori sequestrati	1.088 milioni di euro sequestrati
	IVA evasa scoperta	5.219 milioni di euro di IVA evasa scoperta
	Casi di fiscalità internazionale scoperti	1.702 casi di fiscalità internazionale scoperti
INL	N. attività di vigilanza aziende ispezionate	144.163 aziende ispezionate
	Recupero contributi e premi evasi	1.360 milioni di euro recuperati
	Lavoratori in nero	42.306 lavoratori in nero
	Lavoratori irregolari	162.932 lavoratori irregolari
INPS Vigilanza documentale	Contributi evasi accertati	346,7 milioni di euro accertati
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni/ minori uscite	127,8 milioni di euro risparmiati
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati Censim./Indotto	36,3 milioni di euro accertati

E) VALUTAZIONE DELLE PRINCIPALI MISURE NORMATIVE DI CONTRASTO E PREVENZIONE DELL'EVASIONE

Tra le principali novità della Relazione 2019 si possono menzionare le analisi di alcune delle misure introdotte e/o modificate per prevenire e contrastare l'evasione fiscale, presentate nel Capitolo 5. In particolare, sono: i) discussi gli effetti del passaggio dagli studi di settore agli indicatori di affidabilità; ii) valutati *ex post* gli effetti dell'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica per tutte le operazioni commerciali con soggetti IVA (B2B) e consumatori finali (B2C); iii) stimati *ex ante* gli effetti dell'introduzione dell'obbligo generalizzato di trasmissione dei corrispettivi, attraverso l'analisi dei flussi relativi ai gestori di distributori automatici, per i quali l'obbligo è stato introdotto in precedenza.

L'introduzione degli indici sintetici di affidabilità (ISA) è finalizzata a favorire la *compliance* dei contribuenti più virtuosi e, allo stesso tempo, a contrastare le condotte non virtuose, distorsive della concorrenza e delle regole di mercato. In tal senso, e in ottemperanza a quanto indicato dalle principali istituzioni internazionali (OCSE, FMI), l'intero sistema degli ISA è orientato a rendere il sistema fiscale più neutrale, anche al fine di migliorare l'efficienza economica. In sintesi, l'obiettivo dell'introduzione degli ISA non è quello di sopperire alle carenze del sistema degli studi di settore con meri aggiustamenti procedurali, ma di avviare un profondo mutamento nella relazione tra fisco e contribuente, in linea con il principio di leale collaborazione fiscale espresso dallo statuto del contribuente e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. In sostanza, si passa da una logica di controllo *ex post*, basata su un concetto statico di congruità dei ricavi in un contesto di normalità economica, a una logica di prevenzione *ex ante* orientata sia al miglioramento della gestione economica dell' esercente impresa, arte o professione, sia a una maggiore correttezza nel rapporto di *compliance* tra lo stesso e l'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda l'introduzione dell'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica a partire dal 1° gennaio 2019²¹, nella relazione tecnica di accompagnamento al provvedimento sono state individuate due macro aree di impatto della misura sulla *compliance* fiscale:

- lo stimolo all'adempimento spontaneo dei contribuenti;
- l'incremento dell'efficacia delle azioni poste in essere dall'Amministrazione per prevenire eventuali errori dei contribuenti e contrastare i fenomeni di evasione.

Per quanto riguarda il primo aspetto, si considera l'effetto deterrente indotto dalla circostanza che il contribuente abbia la reale contezza che l'Amministrazione finanziaria acquisisce in tempo reale la fattura che attesta la transazione eseguita. Per avere una quantificazione di tale effetto sarà necessario condurre un'analisi fondata su dati micro, che potrà essere effettuata solo a partire da novembre 2019. Nel corso del primo semestre del 2019, tuttavia, il Dipartimento delle finanze e l'Agenzia delle entrate hanno predisposto un sistema di monitoraggio dei flussi del gettito IVA e approntato una metodologia macro di confronto con alcuni indicatori di riferimento utili a segnalare l'evoluzione tendenziale delle entrate. Per individuare l'effetto sul gettito derivante dall'introduzione della fatturazione elettronica, occorre depurare la dinamica del gettito rilevata da tutti i fattori esogeni legati all'evoluzione del ciclo economico. Le prime stime, riferite al periodo gennaio-giugno 2019, sono incoraggianti e mostrano un incremento delle entrate che oscilla tra 0,9 miliardi di euro e 1,4 miliardi di euro, non spiegato dalla congiuntura economica e da altri interventi normativi e, quindi, presumibilmente, legato all'effetto deterrenza dell'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica.

²¹ Le regole per predisporre, trasmettere, ricevere e conservare le fatture elettroniche sono definite nel provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018, pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Infine, l'introduzione dell'obbligo generalizzato di trasmissione dei corrispettivi, si inquadra, al pari della fatturazione elettronica, nel processo di digitalizzazione della certificazione fiscale avviato negli ultimi anni dall'Agenzia delle entrate. La disponibilità in tempo reale delle informazioni sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi che le partite IVA effettuano verso i consumatori finali con giustificativi diversi dalla fattura consente di integrare i dati della fatturazione elettronica, prevalentemente legati a transazioni B2B, permettendo di ricostruire un quadro molto più esauriente del volume d'affari dei contribuenti, al fine di contrastare anche i comportamenti di evasione derivante da transazioni B2C.

I benefici associati all'introduzione dell'adempimento possono essere essenzialmente ricondotti ai seguenti effetti:

- effetto deterrente sui contribuenti che, consapevoli del fatto che l'Amministrazione fiscale dispone in modo tempestivo delle informazioni sui corrispettivi, tendono ad orientarsi verso un comportamento più *compliant*;
- possibilità di porre in essere campagne di stimolo della *compliance* (cd. comunicazioni "cambia verso") mirate alle transazioni B2C;
- maggiore proficuità dei controlli, indotta da una più efficace selezione dei contribuenti, basata sulle risultanze delle informazioni disponibili negli archivi informatici dell'Agenzia, che in precedenza potevano essere desunte solo tramite verifiche nella sede di esercizio del contribuente.

Una valutazione preliminare del potenziale aumento di *compliance* derivante dall'effetto deterrente della misura, è stata effettuata sulla base dei dati dichiarativi relativi ai soggetti gestori di distributori automatici (DA), per i quali l'obbligo è stato introdotto in precedenza. L'efficacia dell'analisi dipende dalla validità dell'assunzione che i risultati ottenuti su questi contribuenti siano estendibili alla più vasta categoria di tutti i soggetti che effettuano transazioni B2C.

In generale, l'obbligo di invio telematico delle comunicazioni per il settore delle *vending machine*, pur se riferito ad un mercato di nicchia molto particolare, può suffragare l'ipotesi che l'istituzione di un processo di trasmissione elettronica dei corrispettivi abbia stimolato una crescita spontanea di *compliance* nei contribuenti. Tale incremento, però, non è uniforme per tutta la platea, poiché si manifesta in modo più evidente nei soggetti di piccole dimensioni rispetto a quelli di dimensioni maggiori. Ciò trova motivazione nella circostanza che questi ultimi sono obbligati a dotarsi di sistemi di controllo interno della contabilità che costituiscono di per sé un deterrente all'evasione da sotto-dichiarazione dei ricavi. È inoltre importante, il modo in cui è strutturato il processo di trasmissione: quanto più questo automatizzato, tanto maggiore sarà l'effetto deterrente che si manifesta.

Sulla base dell'analisi svolta si può valutare che, relativamente ai soli soggetti che hanno effettuato invii telematici nel 2018 (2.235 soggetti), si sia verificata un'emersione di operazioni attive per più di 100 milioni di euro.

APPENDICE A²²: GLI EFFETTI SUL TAX GAP DELLA VARIAZIONE DEL TASSO DI ADEMPIMENTO

Il tax gap in assenza di reazioni comportamentali

La versione *standard* utilizzata in molte stime del *tax gap* può essere descritta come segue. Si definisca innanzitutto il gettito effettivamente osservato:

$$(1) \quad T = tB$$

T è il gettito effettivo dato dal prodotto tra la base imponibile B e l'aliquota t , che può essere considerata come un'aliquota media di sistema. Si noti che, nella (1), B è la base imponibile osservata che, in presenza di evasione, differisce dalla base imponibile ipotetica che si avrebbe nel caso di perfetto adempimento. Si definisca quest'ultima con B^* ; in generale si avrà che $B < B^*$, poiché una frazione della base imponibile ipotetica non è dichiarata. In particolare, si può stabilire la seguente relazione:

$$(2) \quad B = \alpha B^*$$

in cui $0 \leq \alpha \leq 1$ indica la percentuale di base imponibile ipotetica manifestata al fisco, per cui $(1-\alpha)$ rappresenta invece la frazione di base imponibile non rivelata al fisco. Ovviamente, $\alpha=1$ rappresenta il regime di perfetto adempimento, per il quale $B = B^*$. Dalla (2) segue che, in una visione statica del problema e ad aliquote invariate, il gettito ipoteticamente ottenibile nel regime di perfetto adempimento (T^*) si possa definire come segue:

$$(3) \quad T^* = tB^*$$

Ne consegue la consueta definizione di *tax gap* G :

$$(4) \quad G = T^* - T$$

Ora, combinando la (1) e la (2), il gettito effettivo si può esprimere come $T = t\alpha B^*$. Sostituendo nella (4) si ha:

$$(5) \quad G = T^* - T = tB^* - t\alpha B^* = tB^*(1 - \alpha)$$

Poiché dalla (2) si ha che $B^* = \frac{B}{\alpha}$, la (5) si può riscrivere come segue:

$$(6) \quad G = tB \left[\frac{1-\alpha}{\alpha} \right]$$

Il termine $\left[\frac{1-\alpha}{\alpha} \right]$ è una funzione decrescente di α . Con $\alpha=1$, cioè in regime di perfetto adempimento, $G=0$. Ora, implicita nel metodo tradizionale di stima del *tax gap*, è l'assunzione che B^* non si muova quando si muove α , cioè deve valere che $\frac{dB^*}{d\alpha} = 0$. In altri termini, si assume che la base imponibile ipotetica nel regime di perfetto adempimento (stimata a un tasso di adempimento iniziale) sia la stessa a prescindere dalle modifiche del tasso di adempimento. Questa assunzione, ad aliquota costante, implica che $\frac{dT^*}{d\alpha} = 0$. Le conseguenze di questa assunzione sul *tax gap* possono quindi essere rappresentate come segue:

²² Quanto segue riprende e adatta un modello presentato da Gemmell N. e Hasseldine J. (2014).

$$(7) \quad \frac{dG}{d\alpha} = \frac{dT^* - dT}{d\alpha} = -\frac{dT}{d\alpha}$$

Il significato della (7) è semplice: essa implica che un aumento di un euro di gettito effettivo dovuto a una variazione del tasso di adempimento comporti una riduzione di un euro del *tax gap*. In altri termini, si assume che il gettito che emerge a seguito dell'accertamento dell'evasione sia esattamente uguale al gettito che si perdeva prima di tale accertamento. È bene ribadire, a questo punto, che tale risultato dipende dall'aver assunto che il valore della base imponibile ipotetica B^* , stimata ad un dato livello di adempimento, rimanga immutato al variare della misura di questo adempimento. La rimozione di questa ipotesi, invece, comporta che G costituisca una sovrastima del gettito che si potrebbe recuperare a seguito dell'attività di contrasto all'evasione.

Il *tax gap* in presenza di reazioni comportamentali

La precedente assunzione è stata molto discussa nella letteratura economica. In particolare, numerosi modelli segnalano che, anziché una costante, sia necessario considerare che la base imponibile ipotetica sia una funzione del tasso di adempimento allo stesso modo in cui essa è una funzione dell'aliquota di imposta. In base a tale assunzione, in una versione semplice di questi modelli, si avrebbe allora che $B^* = B^*(t, \alpha)$. Analogamente a quanto la teoria economica stabilisce per l'aliquota d'imposta, cioè che $\frac{dB^*}{dt} < 0$, ci si può attendere che $\frac{dB^*}{d\alpha} < 0$, dato che è probabile che un regime di perfetto adempimento generi una base imponibile minore di quella stimata al tasso di adempimento iniziale. Ne consegue che la stima di B' relativa a un dato tasso di adempimento α non sia corretta una volta che α sia stato modificato dall'attività di contrasto all'evasione. Da ciò consegue che la (7) non sia più una relazione corretta per determinare gli effetti della variazione di α sul *tax gap*, poiché $\frac{dT^*}{d\alpha} \neq 0$. In quanto segue, si prescindano dalle variazioni di aliquota t - assumendola come costante - e ci si concentri sugli effetti della variazione di α .

Per analizzare questo aspetto, si continui a definire con B la base imponibile effettivamente osservata e con B' la nuova base imponibile ipotetica calcolata in regime di perfetto adempimento. Per quanto detto finora, ci si deve attendere che $B^* \neq B'$, dato che B' terrebbe conto del fatto che B^* non è più una valida stima in presenza di una variazione di α , poiché $\frac{dB^*}{d\alpha} < 0$. Con queste definizioni, il *tax gap* in regime di perfetto adempimento sarebbe dato dalla seguente espressione:

$$(8) \quad G' = tB' - tB$$

Per semplificare il quadro, si assuma che la variazione del tasso di adempimento iniziale α porti ad un regime di perfetto adempimento, cioè $\alpha=1$. In questo caso, quindi, vale la relazione che $d\alpha = 1 - \alpha$. In generale, B' sarà ora dato dalla somma algebrica della base imponibile potenziale al tasso di adempimento iniziale B^* e della variazione indotta dalla variazione di α . In simboli:

$$(9) \quad B' = B^* + \frac{dB^*}{d\alpha} d\alpha$$

Dalla (9) emerge chiaramente cosa consegue dall'assunzione che non ci siano reazioni comportamentali al variare del tasso di adempimento: in questo caso (trattato nel paragrafo precedente), $\frac{dB^*}{d\alpha} = 0$, e $B' = B^*$. Per convenienza, si definisca ora l'elasticità di B^* al variare di α ,

cioè $\varepsilon = \frac{dB^*}{d\alpha} \frac{\alpha}{B^*}$, elasticità negativa dato che $\frac{dB^*}{d\alpha} < 0$. Utilizzando questa espressione e la relazione $d\alpha = 1 - \alpha$, la (9) può essere riformulata come segue:

$$(10) \quad B' = B^* \left[1 + \varepsilon \frac{1-\alpha}{\alpha} \right]$$

Sostituendo nella (8) e utilizzando il fatto che $tB = t\alpha B^*$ si ottiene:

$$(11) \quad G' = tB^* \left[1 + \varepsilon \frac{1-\alpha}{\alpha} - \alpha \right] = tB^*(1 - \alpha) + tB^* \frac{1-\alpha}{\alpha} \varepsilon$$

Ora, utilizzando la relazione $tB^* = \frac{tB}{\alpha}$, alla (11) può essere data la seguente conveniente forma definitiva:

$$(12) \quad G' = tB \left(\frac{1-\alpha}{\alpha} \right) + tB \left(\frac{1-\alpha}{\alpha} \right) \left(\frac{\varepsilon}{\alpha} \right) = tB \left(\frac{1-\alpha}{\alpha} \right) \left(1 + \frac{\varepsilon}{\alpha} \right)$$

La (12) fornisce la misura del *tax gap* in presenza di reazioni comportamentali. Nel modo in cui è espressa, essa può essere direttamente confrontata con la (6) per ottenere il differenziale di *tax gap* implicito nelle due forme di calcolo. Poiché $G = tB \left(\frac{1-\alpha}{\alpha} \right)$, si ha:

$$(13) \quad G' = G \left(1 + \frac{\varepsilon}{\alpha} \right)$$

Dalla (13) è immediato verificare che poiché $\varepsilon < 0$, $G' < G$, il che conferma che il *tax gap* stimato in assenza di reazioni comportamentali costituisce una sovrastima del gettito potenzialmente recuperabile una volta effettuato con successo il contrasto all'evasione. È chiaro dunque che la distanza tra i due *tax gap* dipende proprio dal considerare un valore dell'elasticità diverso da zero. Inoltre, la (13) consente teoricamente anche il caso in cui, in presenza di un basso tasso di adempimento iniziale e di una elasticità in valore assoluto elevata, il termine in parentesi possa essere negativo, generando quindi $G' < 0$. È quindi necessario utilizzare molta cautela nell'identificare il *tax gap* con le somme effettivamente ottenibili in un regime di perfetto adempimento.

Reazioni comportamentali e attività illegali

Il precedente paragrafo illustra il caso generale in cui siano possibili reazioni comportamentali a seguito di variazioni del tasso di adempimento. Al riguardo, la base imponibile ipotetica B^* è stata implicitamente considerata omogenea, in modo da poter utilizzare un unico parametro di elasticità per verificare gli effetti della variazione del tasso di adempimento. Ai nostri fini, però, è utile considerare il fatto che la quota di base imponibile non rivelata al fisco, cioè $(1-\alpha)$ possa essere il risultato di diverse attività, in particolare di attività legali, in cui l'evasione costituisce un fenomeno accessorio, anche se quantitativamente rilevante, di un regime legale di produzione di beni o servizi; o di attività illegali, come definito nel testo, in cui l'evasione costituisce invece la conseguenza di una attività criminale.

Da questa distinzione emerge la necessità di considerare che una variazione del tasso di adempimento possa procurare effetti molto diversi in relazione al tipo di attività svolta. Ad esempio, se un'impresa edile in regola impiega anche lavoratori in nero, si può presumere che una volta accertata la loro presenza, l'impresa possa essere in condizioni di assorbire regolarmente almeno una parte di questi lavoratori. Nei termini del modello precedente, ciò implicherebbe una bassa reattività della base imponibile ipotetica stimata per un dato livello di

adempimento. In altri termini, $\frac{dB^*}{d\alpha}$ potrebbe essere sufficientemente prossimo allo zero²³. Al contrario, se l'evasione deriva ad esempio da un'attività criminale di contrabbando, il suo contrasto è probabile che faccia sparire o ridurre notevolmente la base imponibile occultata al fisco, il che implica che $\frac{dB^*}{d\alpha}$ possa essere significativamente elevato. Non è quindi ragionevole applicare una stessa elasticità all'intera base imponibile potenziale, dato che essa comprende - in linea di principio - entrambi i tipi di attività (legali e illegali), nei quali il contrasto all'evasione potrebbe generare effetti diversi.

Nei termini del modello finora utilizzato, l'effetto di questa diversa natura della base imponibile occultata al fisco potrebbe essere incorporata ipotizzando che B^* sia composta da due elementi: il primo connesso all'evasione derivante da attività legali (L); il secondo connesso all'evasione che è invece conseguenza di attività illegali (ILL). Considerando inizialmente l'ipotesi di assenza di reazioni comportamentali, si avrebbe quindi:

$$(14) \quad B^* = B_L^* + B_{ILL}^*$$

Dalla (14), il gettito potenziale sarebbe quindi definito da:

$$(15) \quad T^* = t(B_L^* + B_{ILL}^*)$$

La base imponibile effettiva, invece, costituirebbe ancora una frazione di quella potenziale. Ma è ragionevole assumere che la frazione sia diversa per le due componenti. Si avrà quindi:

$$(15) \quad B = \theta B_L^* + \gamma B_{ILL}^*$$

in cui $0 \leq \theta \leq 1$ e $0 \leq \gamma \leq 1$ rappresentano i tassi di adempimento (differenziati) relativi alle due tipologie di basi imponibili occultate al fisco. Dalla (15), il gettito effettivo sarà allora pari a:

$$(16) \quad B = \theta B_L^* + \gamma B_{ILL}^*$$

Dalla definizione di *tax gap* $G = T^* - T$, si avrebbe allora:

$$(17) \quad G = t(B_L^* + B_{ILL}^*) - t(\theta B_L^* + \gamma B_{ILL}^*) = tB_L^*(1 - \theta) + tB_{ILL}^*(1 - \gamma)$$

Introducendo l'ipotesi di reazioni comportamentali, si può definire una relazione analoga alla (9):

$$(18) \quad B' = B_L^* + \frac{dB_L^*}{d\theta} d\theta + B_{ILL}^* + \frac{dB_{ILL}^*}{d\gamma} d\gamma$$

in cui si considerano le variazioni di entrambi i tassi di adempimento. Data la definizione del *tax gap*, in questo caso pari a $G' = tB' - tB$, ipotizzando il passaggio al perfetto adempimento per cui $d\theta = (1 - \theta)$ e $d\gamma = (1 - \gamma)$, e definendo le elasticità di ciascuna componente della base imponibile potenziale come $\varepsilon_L = \frac{dB_L^*}{d\theta} \frac{\theta}{B_L^*}$ e $\varepsilon_{ILL} = \frac{dB_{ILL}^*}{d\gamma} \frac{\gamma}{B_{ILL}^*}$, la (18) può essere riscritta come segue:

$$(19) \quad B' = B_L^* \left(1 + \varepsilon_L \frac{1-\theta}{\theta}\right) + B_{ILL}^* \left(1 + \varepsilon_{ILL} \frac{1-\gamma}{\gamma}\right)$$

²³ Passando dall'analisi micro al livello macroeconomico, si potrebbe obiettare che l'eventuale annullamento completo dell'evasione per un ordine di grandezza intorno ai 100 miliardi di euro non potrebbe non avere conseguenze comportamentali. L'impianto dell'esercizio è però basato sull'ipotesi normativa che recuperi significativi di evasione si traducano in riduzioni del carico impositivo, principalmente attraverso riduzioni delle aliquote di imposta.

Sostituendo questa espressione nella definizione del *tax gap*, e utilizzando la (16), si ottiene la misura del *tax gap* in presenza di reazioni comportamentali:

$$(20) \quad G' = tB_L^*(1 - \theta) + tB_{ILL}^*(1 - \gamma) + tB_L^* \left(\varepsilon_L \frac{1-\theta}{\theta} \right) + tB_{ILL}^* \left(\varepsilon_{ILL} \frac{1-\gamma}{\gamma} \right)$$

Poiché i primi due termini della (20) costituiscono il *tax gap* G in assenza di reazioni comportamentali, la (20) può essere riscritta come segue:

$$(21) \quad G' = G + tB_L^* \left(\varepsilon_L \frac{1-\theta}{\theta} \right) + tB_{ILL}^* \left(\varepsilon_{ILL} \frac{1-\gamma}{\gamma} \right)$$

Nuovamente, quindi, la (21) segnala una differenza tra il *tax gap* stimato per dato livello di adempimento e il *tax gap* risultante a seguito di una variazione del tasso di adempimento relativo alle due categorie di basi imponibili. In generale, $G' < G$, dato che $\varepsilon_L < 0$ e $\varepsilon_{ILL} < 0$. Il divario tra i due *tax gap* dipenderà nuovamente dalla misura delle elasticità.

Poiché la (21) distingue tra base imponibile ipotetica dovuta ad evasione connessa ad attività legali e base imponibile ipotetica connessa ad attività illegali, ci si deve attendere che la probabilità di recuperare gettito effettivo, una volta che l'occultamento della base imponibile sia stato contrastato, sia diversa tra le due componenti. Ciò implica che siano diverse le elasticità. In termini di probabilità, si può assumere che al contrasto delle attività illegali sia associata una minore probabilità che il mancato gettito derivante da quel tipo di occultamento sia significativamente recuperato. Ciò implica che l'elasticità ε_{ILL} sia in valore assoluto maggiore di ε_L . Dal punto di vista del *tax gap*, quindi, maggiore è la frazione di base imponibile potenziale riconducibile ad attività illegali, maggiore sarà lo scarto tra G' e G . In ogni caso, una elevata elasticità implica che una volta contrastate le attività illegali, la quota di emersione del gettito potrebbe essere di molto inferiore a quella stimata in assenza di reazioni comportamentali.

APPENDICE B: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI

1. Revisioni del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa

La metodologia di stima del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e di impresa non ha subito innovazioni metodologiche e, pertanto, le differenze riscontrate rispetto alla versione precedente del rapporto sono determinate soltanto dall'aggiornamento delle fonti di dati utilizzate nel calcolo, che incide sull'intera serie dei mancati versamenti (in particolare nell'anno 2015, per il quale nell'edizione precedente non si disponeva ancora del dato amministrativo) e sul *gap* da omessa dichiarazione del 2016 per un importo pari a circa -67 milioni di euro (-0,1% per la propensione).

TABELLA B.1.1: GAP IRPEF_{aut} (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016

Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	30.935	30.548	31.675	30.847	32.052
	Dichiarato e non versato	1.616	1.667	1.720	1.813	1.884
	Totale non versato	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936
Gap IRPEF EDIZIONE 2018 in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	30.935	30.548	31.675	30.847	32.119
	Dichiarato e non versato	1.604	1.646	1.728	1.683	1.753
	Totale non versato	32.539	32.194	33.404	32.531	33.872
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	0	0	0	0	-67
	Dichiarato e non versato	11	21	-8	130	131
	Totale non versato	11	21	-8	130	64

TABELLA B.1.2: PROPENSIONE AL GAP IRPEF_{aut} (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016

Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEF _p)	Non dichiarato	64,0%	64,5%	65,3%	64,4%	64,2%
	Dichiarato e non versato	3,3%	3,5%	3,5%	3,8%	3,8%
	Totale non versato	67,4%	68,0%	68,8%	68,1%	68,0%
Gap IRPEF EDIZIONE 2018 in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEF _p)	Non dichiarato	64,0%	64,5%	65,3%	64,4%	64,3%
	Dichiarato e non versato	3,3%	3,5%	3,6%	3,5%	3,5%
	Totale non versato	67,3%	67,9%	68,8%	67,9%	67,8%
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,3%	0,3%
	Totale non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,3%	0,2%

2. Revisioni del *gap* dell'IRES

La stima del *gap* dell'IRES non ha subito innovazioni metodologiche e, pertanto, le differenze riscontrate rispetto alla versione precedente del rapporto sono determinate soltanto dall'aggiornamento delle fonti di dati utilizzate nel calcolo, che incide sull'intera serie dei mancati versamenti (in particolare nell'anno 2015, per il quale nell'edizione precedente non si

disponeva ancora del dato amministrativo) e sul *gap* da omessa dichiarazione del 2016 per un importo pari a circa 90 milioni di euro (+0,2% per la propensione).

TABELLA B.2.1: GAP IRES (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016						
Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	7,054	6,975	7,439	5,867	6,785
	Dichiarato e non versato	1,346	1,424	1,436	1,556	1,800
	Totale non versato	8,401	8,399	8,875	7,424	8,584
Gap IRPEF EDIZIONE 2018 in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	7,054	6,975	7,439	5,867	6,694
	Dichiarato e non versato	1,347	1,419	1,459	1,150	1,313
	Totale non versato	8,402	8,394	8,897	7,018	8,007
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	0	0	0	0	90
	Dichiarato e non versato	-1	6	-22	406	487
	Totale non versato	-1	6	-22	406	578

TABELLA B.2.2: PROPENSIONE AL GAP IRES (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016						
Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	21.4%	21.6%	22.0%	16.8%	18.5%
	Dichiarato e non versato	4.1%	4.4%	4.2%	4.5%	4.9%
	Totale non versato	25.5%	26.1%	26.2%	21.3%	23.4%
Gap IRPEF EDIZIONE 2018 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	21.4%	21.6%	22.0%	16.8%	18.3%
	Dichiarato e non versato	4.1%	4.4%	4.3%	3.3%	3.6%
	Totale non versato	25.5%	26.0%	26.3%	20.1%	21.9%
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.2%
	Dichiarato e non versato	0.0%	0.0%	-0.1%	1.2%	1.3%
	Totale non versato	0.0%	0.0%	-0.1%	1.2%	1.5%

3. Revisioni del *gap* dell'IVA

Le stime del *gap* dell'IVA presentate nell'attuale rapporto incorporano alcune revisioni, rispetto a quelle mostrate nell'edizione 2018, dovute all'aggiornamento delle fonti impiegate. Si tratta di revisioni periodiche di tipo ordinario, in particolare riguardanti le ultime annualità, effettuate a seguito dell'aggiornamento dei dati delle serie di Contabilità nazionale (Istat) e delle fonti amministrative.

L'aggiornamento ha determinato una revisione del *gap* dell'IVA in livelli in particolare dell'ultima annualità della serie pubblicata. Rispetto all'edizione precedente, la differenza è di circa +837 milioni nel 2016 (Tabella B.3.1.), i segni delle dinamiche temporali non sono variati. La revisione delle stime del 2016 è imputabile alle componenti del gettito potenziale: i consumi delle famiglie, i costi intermedi delle Amministrazioni pubbliche e i costi intermedi delle imprese. Una parte delle revisioni riguardanti i consumi delle famiglie hanno interessato tutte le annualità coinvolte nella stima, poiché originano dall'aggiornamento di una fonte impiegata per determinare una voce di spesa.

TABELLA B.3.1: GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016

Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	27.881	26.614	27.338	25.442	26.236
	Dichiarato e non versato	8.432	8.424	9.253	9.519	9.816
	Totale non versato	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051
Gap IVA EDIZIONE 2018 in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	27.714	26.529	27.191	25.942	26.249
	Dichiarato e non versato	8.431	8.418	9.287	8.860	8.965
	Totale non versato	36.145	34.947	36.478	34.802	35.214
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	167	84	147	-500	-13
	Dichiarato e non versato	0	7	-34	658	851
	Totale non versato	167	91	113	158	837

Con riguardo alla propensione al *gap* dell'IVA (Tabella B.3.2.), l'aggiornamento dei dati ha prodotto anche una revisione dell'indicatore di compliance IVA in tutte le annualità della serie pubblicata sebbene irrisoria negli anni 2012-2015. Rispetto all'edizione precedente, la differenza è di circa +0,5% nel 2015.

TABELLA B.3.2: PROPENSIONE AL GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016

Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	21,2%	20,7%	20,8%	19,3%	19,5%
	Dichiarato e non versato	6,4%	6,5%	7,0%	7,2%	7,3%
	Totale non versato	27,6%	27,2%	27,8%	26,6%	26,9%
Gap IVA EDIZIONE 2018 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	21,1%	20,6%	20,7%	19,7%	19,7%
	Dichiarato e non versato	6,4%	6,5%	7,1%	6,7%	6,7%
	Totale non versato	27,5%	27,2%	27,8%	26,5%	26,4%
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	0,1%	0,1%	0,1%	-0,4%	-0,1%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,5%	0,6%
	Totale non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,5%

4. Revisioni del *gap* dell'IRAP

La metodologia di calcolo del *tax gap* dell'IRAP è stata oggetto di alcune revisioni sia di tipo metodologico sia relative alla revisione delle basi di dati considerate.

Dal punto di vista metodologico, rispetto alla precedente versione (Ottobre 2018), il calcolo attuale ha previsto una correzione dei dati della Produzione Lorda per la quota di base imponibile derivante dalle rimanenze finali di competenza dell'esercizio 2016. Per effetto del nuovo regime di determinazione del reddito delle imprese minori, Circolare N. 11/E del 13 Aprile 2017, è stato stabilito dal legislatore che: per le società di persone e le imprese individuali in regime di contabilità semplificata, il valore della produzione netta - calcolato ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 1, del Decreto Legislativo n. 446/1997 - è determinato applicando i medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa" previsti dall'articolo 66 del TUIR ai fini dell'imposta sul reddito. Per il 2017, primo anno di adozione del nuovo regime, la circolare stabilisce che la base imponibile dell'IRAP deve essere ridotta dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso al calcolo del valore della produzione netta nell'esercizio precedente, tale

previsione legislativa non trova riscontro nelle regole di contabilità nazionale per la determinazione del VACF. Al fine di non creare distorsioni nel confronto tra l'aggregato fiscale e quello contabile l'importo delle rimanenze finali che hanno concorso al calcolo del valore della produzione netta nel 2016, non riportate dalle imprese nella dichiarazione IRAP a.i. 2017 perché esentate, è stato riaggiunto all'aggregato di PL.

Dal punto di vista dell'analisi di qualità delle banche dati, per l'anno d'imposta 2016, si segnala, anche la disponibilità dei dati dichiarativi definitivi come elemento determinante della revisione del valore del *gap* nell'imposta. Anche la serie dei mancati versamenti ha subito dei cambiamenti rispetto all'ultima versione rilasciata, dovuti all'aggiornamento degli archivi dei controlli automatizzati delle dichiarazioni.

Le revisioni sopraindicate tuttavia non modificano la dinamica già registrata nella precedente versione delle stime, sia con riferimento al *gap* in valore sia per quanto riguarda la propensione al *gap*.

TABELLA B.4.1: GAP IRAP (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016.

Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	7.066	6.902	6.926	4.524	4.246
	Dichiarato e non versato	1.687	1.643	1.468	1.094	1.386
	Totale non versato	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633
Gap IRAP EDIZIONE 2018 In mln euro (IRAPNV)	Non dichiarato	7.066	6.902	6.926	4.524	4.257
	Dichiarato e non versato	1.688	1.671	1.496	1.164	1.135
	Totale non versato	8.754	8.573	8.422	5.689	5.392
Differenze tra il Gap IRAP attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	0	0	0	0	-11
	Dichiarato e non versato	-1	-28	-28	-70	251
	Totale non versato	-1	-28	-28	-70	-240

Le revisioni metodologiche del *tax gap* in valore hanno comportato, naturalmente, revisioni anche in termini di propensione (Tabella B.4.2). Si segnala tuttavia che, rispetto alla precedente *release*, la serie delle propensioni non è cambiata nelle dinamiche.

TABELLA B.4.2: PROPENSIONE AL GAP IRAP (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2018.

Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp) ¹	Non dichiarato	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	15,9%
	Dichiarato e non versato	4,4%	4,4%	4,0%	4,0%	5,2%
	Totale non versato	22,6%	23,1%	22,9%	20,5%	21,1%
Gap IRAP EDIZIONE 2018 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp) ¹	Non dichiarato	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	16,1%
	Dichiarato e non versato	4,4%	4,5%	4,1%	4,3%	4,3%
	Totale non versato	22,6%	23,2%	23,0%	20,8%	20,4%
Differenze tra il Gap IRAP in % dell'imposta potenziale attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	0%	0%	0%	0,3%	-0,2%
	Dichiarato e non versato	0%	-0,1%	-0,1%	-0,3%	+0,9%
	Totale non versato	0%	-0,1%	-0,1%	-0,3%	-1,6%

5. Revisioni del *gap* delle LOCAZIONI

Per quanto riguarda il *gap* relativo alle locazioni, non si segnalano variazioni rispetto alla edizione precedente in quanto non sono state apportate revisioni metodologiche alla procedura e l'aggiornamento delle fonti di dati utilizzate nel calcolo non ha prodotto effetti apprezzabili.

2. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE

La definizione di Economia Non Osservata (NOE) nella Contabilità nazionale e l'attuale metodo di stima del sommerso economico

Gli schemi di misurazione dell'economia su cui si basano i Conti nazionali prodotti dall'Istat definiscono una specifica componente, l'Economia Non Osservata (o NOE, acronimo inglese di *Non-Observed Economy*), che comprende l'insieme delle attività economiche che, per motivi differenti, sfuggono all'osservazione statistica diretta. L'inclusione delle diverse componenti della NOE nei Conti nazionali consente di rispettare il principio dell'esaustività nella rappresentazione dei flussi economici (stabilito nei manuali internazionali SNA e SEC²⁴ e verificato dalle autorità statistiche europee), assicurando la comparabilità internazionale dei dati sul prodotto interno lordo e il reddito nazionale lordo.

Le maggiori componenti della NOE sono rappresentate dal sommerso economico e dall'economia illegale; il sommerso statistico e l'economia informale ne completano il quadro. Il sommerso economico include tutte quelle attività che sono volontariamente celate alle autorità fiscali, previdenziali e statistiche. Esso è generato da dichiarazioni non corrette riguardanti sia il fatturato e/o i costi delle unità produttive (in modo da generare una sotto-dichiarazione del valore aggiunto), sia dall'utilizzo di *input* di lavoro (ovvero l'impiego di lavoro irregolare). L'economia illegale è definita dall'insieme delle attività produttive aventi per oggetto beni e servizi illegali, o che, pur riguardando beni e servizi legali, sono svolte senza adeguata autorizzazione o titolo. Il sommerso statistico include tutte le attività che sfuggono all'osservazione diretta per inefficienze informative (errori campionari e non campionari, errori di copertura negli archivi, ecc.)²⁵. Infine, l'economia informale include le attività produttive svolte in contesti poco o per nulla organizzati, basati su rapporti di lavoro non regolati da contratti formali, ma nell'ambito di relazioni personali o familiari.

La stima del sommerso economico nei Conti nazionali comprende le componenti relative a:

- sotto-dichiarazione del valore aggiunto;
- componente del valore aggiunto riconducibile all'impiego di lavoro irregolare;
- altre componenti del sommerso economico.

La sotto-dichiarazione del valore aggiunto è connessa al deliberato occultamento di una parte del reddito da parte delle imprese attraverso dichiarazioni volutamente errate del fatturato e/o dei costi alle autorità fiscali (con un analogo comportamento riscontrato nelle rilevazioni statistiche ufficiali). In questo ambito, sono state definite procedure di stima che hanno consentito il superamento di alcuni limiti del metodo precedentemente utilizzato. In particolare, sul piano delle fonti assume un ruolo centrale il *Frame-SBS*, la base di dati di tipo censuario sui conti economici delle imprese italiane attive che operano per il mercato, risultato di una

²⁴ L'applicazione del SEC 2010 è definita dal Regolamento (Ue) del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 549/2013, relativo al Sistema europeo dei Conti nazionali e regionali dell'Unione europea; l'SNA è il System of National Accounts delle Nazioni Unite, la cui versione più recente è quella del 2008.

²⁵ Con l'adozione, in occasione dell'ultima revisione dei Conti nazionali, di metodi di misurazione basati su nuove fonti informative l'incidenza del sommerso statistico è ormai considerata marginale. Si veda <http://www.istat.it/it/archivio/175791>.

complessa procedura di integrazione di dati d'indagine e amministrativi. L'ampia disponibilità di dati individuali consente di applicare specifiche procedure di stima per diverse tipologie di impresa, definendo modelli di misurazione adatti alle caratteristiche di segmenti omogenei del sistema produttivo; la popolazione delle unità sottoposte alla procedura comprende tutte le imprese attive operanti sul mercato che occupano meno di 100 addetti e non rientrano in particolari condizioni di non trattabilità ed esclusione.

Il valore aggiunto generato dall'impiego di lavoro irregolare rappresenta l'altra componente rilevante del sommerso economico. La procedura di misurazione si basa su due fasi distinte: nella prima si determina l'*input* di lavoro irregolare, in termini di occupati, posizioni lavorative, unità di lavoro equivalenti a tempo pieno ed ore effettivamente lavorate; nella seconda si definisce il contributo al valore aggiunto generato da ciascuna posizione lavorativa irregolare. La procedura è disegnata in modo di assicurare l'additività della stima tra la componente generata dal lavoro irregolare e la componente di rivalutazione dell'utile dell'imprenditore regolare: in particolare, le due componenti sono valutate separatamente, individuando la parte di reddito che l'imprenditore occulta per remunerare il lavoro irregolare impiegato nel processo produttivo.

La stima del sommerso economico viene completata con l'individuazione di altre componenti specifiche stimate in maniera indiretta, come l'attività delle famiglie proprietarie di immobili che li concedono in affitto (ad uso residenziale e non residenziale) senza un regolare contratto di locazione. Per alcuni settori (alberghi, ristoranti, servizi alla persona) nel valore aggiunto del datore di lavoro è inclusa una stima delle mance al personale. Infine, un'ulteriore integrazione alla stima del valore aggiunto emerge al momento della riconciliazione fra le stime indipendenti degli aggregati dell'offerta e della domanda, che porta alla definizione del livello del Pil. Tale integrazione include, in proporzione non identificabile, una quota di economia sommersa che non può essere catturata attraverso le procedure di correzione sopra descritte.

La quantificazione del sommerso economico incorporata nei Conti nazionali

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2019²⁶, nel 2016 il valore aggiunto generato dal sommerso economico, dopo la flessione registrata nel 2015, riprende a crescere attestandosi al di sopra dei 191 miliardi di euro (Tabella 2.1); l'incidenza sul Pil, pari all'11,3%, risulta, tuttavia, ancora in diminuzione (Tabella 2.2).

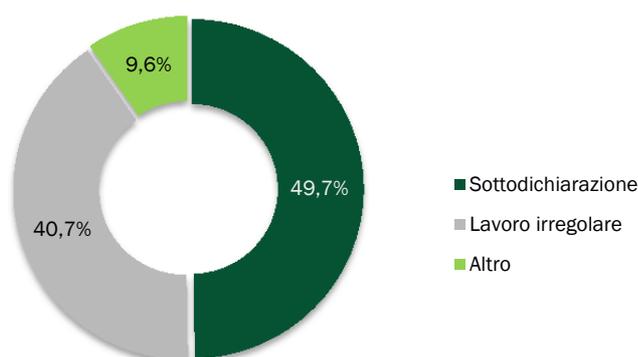
TABELLA 2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2013-2016, MILIONI DI EURO				
Anni	2013	2014	2015	2016
Economia sommersa	189.941	196.005	190.251	191.694
da sotto-dichiarazione	99.444	99.542	93.119	95.327
da lavoro irregolare	72.299	78.068	76.998	77.934
Altro	18.199	18.396	20.134	18.434
Totale valore aggiunto	1.444.106	1.457.859	1.485.251	1.517.651
Pil	1.604.599	1.621.827	1.652.085	1.689.824

²⁶ Una precedente versione dei dati relativi alle componenti della NOE per il 2016 è stata pubblicata il 12 ottobre 2018 (si veda il Report dell'Istat "L'Economia Non Osservata nei Conti nazionali: anni 2013-2016"); i dati qui presentati differiscono lievemente da essi, corrispondendo alla nuova stima per il 2016 pubblicata in occasione del rilascio dei Conti nazionali di marzo 2019. La prossima diffusione delle stime del NOE è prevista per il 15 ottobre 2019 e rifletterà, per gli anni qui considerati, la revisione generale dei Conti nazionali programmata dall'Istat per settembre 2019 (si veda la nota "La nuova revisione generale dei Conti nazionali a cinque anni dall'introduzione del SEC 2010" <https://www.istat.it/it/archivio/232520>).

TABELLA 2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL. ANNI 2013-2016, VALORI PERCENTUALI				
Anni	2013	2014	2015	2016
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	13,2	13,4	12,8	12,6
da sotto-dichiarazione	6,9	6,8	6,3	6,3
da lavoro irregolare	5,0	5,4	5,2	5,1
Altro	1,3	1,3	1,4	1,2
Incidenza economia sommersa su Pil	11,8	12,1	11,5	11,3

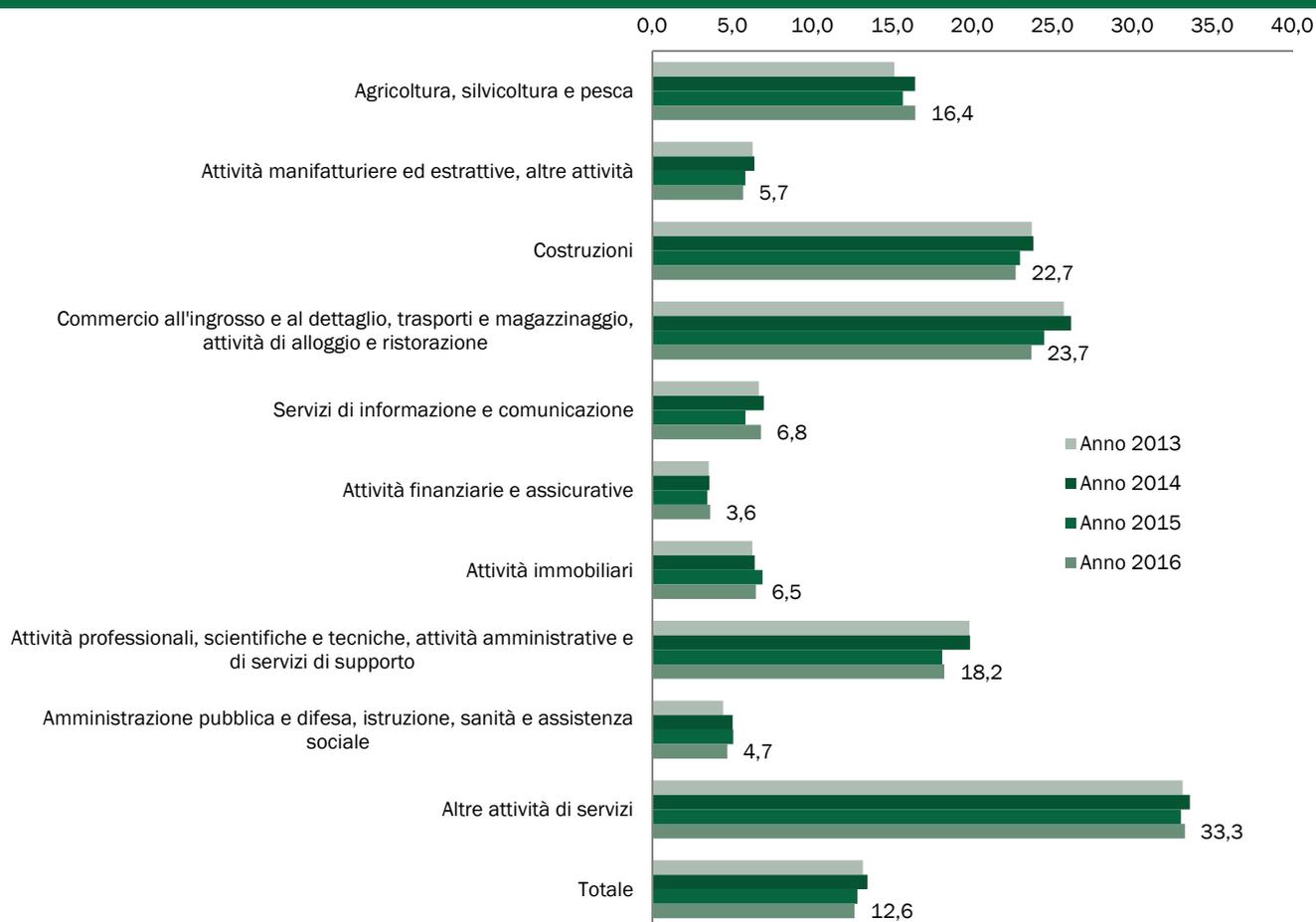
Le componenti più rilevanti dell'economia sommersa sono quelle legate alla correzione della sotto-dichiarazione del valore aggiunto e all'impiego di lavoro irregolare. Nel 2016, esse generano, rispettivamente, il 49,7% e il 40,7% del valore aggiunto complessivo attribuito all'economia sommersa. Meno rilevante, ancorché significativo (9,6%), è il contributo delle altre componenti (mance, fitti "in nero" e integrazione domanda-offerta) (Figura 2.1).

FIGURA 2.1: COMPOSIZIONE DELL'ECONOMIA SOMMERSA. ANNO 2016, VALORI PERCENTUALI



Fra il 2013 e il 2016, la distribuzione dell'economia sommersa per settore di attività economica non ha subito variazioni di rilievo (Figura 2.2). Nel 2016 la sua incidenza sul valore aggiunto complessivo risulta particolarmente elevata nel settore delle Altre attività dei servizi (33,3%), nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (23,7%), nelle Costruzioni (22,7%) e nelle Attività professionali, scientifiche, tecniche (18,2%). Meno rilevante è il peso nelle Attività finanziarie e assicurative (3,6%), in cui il sommerso è generato solo dalle attività ausiliare dell'intermediazione finanziaria, e nel settore Amministrazione pubblica, difesa, istruzione, sanità e assistenza sociale (4,7%), dove l'economia sommersa è presente solo nell'attività di produzione per il mercato dell'Istruzione, della sanità e dell'assistenza sociale. Le unità classificate nel settore delle Amministrazioni pubbliche sono, infatti, per definizione, escluse dalla popolazione dei potenziali sotto-dichiaranti, né per esse esiste *input* di lavoro irregolare.

FIGURA 2.2: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO. ANNI 2013-2016, VALORI PERCENTUALI



Al fine di individuare le caratteristiche dell'economia sommersa, nelle tabelle che seguono si propone una disaggregazione settoriale che tiene in considerazione le specificità funzionali delle attività piuttosto che le tipologie di beni o servizi prodotti. La diffusione del sommerso economico, infatti, appare più legata al tipo di mercato e di rapporto tra cliente e fornitore in cui si opera che al tipo di processo produttivo

Nella classificazione proposta, le attività economiche dell'industria sono distinte in Produzione di beni di consumo, Produzione di beni di investimento e Produzione di beni intermedi (che include il comparto energetico e della gestione dei rifiuti). Nel settore terziario, le attività dei Servizi professionali sono analizzate separatamente dagli Altri servizi alle imprese. Inoltre, dal settore dei Servizi generali forniti dalle Amministrazioni pubbliche (regolamentazione, affari esteri, difesa, giustizia, ordine pubblico ecc.) è stato scorporato quello dell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, trattandosi di attività in cui, nel segmento di mercato, è presente una significativa componente di sommerso.

Se nel 2016, come già evidenziato, l'incidenza sul valore aggiunto complessivo dei flussi generati dall'economia sommersa è pari al 12,6% (Tabella 2.6), i settori in cui tale incidenza è più elevata sono gli Altri servizi alle persone (33,3%) e il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (23,6%), seguiti da quelli delle Costruzioni (22,7%) e dei Servizi professionali (22,1%). Nel settore Istruzione, sanità e assistenza sociale, in cui convivono produttori per il mercato e *non market* (Amministrazioni pubbliche e Istituzioni sociali private al servizio delle famiglie), il valore aggiunto sommerso pesa per il 7,7%.

Dall'esame dell'incidenza delle diverse componenti dell'economia sommersa all'interno del valore aggiunto nel periodo considerato (Tabella 2.3, 2.4, 2.5 e 2.6) emergono importanti differenze settoriali.

Nel settore primario il sommerso è completamente imputabile all'utilizzo di occupazione non regolare. Il sistema fiscale cui sono sottoposte le imprese agricole, infatti, è caratterizzato dalla presenza di regimi forfettari, riduzioni dell'imponibile, applicazione di aliquote ridotte, che rendono difficilmente configurabile la presenza di una dichiarazione mendace del reddito di impresa.

Il peso della sotto-dichiarazione del valore aggiunto sul complesso dei flussi sommersi generati risulta particolarmente significativo nei Servizi professionali, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione e nelle Costruzioni (rispettivamente il 16,3%, il 12,4% e l'11,9% nel 2016). All'interno dell'Industria, l'incidenza di tale componente è più marcata nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (7,5%) che non in quelle di Produzione di beni di investimento (2,3%). Infine, il peso risulta minimo (0,5%) nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti.

Il valore aggiunto prodotto dalla componente di lavoro irregolare è più rilevante nel settore degli Altri servizi alle persone (con un peso del 22,8% nel 2016), dove essa è fondamentalmente connessa al lavoro domestico, e nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (16,4%). Il contributo del lavoro irregolare è invece decisamente contenuto nei settori della manifattura (tra l'1,4% e il 3,3% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (2,1%).

TABELLA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2013, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale economia sommersa
	da sotto-dichiarazione	da lavoro irregolare	altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	15,1	-	-
Produzione beni alimentari e di consumo	8,6	3,2	-	8,6
Produzione beni di investimento	2,9	1,9	-	2,9
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,5	1,5	-	0,5
Costruzioni	14,4	9,3	-	14,4
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,8	8,0	3,9	13,8
Servizi professionali	17,6	6,0	-	17,6
Altri servizi alle imprese*	3,3	2,0	1,7	3,3
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,4	4,0	-	3,4
Altri servizi alle persone	10,4	22,0	0,7	10,4
TOTALE	6,9	5,0	1,3	6,9

TABELLA 2.4: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2014, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale economia sommersa
	da sotto-dichiarazione	da lavoro irregolare	altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	16,4	-	16,4
Produzione beni alimentari e di consumo	8,3	3,5	-	11,8
Produzione beni di investimento	2,7	1,8	-	4,6
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,6	1,9	-	2,5
Costruzioni	13,3	10,5	-	23,8
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,9	8,5	3,7	26,1
Servizi professionali	17,6	6,0	-	23,8
Altri servizi alle imprese*	3,2	2,1	1,7	7,0
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,8	4,5	-	8,3
Altri servizi alle persone	9,5	23,4	0,7	33,6
TOTALE	6,8	5,4	1,3	13,4

TABELLA 2.5: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2015, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale economia sommersa
	da sotto-dichiarazione	da lavoro irregolare	altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	15,7	-	15,7
Produzione beni alimentari e di consumo	7,8	3,3	-	11,2
Produzione beni di investimento	2,4	1,8	-	4,2
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,5	1,2	-	1,7
Costruzioni	12,2	10,7	-	23,0
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,7	8,1	3,7	24,5
Servizi professionali	16,4	6,0	-	22,4
Altri servizi alle imprese*	2,7	1,9	2,1	6,8
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,9	4,5	-	8,4
Altri servizi alle persone	8,7	23,6	0,7	33,0
TOTALE	6,3	5,2	1,4	12,8

TABELLA 2.6: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2016, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale economia sommersa
	da sotto-dichiarazione	da lavoro irregolare	altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	16,4	-	16,4
Produzione beni alimentari e di consumo	7,5	3,3	-	10,8
Produzione beni di investimento	2,3	1,7	-	4,0
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,5	1,4	-	1,9
Costruzioni	11,9	10,8	-	22,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,4	7,9	3,3	23,6
Servizi professionali	16,3	5,8	-	22,1
Altri servizi alle imprese*	3,0	2,1	1,8	6,9
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,6	4,1	-	7,7
Altri servizi alle persone	9,8	22,8	0,7	33,3
TOTALE	6,3	5,1	1,2	12,6

Il lavoro irregolare nel 2016

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Nel 2016, sono 3 milioni e 701 mila le unità di lavoro (ULA) in condizione di non regolarità, occupate in prevalenza come dipendenti (2 milioni e 632 mila unità). Il tasso di irregolarità, utilizzato quale indicatore di diffusione del fenomeno e calcolato come incidenza delle unità di lavoro (ULA) non regolari, nel totale è sceso al 15,6% (Tabella 2.7).

Nel biennio 2015-2016 la componente regolare dell'*input* di lavoro ha registrato una risalita, prima lieve (+0,5% nel 2015) e poi più marcata (+1,7% nel 2016). In quest'ultimo anno, la componente irregolare ha segnato una flessione pari allo 0,6%, dovuta al calo di entrambe le posizioni nella professione (-0,7% i dipendenti e -0,4% gli indipendenti).

Nonostante l'inversione dell'ultimo biennio, tra il 2013 e il 2016 l'utilizzo di lavoro non regolare da parte del sistema economico è cresciuto in maniera più marcata (+6,0%) che non quello della componente regolare (+1,5%). Ne è derivato un aumento del tasso di irregolarità, passato dal 15,0% al 15,6%.

Considerando il dettaglio per posizione professionale, le unità dipendenti non regolari sono aumentate da 2 milioni 441 mila nel 2013 a 2 milioni 632 mila nel 2016 (+7,8%), mentre quelle regolari hanno registrato un aumento di circa 403 mila unità (+3,0%). Di conseguenza, l'incidenza del lavoro non regolare tra i dipendenti è salita dal 15,3% al 15,9%. Sebbene in misura più contenuta, anche la componente indipendente non regolare è aumentata nel triennio considerato: da un milione 51 mila a un milione 69 mila (+1,7%). Questa crescita, unita alla diminuzione delle unità di lavoro indipendenti regolari (-1,7%), ha portato l'incidenza del lavoro indipendente non regolare al 14,9% dal 14,5% del 2013.

TABELLA 2.7: UNITÀ DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE. ANNI 2013-2016, IN MIGLIAIA

Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
Totale					
2013	19.758	3.492	23.250	85,0	15,0
2014	19.631	3.667	23.298	84,3	15,7
2015	19.726	3.724	23.450	84,1	15,9
2016	20.058	3.701	23.759	84,4	15,6
Dipendenti					
2013	13.556	2.441	15.997	84,7	15,3
2014	13.445	2.595	16.050	83,8	16,2
2015	13.574	2.651	16.225	83,7	16,3
2016	13.959	2.632	16.591	84,1	15,9
Indipendenti					
2013	6.202	1.051	7.253	85,5	14,5
2014	6.176	1.072	7.248	85,2	14,8
2015	6.152	1.072	7.225	85,2	14,8
2016	6.099	1.069	7.168	85,1	14,9

La diminuzione dei tassi di irregolarità registrata fra il 2016 e il 2015 per il complesso dell'economia, risulta generalizzata a livello settoriale (Tabella 2.8). Fa eccezione l'agricoltura silvicoltura e pesca per il quale il tasso di irregolarità sale dal 17,9% del 2015 al 18,6% del 2016. Nell'ambito del comparto industriale, i settori della Produzione di beni di investimento e della Produzione beni intermedi, energia e rifiuti presentano la diminuzione maggiore (-0,4 punti percentuali).

La presenza del lavoro irregolare è molto eterogenea nel comparto dei servizi, poiché al suo interno sono comprese sia le attività delle Amministrazioni pubbliche, che impiegano solo lavoratori regolari, sia le attività dei servizi privati alle imprese e alle famiglie, dove gli irregolari sono più diffusi. Nell'insieme dei servizi nel 2016 il tasso di irregolarità è diminuito di 0,4 punti percentuali portandosi al 17,0%, a sintesi di un'incidenza del 17,1% tra i dipendenti e del 16,7% tra gli indipendenti. I settori che presentano la maggiore diminuzione sono l'Istruzione sanità e assistenza sociale e il Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio (entrambi - 0,5 punti percentuali).

TABELLA 2.8: TASSO DI IRREGOLARITÀ DELLE UNITÀ DI LAVORO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2013-2016

Macrosettore	2013			2014			2015			2016		
	dipendenti	indipendenti	totale									
Agricoltura, silvicoltura e pesca	37,0	8,2	17,6	37,7	7,7	17,5	39,0	7,6	17,9	39,2	8,2	18,6
Industria	9,6	11,3	10,1	9,9	11,6	10,3	10,0	12,0	10,5	9,5	12,0	10,1
Industria in senso stretto	7,4	10,0	7,8	7,5	10,4	8,0	7,4	10,1	7,8	6,9	10,3	7,4
Produzione beni alimentari e di consumo	9,3	9,9	9,4	9,7	10,3	9,8	9,4	10,0	9,5	8,9	10,5	9,3
Produzione beni di investimento	6,0	9,7	6,5	5,9	10,0	6,3	5,7	9,7	6,2	5,4	9,4	5,8
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	6,1	12,0	6,4	6,3	12,5	6,6	6,4	12,1	6,7	6,1	11,6	6,3
Costruzioni	18,0	12,4	15,4	18,9	12,6	15,9	19,9	13,5	16,9	19,5	13,3	16,6
Servizi	16,4	16,3	16,4	17,5	16,7	17,3	17,6	16,7	17,4	17,1	16,7	17,0
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	14,5	17,4	15,7	15,2	18,2	16,5	15,5	18,3	16,7	14,9	18,2	16,2
Servizi professionali	9,7	8,3	8,6	10,3	8,3	8,8	10,7	8,2	8,8	10,0	8,0	8,6
Altri servizi alle imprese	7,0	14,9	9,2	7,2	14,9	9,3	7,4	15,4	9,6	7,3	15,9	9,5
Servizi generali delle A.A.P.P.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Istruzione, sanità e assistenza sociale	7,5	19,6	9,2	7,9	19,2	9,6	7,8	19,1	9,5	7,5	17,9	9,0
Altri servizi alle persone	48,7	27,7	45,0	51,3	28,0	47,4	51,8	27,3	47,6	51,3	28,3	47,2
TOTALE	15,3	14,5	15,0	16,2	14,8	15,7	16,3	14,8	15,9	15,9	14,9	15,6

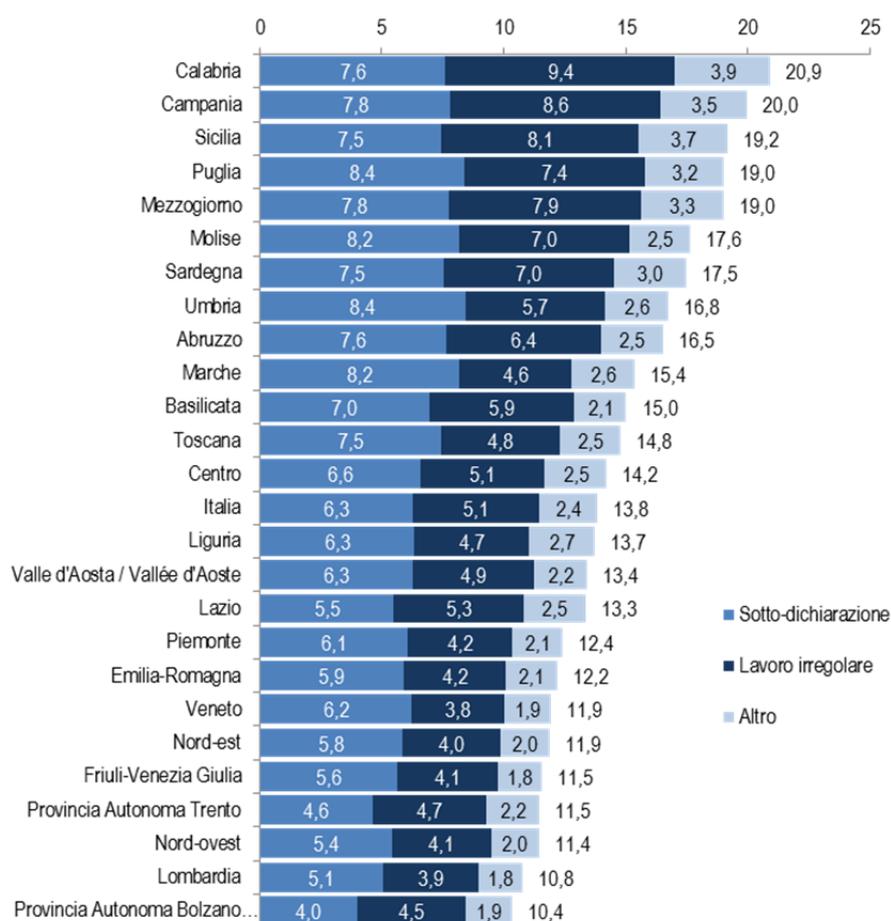
La distribuzione territoriale dell'Economia Non Osservata

La distribuzione territoriale dell'incidenza dell'Economia Non Osservata, disaggregata nelle sue principali componenti, utilizza le informazioni rese disponibili dalle procedure di calcolo dei Conti economici territoriali. A livello di Regione vengono identificate la sotto-dichiarazione e l'attività generata dal lavoro irregolare, mentre sono aggregati in un'unica stima le rimanenti componenti del sommerso economico (mance, fitti in nero e integrazione domanda-offerta) e l'economia illegale. Per rendere chiaro il confronto, occorre considerare che l'incidenza complessiva sul PIL²⁷ del 2016 di questo insieme di componenti dell'Economia Non Osservata è risultata pari al 2,2%.

L'incidenza dell'Economia Non Osservata è molto alta nel Mezzogiorno (19,0% del valore aggiunto), vicina alla media nazionale nel Centro (14,2%) e inferiore nel Nord-est (11,9%) e nel Nord-ovest (11,4%). La Calabria è la regione in cui il peso dell'economia sommersa e illegale è massimo, con il 20,9% del valore aggiunto complessivo, mentre l'incidenza più bassa si registra nella Provincia autonoma di Bolzano/Bozen (10,4%). La Puglia e l'Umbria presentano la quota più alta di rivalutazione del valore aggiunto sotto-dichiarato (8,4%), seguite da Molise e Marche (entrambe 8,2%), mentre il sommerso dovuto all'impiego di *input* di lavoro irregolare prevale in Calabria (9,4% del valore aggiunto) e Campania (8,6%).

²⁷ Le elaborazioni sono state effettuate in occasione della diffusione, il 13 dicembre 2018, della Statistica Report: Conti economici territoriali, anno 2017. Sono coerenti con le stime a livello nazionale pubblicate a settembre 2018 e quindi lievemente diverse, in termini di aggregati nazionali, a quelli presentati nel resto del capitolo che, come già osservato, corrispondono alla versione dei Conti di marzo 2019.

FIGURA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE REGIONI ITALIANE . ANNO 2016, VALORI PERCENTUALI



La quota maggiore dell'Economia Non Osservata a livello territoriale (Tabella 2.9) è prodotta nel Mezzogiorno (30,9%) in cui prevalgono le componenti dovute all'impiego di lavoro irregolare (34,5%) e al restante sommerso economico (31,4%). Il peso delle sotto-dichiarazioni risulta, invece, maggiore nel Nord-ovest (28,2%). A livello regionale, Lombardia, Lazio e Campania contribuiscono per più di un terzo al totale NOE nazionale (rispettivamente per il 17,0%, 10,9% e 8,9%).

TABELLA 2.9: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE. ANNO 2016

	Rivalutazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
Mezzogiorno	27,8	34,5	31,4	30,9
Nord-ovest	28,2	25,8	26,7	27,1
Centro	22,6	21,6	22,8	22,2
Nord-est	21,4	18,2	19,1	19,8
Lombardia	17,6	16,6	16,5	17,0
Lazio	9,8	11,7	11,8	10,9
Campania	7,7	10,3	9,1	8,9
Veneto	9,3	6,9	7,3	8,0
Emilia-Romagna	8,5	7,4	8,1	8,0
Sicilia	7,9	6,2	6,9	7,1
Toscana	6,1	8,0	7,8	7,1
Piemonte	7,5	6,4	6,7	7,0
Puglia	5,8	6,3	5,8	6,0
Calabria	2,4	3,6	3,2	2,9
Liguria	2,9	2,6	3,2	2,9
Marche	3,2	2,2	2,6	2,7
Sardegna	2,4	2,7	2,5	2,5
Abruzzo	2,3	2,3	2,0	2,2
Friuli-Venezia Giulia	2,0	1,8	1,6	1,8
Umbria	1,7	1,4	1,4	1,5
Provincia Autonoma Bolzano	0,8	1,1	1,0	1,0
Provincia Autonoma Trento	0,8	1,0	1,0	0,9
Basilicata	0,8	0,8	0,6	0,8
Molise	0,5	0,5	0,4	0,5
Valle d'Aosta	0,3	0,2	0,2	0,2
Italia	100,0	100,0	100,0	100,0

3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

A) UN QUADRO DI SINTESI DELLE IMPOSTE E DEI CONTRIBUTI ANALIZZATI

Le stime del sommerso economico come componente dell'Economia Non Osservata, illustrata nel Capitolo 2, non consentono di quantificare direttamente il *gap* del gettito derivante dal non completo adempimento degli obblighi fiscali. A tal fine è necessario effettuare delle ulteriori elaborazioni che conducono alla stima del *tax gap*.

La letteratura economica distingue anche tra *tax gap* al netto dei mancati versamenti (*assessment gap*), ovvero il divario tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e *tax gap* dovuto a omessi versamenti (*collection gap*), ovvero il divario tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato. Conseguentemente e in linea con quanto previsto nel Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, nel prosieguo del capitolo, si distinguono, ove possibile, le seguenti componenti del *tax gap*: *i*) il mancato gettito derivante da errori dei contribuenti; *ii*) gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta in base alle dichiarazioni; *iii*) le mancate entrate fiscali e contributive ascrivibili al divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento.

L'individuazione delle tre componenti del *gap* rappresenta un aspetto centrale nella definizione delle misure di *policy*. A seconda del tipo di fenomeno, infatti, occorre impiegare differenti leve per ridurne l'entità: l'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione intenzionale, la semplificazione e l'offerta di servizi innovativi, come ad esempio le dichiarazioni precompilate, volta ad per intercettare gli errori nella compilazione delle dichiarazioni, ed interventi economici ad ampio spettro per fronteggiare le crisi di liquidità.

A livello internazionale, esistono metodologie che consentono di costruire stime complessive del *tax gap* (si veda la Tabella 3.A.1) come somma dei *gap* riferibili ai singoli tributi; ciò consente di indagare sia i differenti meccanismi evasivi collegati a ciascun tributo, sia le caratteristiche dei soggetti passivi impegnati nel versamento dell'imposta. In questa sede, per la stima del *tax gap* di tutte le imposte è stata utilizzata una metodologia di tipo *top down*, ossia basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale (che includono la stima dell'Economia Non Osservata) e i dati derivanti da fonti amministrative. In particolare, la quantificazione del *tax gap* in base all'approccio *top down* è calcolata considerando la differenza tra il gettito ottenuto applicando la tassazione prevista dalla legislazione vigente alla base imponibile teorica e alla base imponibile dichiarata. Accanto alla stima *top down*, per la quantificazione del *tax gap* dell'IRPEF viene utilizzata anche una metodologia c.d. *bottom up*, cioè basata su dati di fonte amministrativa, per l'individuazione dell'aliquota applicabile in assenza di evasione²⁸.

La Tabella 3.A.1 sintetizza le metodologie utilizzate in Italia ed in alcuni Paesi esteri per la stima del *tax gap* delle imposte sul reddito delle persone fisiche, delle imposte sul reddito delle società, delle imposte sul valore aggiunto e delle imposte immobiliari. Emerge innanzitutto che

²⁸ Per stima *bottom up* si intende una quantificazione ottenuta partendo dai dati micro (tipicamente quelli basati sugli accertamenti, solitamente casuali) e proiettandoli a livello macro. Per stima *top down* si intende, invece, quella basata primariamente sul confronto tra basi dati (tipicamente quelle fiscali con quelle di Contabilità nazionale) e poi eventualmente disaggregata per zone, settori, ecc.

esistono stime del *tax gap* dell'IVA basate sulla metodologia *top down* in tutti i Paesi considerati (eccetto gli Stati Uniti dove non esiste l'imposta sul valore aggiunto). Per la stima del *tax gap* delle imposte dirette nel Regno Unito e negli Stati Uniti si utilizza esclusivamente un approccio di tipo *bottom up*; in Italia è invece possibile stimare il *tax gap* delle imposte dirette mediante un approccio di tipo *top down* utilizzando come base informativa le dichiarazioni IRAP. La stima del *tax gap* sulle accise nel settore dei prodotti energetici, a livello internazionale, è attualmente condotta in pochi Paesi: nel Regno Unito e in Slovacchia si applica una metodologia di tipo *top down*.

La Tabella 3.A.2 riporta, per le principali imposte del sistema fiscale italiano, il gettito in milioni di euro per l'anno di imposta 2017, il peso sul totale delle entrate e la metodologia di stima del *tax gap* (ovviamente solo nel caso in cui, per quell'imposta, una stima ufficiale del relativo *tax gap* sia stata effettuata). In particolare, una stima ufficiale del *tax gap* è stata elaborata per le seguenti entrate tributarie: per quanto riguarda le imposte di competenza del Governo centrale, per IVA, IRES, IRPEF, cedolare secca, IMU e TASI sugli immobili produttivi, e accise sui prodotti energetici; per quanto riguarda le altre Amministrazioni centrali, per il canone RAI; per quanto riguarda le imposte delle Regioni e degli Enti locali, per IRAP, IMU e TASI sugli altri fabbricati. Complessivamente il gettito delle imposte per le quali è ora disponibile una stima del *tax gap* rappresenta l'87,5% circa del gettito totale potenzialmente evadibile²⁹, risultato che pone l'Italia in una posizione di assoluto primato nell'ambito dei Paesi OCSE per ciò che concerne la valutazione del *tax gap*, anche in termini di tempestività delle stime.

TABELLA 3.A.1: METODOLOGIA DI STIMA DEL TAX GAP

Tipo di imposta	Regno Unito	Stati Uniti	Francia	Germania	Italia	Spagna
Imposte sul reddito delle persone fisiche	<i>Bottom up</i>	<i>Bottom up</i>	N.D.	N.D.	<i>Top down/Bottom up</i>	N.D.
Imposte sul reddito delle società	<i>Bottom up</i>	<i>Bottom up</i>	N.D.	<i>Bottom up</i>	<i>Top down/Bottom up</i>	N.D.
IVA	<i>Top down</i>	N.D.	<i>Top down</i>	<i>Top down</i> ^{1, 2}	<i>Top down</i>	N.D.
Imposte immobiliari	<i>Bottom up</i>	<i>Bottom up</i>	N.D.	N.D.	<i>Top down</i>	N.D.
Accise sui prodotti energetici	<i>Top down</i>	N.D.	N.D.	N.D.	<i>Top down</i>	N.D.

¹ Il Governo tedesco non prepara stime ufficiali. La stima del VAT *gap* è preparata dall'ente IFO Institute.

Fonti: HRMC "Measuring tax gaps 2015 edition Tax gap estimates for 2013-14", FISCALIS tax gap Project Group, "THE CONCEPT OF TAX GAPS- Report on VAT Gap Estimations" e IRS "Tax gap Estimates for Tax Years 2008-2010"

² La Commissione europea pubblica annualmente un Report sul VAT *gap* per tutti i Paesi europei, basato sulla metodologia *top down* (cfr. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf).

²⁹ Nei Box 3.A.1 e 3.A.2 si illustrano nel dettaglio le motivazioni per cui si ritiene che le imposte sui redditi finanziari e sui trasferimenti immobiliari siano difficilmente oggetto di fenomeni evasivi.

TABELLA 3.A.2: ENTRATE TRIBUTARIE E TAX GAP

Imposte	Gettito 2017 (milioni di euro)	TAX GAP	Peso sul totale delle Entrate potenzialmente evadibili	Metodologia di stima	Fonte
IRPEF ¹	182.354	✓	36,5%	Top down e Bottom Up ²	Agenzia entrate e Dipartimento delle finanze
<i>di cui:</i>					
ritenute dipendenti	146.808	✓		Top down	Dipartimento delle finanze
ritenute lavoratori autonomi	14.144	✓		Top down e Bottom Up ²	Agenzia entrate
IRPEF saldo e acconto	21.402	✓		Top down e Bottom Up ²	Agenzia entrate
IRES ¹	35.162	✓	7,0%	Top down e Bottom Up ²	Agenzia entrate
Sost. Redditi, rit. su interessi e altri redditi di capit. ²	8.565	X			
Sost. sui redditi da capitale e sulle plusvalenze ²	1.652	X			
Cedolare secca	2.563	✓	0,5%	Top down	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate
IMU immobili ad uso produttivo	3.659	✓	0,7%	Top down	Dipartimento delle finanze
Imp. sulle riserve mat. rami vita ass. ²	2.770	X			
Registro ³	4.835	X			
IVA ⁴	129.574	✓	25,9%	Top down	Agenzia entrate
Bollo	6.346	X			
Assicurazioni ²	3.196	X			
Ipotecaria ³	1.668	X			
Canoni di abbonamento radio e TV	1.942	✓	0,4%	Top down	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate
Imp. di fabbricazione sugli oli minerali	25.795	✓	5,2%	Top down	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate dogane e dei monopoli
Imp. energia elettrica e addiz.	2.537	N.D.	0,5%		
Imp. di consumo sul gas metano	3.447	N.D.	0,7%		
Tabacchi (imp. sul consumo)	10.498	N.D.	2,1%		
Proventi del lotto ⁶	7.153	X			
Apparecchi e congegni di gioco ⁵	5.806	X			
Altre Imposte	16.124	X			
Totale Imposte Governo Centrale (A)	455.646				
Comuni					
IMU ⁶	16.117	✓	3,2%	Top down	Dipartimento delle finanze
TASI ⁶	1.132	✓	0,2%	Top down	Dipartimento delle finanze
Addizionale comunale IRPEF	4.644	✓	0,9%	Top down	Dipartimento delle finanze
Province					
IPT	1.715	N.D.	0,3%		
RC auto	2.096	N.D.	0,4%		
Regioni					
IRAP netta complessiva	22.372	✓	4,5%	Top down	Agenzia entrate
Tasse auto a carico delle famiglie	4.582	N.D.	0,9%		
Addizionale regionale IRPEF	11.966	✓	2,4%	Top down	Dipartimento delle finanze
Altre Imposte Locali	37.814	N.D.	7,6%		
Totale Imposte Enti locali (B)	102.438				
Totale Imposte (A+B)	558.084				
Totale Imposte	499.969		100,0%		

**potenzialmente soggette
a evasione**

**di cui: imposte per le
quali è stimato il tax gap
(valore assoluto)** **437.280**

**di cui: imposte per le
quali è stimato il tax gap
(valore percentuale)** **87,5%**

Note: con V si intende che il tax gap viene quantificato; con N.D. che il tax gap non è quantificato; con X che il tax gap è nullo o trascurabile.

¹ In particolare, l'Agenzia delle entrate stima il tax gap per lavoratori autonomi e imprese, mentre il Dipartimento delle finanze stima il tax gap per i lavoratori dipendenti irregolari.

² Non stimabile in quanto pagate da intermediari finanziari (Box 3.A.1).

³ Non stimabile in considerazione delle caratteristiche tecniche delle imposte (Box 3.A.2).

⁴ Metodologia differente da quella utilizzata dalla Commissione europea sulla variazione dello stock di crediti.

⁵ Non evadibile dato il prelievo automatico da parte dell'erario. Sono in corso approfondimenti con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

⁶ Valutazione ad aliquota di base (escluse le abitazioni principali "di lusso", i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali).

Fonte: Elaborazione su dati del Bollettino delle entrate, Dipartimento delle finanze (MEF).

Nei Box 3.A.1 e 3.A.2 si forniscono le motivazioni sottostanti alla mancata stima del tax gap delle imposte sui redditi di natura finanziaria e sui trasferimenti immobiliari.

Box 3.A.1: Redditi di natura finanziaria

Per le imposte sui redditi di natura finanziaria (sostitutive sui redditi, ritenute su interessi e altri redditi di capitale, sostitutive sui redditi da capitale, sulle riserve rami vita assicurazioni e sulle plusvalenze, assicurazioni) non si è proceduto alla stima del tax gap in considerazione delle caratteristiche tecniche delle stesse, che mal si prestano alla realizzazione di manovre evasive o elusive.

Per i redditi di natura finanziaria, di regola, il prelievo è di tipo proporzionale e non progressivo. Il prelievo avviene a monte, ossia al momento della percezione del reddito, e non a valle, attraverso la compilazione della dichiarazione dei redditi conseguiti nell'intero periodo di imposta.

Dal 1996, con l'introduzione del Decreto 1 aprile 1996, n. 239, il prelievo a monte sulla principale categoria di redditi di natura finanziaria - gli interessi da titoli obbligazionari emessi dai c.d. grandi emittenti (banche, società per azioni quotate, Stato ed enti territoriali) - non avviene attraverso l'ordinario sistema della ritenuta alla fonte, caratterizzato dall'intervento dell'emittente in qualità di sostituto di imposta (e, quindi, con il coinvolgimento del soggetto che eroga il provento imponibile). Invece, il prelievo avviene attraverso un meccanismo - quello dell'imposta sostitutiva applicata dagli intermediari finanziari (banche, società di gestione del risparmio, imprese di assicurazione, ecc.) che intervengono nella percezione del reddito - che assegna ai soggetti che ordinariamente percepiscono i proventi per conto dei beneficiari (e, quindi, dei soggetti che percepiscono il provento imponibile per conto del beneficiario) la responsabilità della liquidazione e del versamento delle imposte dovute sui proventi stessi.

Questo cambiamento è stato poi esteso con il Decreto 21 novembre 1997, n. 461 anche alla gran parte delle plusvalenze derivanti dalla cessione degli strumenti finanziari (redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 67, comma 1, lett. da c-bis) a c- quinquies), del TUIR) e ai dividendi non qualificati erogati dalle società quotate. Anche per tali dividendi, l'art. 27-ter del DPR n. 600 del 1973, prevede l'applicazione del meccanismo sopra descritto, ovvero un'imposta sostitutiva applicata dagli intermediari finanziari.

Con i provvedimenti che hanno dato attuazione alla c.d. "Finanza per la crescita", il meccanismo è stato esteso anche a ipotesi particolari di interessi da titoli obbligazionari emessi da società non quotate, diventando, sostanzialmente, un modello di imposizione nel settore in esame. Se il suddetto meccanismo non trova applicazione, rimane comunque spesso applicabile l'ordinario sistema della ritenuta alla fonte.

Il modello di imposizione nel settore delle c.d. rendite finanziarie si caratterizza, quindi, per l'intervento di un terzo soggetto (rispetto all'erario e al contribuente) nel prelievo tributario. Ciò consente, da un lato, di esonerare il contribuente dalle operazioni di liquidazione e di versamento delle imposte dovute, riducendo in tal modo sia errori che omissioni, e, dall'altro, di assegnare tali adempimenti a soggetti che molto spesso hanno, per l'attività che svolgono, una maggiore attitudine professionale al loro espletamento e che, soprattutto, non hanno alcun interesse a evitare il pagamento dell'imposta su redditi che non sono a loro ascrivibili.

Box 3.A.2: Imposte sui trasferimenti immobiliari

Per le imposte sui trasferimenti immobiliari (imposte di registro, ipotecaria, catastale), non si è proceduto ad una stima del *tax gap* in considerazione delle caratteristiche tecniche delle stesse, che mal si prestano alla realizzazione di manovre evasive o elusive. Le imposte in questione sono liquidate e versate dai notai per conto delle parti, al momento della registrazione telematica degli atti di compravendita. L'assolvimento dell'obbligo fiscale è demandato, quindi, a soggetti particolarmente affidabili.

La base imponibile, in linea generale, è costituita dal valore catastale del bene e non dal prezzo convenuto dalle parti e indicato nell'atto; l'imposta, liquidata dal notaio sulla base di tale valore, può essere rettificata a seguito di attività di controllo da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria. La contestazione del valore del bene considerato ai fini della determinazione della base imponibile può dar luogo all'emissione di avvisi di accertamento e, ove questi non vengano accettati dalle parti, determinare l'apertura di un contenzioso.

I contenziosi sono stati limitati in passato con talune previsioni di legge (art. 52, commi 4 e 5, Testo Unico Registro di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131) che impedivano agli uffici di procedere a rettifiche di valore qualora l'ammontare del corrispettivo indicato in atto fosse superiore alla rendita catastale dell'immobile compravenduto moltiplicata per un coefficiente stabilito dalla legge (c.d. moltiplicatore). Questa disposizione favoriva, comunque, l'occultamento del maggior corrispettivo rispetto a quello sufficiente per cautelarsi da eventuali accertamenti fiscali. La normativa si è poi evoluta (art. 1, comma 497, Legge 23 dicembre 2005, n. 266), per i soli immobili abitativi acquistati da persone fisiche non imprenditori, mentre le successive disposizioni hanno previsto che la base imponibile è pari al valore catastale dell'immobile come sopra determinato indipendentemente dall'ammontare del corrispettivo indicato in atto, il che ha consentito l'emersione della totalità dei corrispettivi, superando l'annoso fenomeno del pagamento "in nero" di parte dei corrispettivi convenuti.

Sul piano fiscale, le norme sulla base imponibile non consentono la realizzazione di rilevanti disegni evasivi, posto che, per gli immobili abitativi acquistati da persone fisiche, la base imponibile è pari al valore catastale rivalutato. Per gli immobili acquistati da soggetti diversi dalle persone fisiche (essenzialmente società), normalmente il corrispettivo indicato in atto, preso a base della tassazione da parte del notaio, appare come un dato affidabile, se si tiene conto delle difficoltà da parte delle società a effettuare i pagamenti "in nero" dei corrispettivi occultati.

B) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF)

Il *tax gap* dell'IRPEF può riguardare diverse tipologie di redditi e di soggetti. Nel prosieguo del paragrafo sono presentate distintamente le stime:

- per i redditi derivanti dalle attività imprenditoriali e professionali;
- per i redditi da lavoro dipendente irregolare.

Le attività imprenditoriali possono essere svolte da imprenditori individuali, che sono soggetti autonomi di imposta, ovvero da società di persone, tenute al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per il tramite dei propri soci (c.d. tassazione per trasparenza). Per i soggetti che esercitano attività di impresa o lavoro autonomo, il reddito d'impresa risulta predominante rispetto alle altre fonti di reddito, come evidenziato nella Tabella 3.B.1.

TABELLA 3.B.1: COMPOSIZIONE DEL REDDITO DICHIARATO DALLE PERSONE FISICHE TITOLARI DI PARTITA IVA PER TIPOLOGIA (ANNO D'IMPOSTA 2011)

Tipologia di reddito	Quota sul totale
Reddito di impresa, professionale o da partecipazione in società di persone o assimilate	66,3%
Reddito minimo	5,9%
Reddito agricolo	0,8%
Reddito di terreni e fabbricati	5,6%
Reddito da lavoro dipendente e assimilato	20,2%
Altri redditi	1,2%
Totale	100,0%

In maniera analoga a quanto esposto in relazione all'IRES, anche in questo contesto si assume come platea di riferimento quella dei contribuenti IRAP, nello specifico coloro che compilano i quadri IQ ed IP. Tuttavia, per quanto riguarda i soggetti IRPEF, questa scelta comporta che risultino escluse dall'analisi le persone fisiche esentate dall'IRAP, ovvero i professionisti privi di autonoma organizzazione, nonché i contribuenti minimi, i cui redditi sono, in ogni caso, sottoposti a tassazione sostitutiva e non rilevano ai fini della determinazione del reddito imponibile IRPEF³⁰.

Per determinare il risultato lordo potenziale, $RLG_{D_{IRPEF}}$, si parte dal dato della contabilità nazionale Istat per settore istituzionale; si considerano, in particolare, il settore delle famiglie produttrici nonché la quota delle settore delle società non finanziarie ascrivibile alle società di persone.

La metodologia di stima è strettamente collegata a quella dell'IRES, con la quale condivide la parte iniziale della procedura, fino alla determinazione del risultato lordo di gestione non dichiarato (RLG_{nd}):

$$RLG_{nd_{IRPEF}} = RLG_{D_{IRPEF}} - RLG_{d_{IRPEF}}$$

$$BIND_{IRPEF} = RLG_{nd_{IRPEF}} + \Delta nd_{IRPEF}$$

dove: $RLG_{d_{IRPEF}}$ è il risultato lordo di gestione calcolato in base ai dati delle dichiarazioni con riferimento ai soggetti IRPEF, $BIND_{IRPEF}$ è la base IRPEF non dichiarata che si differenzia da risultato lordo di gestione in ragione di Δnd .

La distinzione fondamentale con la metodologia adottata per l'IRES si rinviene nella determinazione dell'aliquota da applicare al risultato lordo di gestione non dichiarato ($RLG_{nd_{IRPEF}}$) al fine di determinare l'imposta evasa, in quanto la previsione di un'aliquota crescente per scaglioni di reddito complessivo che caratterizza l'IRPEF comporta che l'aliquota media che si applicherebbe sulla base IRPEF non dichiarata ($BIND_{IRPEF}$) possa ragionevolmente essere diversa dall'aliquota media sul dichiarato. Per tenere conto di tale aspetto, l'aliquota implicita ($Aliq_I$), calcolata rapportando l'imposta effettiva ($IRPEF_e$) al risultato di gestione dichiarato ($RLG_{D_{IRPEF}}$), viene corretta in ragione di un differenziale ($diff_{Aliq}$) tra l'aliquota media dichiarata e quella evasa calcolato sulla base delle risultanze delle stime *bottom up* condotte sugli esiti degli accertamenti³¹, ottenendo l'aliquota $Aliq^*_{IRPEF}$ che, applicata a $RLG_{nd_{IRPEF}}$, consente di stimare

³⁰ L'impatto di tale esclusione è considerevole in termini di numero di soggetti, in quanto riguarda circa il 25% delle imprese presenti negli archivi fiscali, ma il peso in termini di valore aggiunto prodotto, che ammonta a circa l'1,7% del totale dichiarato, è notevolmente più contenuto. In particolare, i contribuenti minimi rappresentano circa la metà della platea degli esclusi nell'anno d'imposta 2011 e quasi il 60% nel 2017, in conseguenza della riforma dei regimi fiscali agevolati. Inoltre, anche nel caso dell'IRPEF, si ritiene opportuno non includere nell'analisi i settori caratterizzati da particolari modalità di determinazione del reddito (ovvero il settore agricolo e il settore finanziario) ed il settore pubblico, per il quale si ipotizza assenza di evasione.

³¹ Le stime *bottom up* sono realizzate a partire dalle risultanze degli accertamenti effettuati su contribuenti sottoposti a selezione in base ad analisi del rischio evasione da parte dell'Amministrazione. Per correggere la conseguente distorsione da selezione si è adottato il metodo della post-stratificazione per riportare all'universo i risultati degli accertamenti effettuati solo su un campione non casuale di contribuenti. La metodologia ha previsto anche una procedura di controllo degli *outlier* basata sulla costruzione di

l'ammontare di IRPEF derivante dall'omessa dichiarazione da parte delle imprese e dei lavoratori autonomi:

$$Aliq_{IRPEF}^* = IRPEFe / RLGd_{IRPEF} + diffAliq$$

$$IRPEFnd = RLGnd_{IRPEF} * Aliq_{IRPEF}^*$$

IRPEFnd rappresenta la componente del *gap* IRPEF riconducibile ad omessa dichiarazione dei redditi di imprese e lavoratori autonomi. Per ottenere il *gap* complessivo occorre aggiungere le somme non versate dovute ad errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (*IRPEFov*), ricavate dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973.

I valori stimati del *gap* e della relativa propensione sono illustrati nella Tabella 3.B.2.

TABELLA 3.B.2: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2012-2017

	Anno	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEF _{nv})	Non dichiarato (*)	30,935	30,548	31,675	30,847	32,052	30,282
	Non versato (**)	1,616	1,667	1,720	1,813	1,884	1,780
	Complessivo	32,551	32,215	33,396	32,661	33,936	32,062
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEF _{nv} / IRPEF _p)	Non dichiarato (*)	64.0%	64.5%	65.3%	64.4%	64.2%	65.8%
	Non versato (**)	3.3%	3.5%	3.6%	3.8%	3.8%	3.9%
	Complessivo	67.4%	68.0%	68.8%	68.1%	68.0%	69.6%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF _{nv} / PIL)	Non dichiarato (*)	1.9%	1.9%	2.0%	1.9%	1.9%	1.8%
	Non versato (**)	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
	Complessivo	2.0%	2.0%	2.1%	2.0%	2.0%	1.9%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2017 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2016 semi-definitivi.

(**) I mancati versamenti sono estrapolati per gli anni 2016 e 2017.

Complessivamente, dai circa 32,5 miliardi di euro stimati nel 2011 si sale ai quasi 34 miliardi stimati nel 2016. Sia la propensione al *gap* relativa ad omessa dichiarazione, sia, sebbene in misura minore, quella relativa ad omesso versamento presentano, se rapportati all'IRPEF potenziale³², un andamento tendenzialmente crescente fino al 2014, per poi iniziare una leggera inversione di tendenza a partire dal 2015.

Rispetto alle edizioni precedenti si inserisce una nuova componente del *gap* relativa agli omessi versamenti ascrivibili ai non titolari di partita IVA (Tabella 3.B.3). Si tratta di contribuenti che non dichiarano redditi derivanti dalle attività imprenditoriali e professionali ma risultano percepire altre tipologie di redditi (quali ad esempio da lavoro dipendente, da pensione, derivanti da rendite, ecc.). Per questi, le ultime informazioni disponibili si riferiscono all'anno d'imposta 2015.

La serie storica dal 2011 a 2015, evidenzia un ammontare degli omessi versamenti che passa da 884 a 1.040 milioni di euro, con una crescita costante su tutto il periodo. Tuttavia, rapportando tale valore all'imposta dichiarata, l'incidenza risulta pressoché costante, con un valore pari allo 0,5%. L'entità molto modesta di tale percentuale, se confrontata con la numerosità dei titolari di partita IVA, è ascrivibile al ruolo esercitato dai sostituti di imposta che

intervalli di confidenza sulla mediana per strato. Data la specificità dei dati degli accertamenti, le stime *bottom up* sono disponibili con un certo *lag* temporale. Le ultime disponibili sono riferibili all'anno di imposta 2011 e consentono di calcolare l'aliquota media sull'evaso e l'aliquota media dichiarata. Dal loro confronto è possibile calcolare la differenza tra aliquota media dichiarata e evasa, che per il 2011 in media è pari al 4%.

³² Ovvero la somma di IRPEFd e IRPEFnd.

per una larga parte della dei redditi dichiarati dalla platea sotto osservazione presiedono anche al versamento dell'imposta.

TABELLA 3.B.3: AMMONTARE DEGLI OMESSI VERSAMENTI (IN MILIONI DI EURO) IRPEF E ADDIZIONALI, PER I NON TITOLARI DI PARTITA IVA - ANNI 2011-2015

	Anno	2011	2012	2013	2014	2015
Non titolari di partita IVA	Ammontare	884	918	973	989	1.040
	Percentuale sull'imposta dichiarata	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%

Box 3.B.1: I mancati versamenti delle addizionali

Le tabelle che seguono scompongono, per gli anni 2011-2015, l'ammontare degli omessi versamenti nella parte relativa all'IRPEF destinata all'Amministrazione centrale e in quella relativa alle addizionali regionali e comunali, rispettivamente in milioni di euro ed in percentuale all'imposta dichiarata, distinguendo tra titolari e non titolari di partita IVA.

Tra le due grandezze esiste, per definizione, una forte correlazione, con la parte delle addizionali che rappresenta una quota variabile tra l'11,6% e il 12,3% del *gap* ascrivibile alla componente dell'Amministrazione centrale.

In valore assoluto, il *gap* da omessi versamenti per le addizionali varia da 270 a 338 milioni, mentre il *gap* relativo all'IRPEF destinata all'Amministrazione centrale varia da 2,3 a 2,7 miliardi.

AMMONTARE DEGLI OMESSI VERSAMENTI (IN MILIONI DI EURO) IRPEF E ADDIZIONALI, PER TITOLARI E NON TITOLARI DI PARTITA IVA - ANNI 2011-2015.

	Anno	2011	2012	2013	2014	2015
Non titolari di partita IVA	Addizionali	89	91	96	99	105
	IRPEF	795	827	878	890	934
Titolari di partita IVA	Addizionali	181	200	208	217	233
	IRPEF	1,532	1,616	1,667	1,720	1,813
Totale	Addizionali	270	291	304	316	338
	IRPEF	2,327	2,442	2,545	2,610	2,748

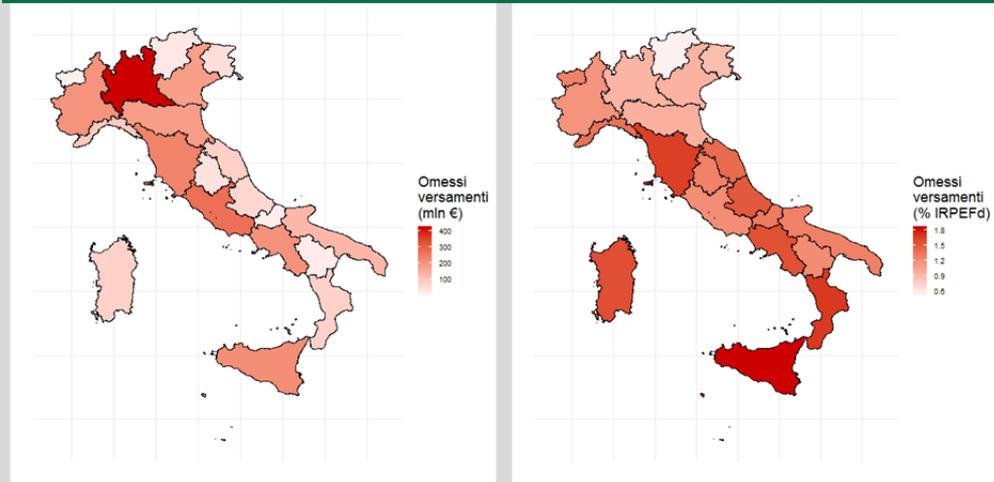
OMESSI VERSAMENTI IRPEF E ADDIZIONALI, IN PERCENTUALE ALL'IMPOSTA DICHIARATA, PER TITOLARI E NON TITOLARI DI PARTITA IVA - ANNI 2011-2015.

	Anno	2011	2012	2013	2014	2015
Non titolari di partita IVA	Addizionali	0.7%	0.7%	0.7%	0.7%	0.7%
	IRPEF	0.4%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%
Titolari di partita IVA	Addizionali	11.4%	11.8%	12.1%	12.3%	12.6%
	IRPEF	6.1%	6.4%	6.7%	6.9%	7.2%
Totale	Addizionali	1.9%	1.9%	2.0%	2.0%	2.0%
	IRPEF	1.1%	1.2%	1.2%	1.2%	1.3%

La figura che segue riporta la distribuzione territoriale dei mancati versamenti IRPEF per tutte le tipologie di contribuenti, in milioni di euro (a sinistra) e in rapporto all'imposta dichiarata (a destra). Nella distribuzione degli importi, predomina la regione Lombardia, caratterizzata sia da una maggiore quota di popolazione, sia da un reddito pro-capite più elevato della media, mentre l'incidenza percentuale risulta

più omogenea, con le eccezioni della Sicilia e del Trentino Alto Adige, che si collocano rispettivamente all'estremo superiore ed inferiore della scala.

DISTRIBUZIONI REGIONALI DEI MANCATI VERSAMENTI IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA (A DESTRA). MEDIE 2011-2015.



Per quanto riguarda il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari, si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2011-2016, già pubblicate il 27 novembre 2018 a seguito della revisione dei Conti nazionali effettuata dall'Istat. Per stimare i dati relativi al 2017 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia Non Osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di ottobre 2019.

La stima dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) evasa dai lavoratori dipendenti irregolari è complementare rispetto alle stime effettuate dall'Agenzia delle entrate per calcolare il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ad altre categorie di soggetti. I lavoratori dipendenti irregolari rappresentano una quota rilevante del mercato del lavoro irregolare che, in senso ampio, può essere definito come insieme di attività lavorative volontariamente sottratte all'osservazione da parte delle autorità al fine di evitare il pagamento delle imposte in senso lato, dei contributi sociali obbligatori, e di non ottemperare alle regolamentazioni amministrative e agli *standard* del mercato del lavoro³³. Da questo punto di vista, l'*input* di lavoro dipendente irregolare può riguardare un insieme eterogeneo di tipologie lavorative: posizioni totalmente irregolari, lavoratori formalmente regolari con altre occupazioni non regolari, ore lavorate in nero o con retribuzioni e/o altri compensi percepiti "fuori busta paga", immigrati illegali.

Con riferimento agli anni di imposta 2011-2016, le stime dell'evasione fiscale IRPEF riconducibili al lavoro dipendente irregolare sono state effettuate mediante un approccio basato sulle elaborazioni Istat relative alle retribuzioni dei lavoratori irregolari misurate all'interno della Contabilità nazionale³⁴ e sui dati delle dichiarazioni fiscali elaborati dal Ministero dell'economia e delle finanze. Tale approccio consente di approssimare l'IRPEF evasa sulle posizioni lavorative classificate dall'Istat come totalmente irregolari applicando le aliquote registrate nel mercato regolare nella stessa branca di attività.

³³ Per approfondimenti, si veda Schneider, F. & Williams, C.C. (2013) "*The Shadow Economy*", The Institute of Economic Affairs, Londra.

³⁴ Le definizioni adottate sono contenute nella nota metodologica del già citato Report dell'Istat "L'Economia Non Osservata nei Conti nazionali: anni 2011-2014" del 14 ottobre 2016; per ulteriori elementi si veda De Gregorio, C. & Giordano, A. (2014) "*Nero a metà: contratti part-time e posizioni full-time fra i dipendenti delle imprese italiane*", Istat workingpaper, n. 3. Si noti, in particolare, che la definizione di lavoro irregolare utilizzata dall'Istat non include le componenti dei compensi "fuori busta paga".

I risultati di seguito riportati sono ottenuti mediante un'analisi in due stadi. Nel primo stadio, dalla base imponibile evasa totale (fiscale e contributiva) elaborata dall'Istat, pari al numero (medio annuo) delle posizioni irregolari³⁵ moltiplicato per la retribuzione pro-capite degli irregolari, sono stati sottratti i contributi a carico del lavoratore, al fine di ottenere la base imponibile evasa rilevante ai fini IRPEF. Nello specifico, la base imponibile evasa rilevante ai fini IRPEF³⁶ presenta le stesse caratteristiche di quella totale elaborata dall'Istat: i) articolazione settoriale (98 codici attività economica); ii) suddivisione sulla base della dimensione di impresa (3 classi di addetti: 1-5, 6-9, 10-19); iii) utilizzo di due ipotesi:

- ipotesi 1, in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria uguale a quella dei dipendenti regolari (per strato);
- ipotesi 2, in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione-oraria diversa da quella dei dipendenti regolari.

Nel secondo stadio, l'ammontare dell'IRPEF evasa riconducibile alle posizioni lavorative irregolari dipendenti è ottenuta applicando alla base imponibile rilevante ai fini IRPEF un'aliquota media effettiva derivante dalle dichiarazioni fiscali dei lavoratori dipendenti presentate per ogni anno di imposta sotto osservazione³⁷. In particolare, si è proceduto a calcolare le aliquote medie effettive, pari al rapporto tra imposta netta e reddito imponibile, per ognuno dei 98 settori di attività economica e sulla base della ripartizione dimensionale di impresa discussa in precedenza. La Tabella 3.B.4 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2011-2016. I dati si riferiscono alle posizioni lavorative irregolari dipendenti per l'intera economia e al dettaglio per i settori più numerosi in termini di posizioni irregolari.

³⁵ Le posizioni dipendenti totalmente irregolari individuate dall'Istat tra il 2012 ed il 2014, pari in media a circa 2 milioni e 929 mila, rappresentano una componente rilevante del mercato del lavoro irregolare.

³⁶ Il dettaglio puntuale relativo alla definizione e al calcolo della base imponibile evasa totale è definito nel successivo Paragrafo H, relativo alla stima del *gap* per i contributi sociali sul lavoro dipendente.

³⁷ Fonte MEF - dati del sostituto d'imposta principale.

TABELLA 3.B.4: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI- ANNI 2011-2016

VARIABILE	2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	33.042	26.606	32.642	24.801	32.050	25.469	35.022	27.647	37.705	29.175	37.096	27.947
<i>di cui:</i>												
<i>Agric. Allev. Silvic. e Pesca</i>	2.273	1.551	2.183	1.416	2.208	1.440	2.287	1.530	2.585	1.618	2.669	1.689
<i>Personale Domestico Famiglie</i>	8.748	8.721	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495	9.323	9.499	8.832	8.881
Base imponibile IRPEF evasa	30.817	24.968	30.422	23.302	29.891	23.940	32.653	25.984	34.657	26.916	34.083	25.774
<i>di cui:</i>												
<i>Agric. Allev. Silvic. e Pesca</i>	2.072	1.414	1.990	1.291	2.013	1.313	2.084	1.395	2.356	1.474	2.434	1.540
<i>Personale Domestico Famiglie</i>	8.748	8.721	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495	8.806	9.043	8.408	8.455
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	3.949	3.150	3.887	2.932	3.975	3.137	5.149	4.091	5.465	4.240	5.350	4.040
<i>di cui:</i>												
<i>Agric. Allev. Silvic. e Pesca</i>	127	87	126	82	146	95	161	107	181	116	157	100
<i>Personale Domestico Famiglie</i>	1.073	1.070	1.028	1.023	1.077	1.116	1.073	1.111	1.039	1.058	955	961
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	468	380	462	354	460	369	513	408	558	443	532	402
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	142	115	170	130	182	146	202	161	222	172	164	124
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.559	3.644	4.520	3.417	4.618	3.652	5.864	4.660	6.245	4.846	6.046	4.566
n. posizioni lavorative irregolari*		2.897		2.867		2.864		3.056		3.098		3.054

Note: importi espressi in milioni di euro. * importi espressi in migliaia di unità. I dati relativi alle branche di attività 'Agric. Allev. Silvic. e Pesca' sono ottenuti come somma dei codici di attività economica 1-4; 'Personale domestico famiglie' rappresenta il codice di attività 97. (1) e (2) si riferiscono alle ipotesi 1 e 2 così come definite nella scheda tecnica Istat.

Con riferimento al totale dei settori di attività economica e al periodo triennale 2014-2016, le stime dell'evasione IRPEF condotte risultano, in media, pari a 5.321 milioni di euro adottando l'ipotesi 1 e pari a circa 4.124 milioni di euro adottando l'ipotesi 2.

In aggiunta, nella Tabella 3.B.3 sono riportati anche i dati relativi all'ammontare delle addizionali regionale e comunale IRPEF evase riconducibili alle posizioni lavorative irregolari dipendenti. Questi importi sono ottenuti applicando alla base imponibile rilevante ai fini IRPEF un'aliquota media effettiva derivante dalle dichiarazioni fiscali dei lavoratori dipendenti presentate per ogni anno di imposta sotto osservazione, per l'addizionale regionale e per l'addizionale comunale³⁸.

In riferimento all'addizionale regionale IRPEF, per triennio 2014-2016, le stime condotte risultano in media pari a 534 milioni di euro adottando l'ipotesi 1 e pari a circa 417 milioni di euro adottando l'ipotesi 2. Per quanto riguarda l'addizionale comunale IRPEF, sempre per il triennio 2014-2016, l'imposta media evasa è pari a 196 milioni di euro adottando l'ipotesi 1 e pari a circa 152 milioni di euro adottando l'ipotesi 2. Nel 2016, il *gap* dell'addizionale regionale e comunale IRPEF ha registrato una riduzione rispetto al 2015, riconducibile all'addizionale regionale per circa 26 milioni di euro e all'addizionale comunale per 41 milioni di euro, rispettivamente.

Nel triennio 2014-2016, con riferimento al totale dei settori di attività economica, le stime dell'evasione IRPEF nazionale e delle addizionali regionali e comunali condotte risultano, in media, pari a 6.052 milioni di euro adottando l'ipotesi 1 e pari a circa 4.691 milioni di euro adottando l'ipotesi 2.

Due aspetti meritano, però, particolare attenzione. Da un lato, la dinamica dell'evasione fiscale IRPEF da lavoro dipendente irregolare mostra una riduzione nel 2016 (-199 milioni di euro rispetto al 2015) per effetto, tra l'altro, della riduzione delle posizioni lavorative irregolari (circa

³⁸ Fonte MEF - dati del sostituto d'imposta principale.

44 mila unità in meno rispetto al 2015). Dall'altro lato, è utile rilevare come i risultati rappresentati possano derivare da una sottostima del fenomeno, per almeno tre motivi: *i*) sono state considerate aliquote calcolate sulla base degli importi dichiarati che riflettono il peso delle imposte dichiarate in ciascuna branca di attività economica; *ii*) non viene presa in considerazione l'evasione dovuta alle addizionali regionali e locali; *iii*) le stime si riferiscono alle sole posizioni lavorative irregolari totali³⁹. In aggiunta⁴⁰, la costruzione delle aliquote effettive risente delle ulteriori limitazioni di seguito indicate:

- sono state considerate imprese con un numero di addetti fino a 19;
- la classificazione per dimensione di impresa operata da Istat non trova esatto riscontro in quella presente nel database MEF.

Al tempo stesso, poiché la retribuzione dei lavoratori dipendenti irregolari è inferiore a quella dei lavoratori regolari, l'aliquota effettiva applicata potrebbe essere distorta verso l'alto, il che determinerebbe una sovrastima del gettito IRPEF evaso.

Box 3.B.2: Stima dell'evasione IRPEF per il lavoro autonomo e l'impresa mediante un approccio *bottom up*

Il Ministero dell'economia e delle finanze, nell'ambito di un progetto di studio e ricerca svolto in collaborazione tra il Dipartimento delle Finanze e l'Università degli Studi di Milano, l'Università degli Studi dell'Insubria e la Fondazione Bruno Kessler-IRVAPP, ha sviluppato una stima dell'evasione fiscale IRPEF per i lavoratori autonomi e le imprese (di seguito, "lavoro autonomo e/o lavoratori autonomi") mediante l'utilizzo di un approccio di stima *bottom up*. Si riporta di seguito una descrizione sintetica della metodologia utilizzata e dei risultati conseguiti. Il commento dei risultati ottenuti, quando possibile, è compiuto in coerenza con i risultati della stima del *tax gap* IRPEF per il lavoro autonomo e l'impresa ottenuti dall'Agenzia delle entrate mediante un approccio *top down* e riportati nella sezione 3.B. Il *tax gap* IRPEF per il lavoro autonomo e l'impresa rappresenta la quota più rilevante del totale *tax gap* IRPEF, pari a circa l'85% del totale. La definizione delle metodologie di stima *bottom up* e *top down* è riportata nel paragrafo 1.C della presente Relazione.

La stima *bottom up* dell'evasione fiscale rappresenta una quantificazione ottenuta utilizzando dati micro, tipicamente di fonte amministrativa e/o statistica (ad esempio, dati delle dichiarazioni fiscali e/o informazioni derivanti dai controlli e dagli accertamenti), e persegue diverse finalità. Nello specifico, tra le finalità principali rientrano: *i*) fornire un controllo di robustezza per le stime dell'evasione delle imposte dirette ottenute mediante approcci di tipo *top down*; *ii*) fornire stime puntuali dei tassi di evasione per livelli di reddito e per particolari categorie di individui/famiglie sulla base di caratteristiche personali, familiari, territoriali, etc.; *iii*) produrre risultati da utilizzare come *input* nei modelli di microsimulazione *tax-benefit* per sviluppare analisi distributive e valutazioni di *policy*, che considerano l'evasione fiscale. Si noti che le finalità *ii*) e *iii*) sono perseguibili solamente con metodologie di stima di tipo *bottom up*, in quanto non ottenibili con stime di tipo *top down*.

Nella letteratura economica, esistono tre approcci per stimare l'evasione fiscale seguendo una metodologia di stima di tipo *bottom up*. Un primo approccio, diffuso in alcuni Paesi tra cui Danimarca e Stati Uniti dove sono disponibili informazioni casuali sui controlli (*random audits*), si basa sull'utilizzo di micro dati provenienti dalle attività di controllo e accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Un secondo approccio, denominato *discrepancy method*, di tradizione italiana (Bernasconi e Marenzi, 1997; Fiorio e D'Amuri, 2005), si basa sul confronto dei redditi dichiarati a fini fiscali, di solito in forma aggregata

³⁹ Con riferimento alla quantificazione del fenomeno dei lavoratori/delle posizioni parzialmente irregolari (ad esempio, 'fuori busta' ed altre occupazioni irregolari), componente di primaria importanza per il mercato del lavoro irregolare italiano, sono state effettuate delle stime preliminari basate su dati campionari derivanti dal *matching* esatto tra fonti amministrative e rilevazione EU-SILC e l'adozione del modello di microsimulazione MEF-Dipartimento delle Finanze. Tali stime sono in fase di perfezionamento e validazione metodologica da parte della Commissione. Sull'importanza di considerare tutte le componenti del mercato del lavoro irregolare si veda MEF (2011) "Economia Non Osservata e flussi finanziari", Rapporto finale sull'attività del gruppo di lavoro sull'economia sommersa e i flussi finanziari, Roma.

⁴⁰ Per approfondimenti sulla metodologia utilizzata e sulle limitazioni dei risultati presentati, si veda la scheda tecnica allegata.

e/o disaggregata per macro-categorie di soggetti in assenza di dati individuali, e redditi dichiarati a indagini campionarie (ad esempio, EU-SILC) tipicamente di tipo micro. Un terzo approccio, denominato *consumption-based method* (Pissarides e Weber, 1989; Hurst et al., 2014; Cabral et al., 2018), utilizzato in diversi Paesi (Danimarca, Norvegia, Nuova Zelanda, Regno Unito, Stati Uniti, Svezia) e recentemente applicato al caso italiano con dati aggregati (Albarea et al. 2018), consente di quantificare il tasso di evasione del reddito derivante da lavoro autonomo mediante la stima della relazione consumo-reddito utilizzando micro dati sui consumi e sui redditi. In particolare, in base al terzo approccio, la relazione consumo-reddito dei lavoratori autonomi viene confrontata, a parità di condizioni individuali e/o familiari, con la stessa relazione ottenuta per la categoria dei lavoratori dipendenti, i quali si assume abbiano un tasso di evasione pari a zero. Lo scostamento osservato, a parità di condizioni individuali e/o familiari, tra lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti viene interpretato come misura dell'evasione attribuibile alla prima categoria di soggetti. Si noti che alcune ricerche condotte a livello internazionale (Paulus, 2015) distinguono tra lavoratori dipendenti privati (con possibile tasso di evasione positivo) e lavoratori dipendenti pubblici (con tasso di evasione pari a zero per assunzione). Tale distinzione non è attualmente possibile per il caso italiano, in quanto al momento non si dispone di informazioni sufficienti. Di recente, un *working paper* dell'Ufficio Valutazione Impatto del Senato della Repubblica (Albarea et al., 2018) ha adottato questo metodo con dati aggregati.

La metodologia di stima dell'evasione IRPEF per il lavoro autonomo adottata dal Dipartimento delle finanze segue il terzo approccio, che è stato sviluppato in due stadi; per maggiori approfondimenti si rimanda al contributo di ricerca Bazzoli et al. (2019). Nel primo stadio, in modo innovativo per il caso italiano, si è costruito un dataset su base familiare mediante *matching* esatto dei soggetti, contenente informazioni sui consumi e sulle caratteristiche individuali e/o familiari, che derivano dall'Indagine sui consumi delle famiglie (fonte Istat) riferita all'anno 2013, e sui redditi. I dati sui redditi derivano dalle dichiarazioni fiscali per gli stessi soggetti per gli anni 2009-2016: l'utilizzo di un arco temporale di osservazione più ampio per i redditi consente di approssimare il livello di reddito permanente come media su sette anni del reddito annuale, evitando quindi l'utilizzo del metodo delle variabili strumentali, in assenza di strumenti convincenti per limitare il problema dell'endogeneità del reddito corrente (Engström et al., 2017; Bazzoli et al. 2019).

Sempre nel primo stadio, in linea con le principali analisi a livello internazionale (Pissarides e Weber, 1989), la relazione consumo-reddito è stata stimata usando solo i dati sul consumo di cibo, i quali, a parità di condizioni individuali e/o familiari, si assume non registrino differenze significative per le due categorie messe a confronto (lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti). In termini formali, i risultati per i tassi di evasione sono stati ottenuti dalla stima della seguente relazione qui riportata in forma semplificata (per maggiori dettagli si rimanda al contributo Bazzoli et al., 2019):

$$\ln C_i = \mathbf{Z}'\alpha + \beta \ln Y_i + \gamma SE_i + \epsilon_i$$

dove $\ln C_i$ e $\ln Y_i$ rappresentano, rispettivamente, il logaritmo del consumo di cibo e del reddito permanente per la famiglia i ; il vettore \mathbf{Z} comprende l'insieme delle caratteristiche individuali e/o familiari e/o altre variabili utilizzate come controlli. La variabile SE_i è una variabile dicotomica che assume valore 1 per i lavoratori autonomi e valore 0 per i lavoratori dipendenti; e da ultimo il termine di errore ϵ_i .

In questo modello, il tasso di evasione corrisponde alla quota di reddito non dichiarata dai lavoratori autonomi rispetto alla corrispondente quota dichiarata dai lavoratori dipendenti e può essere calcolato nel modo seguente:

$$1 - k = 1 - \exp\left(\frac{-\hat{\gamma}}{\hat{\beta}}\right).$$

dove il termine k rappresenta la quota di reddito dichiarata dai lavoratori autonomi, $\hat{\gamma}$ è il coefficiente stimato della variabile dicotomica che assume valore 1 per i lavoratori autonomi e valore 0 per i lavoratori dipendenti, e $\hat{\beta}$ è il coefficiente stimato della variabile che rappresenta il reddito permanente⁴¹. Per maggiori approfondimenti, si rimanda alla letteratura economica di riferimento (Hurst et al., 2014; Cabral et al., 2018, Bazzoli et al., 2019). È interessante rilevare che il tasso di evasione per i lavoratori autonomi derivante dalla stima delle relazioni di cui sopra può essere disaggregato per categorie di soggetti sulla base

⁴¹ La formula del coefficiente k deriva dall'assunzione di log-normalità del termine k .

di caratteristiche individuali (ad esempio, classe di età del capofamiglia), familiari (ad esempio, coppie con figli versus single) e territoriali sulla base della residenza della famiglia, mediante l'aggiunta di variabili di interazione con la variabile dicotomica SE_i .

I principali risultati ottenuti nel primo stadio dell'analisi si possono sintetizzare come di seguito. In aggregato, il tasso di evasione del reddito dei lavoratori autonomi è stimato pari al 43-44% del reddito dichiarato ai fini fiscali. Si noti che per lo stesso anno, adottando un approccio *top down* la stima del *tax gap* IRPEF per i lavoratori autonomi e impresa era pari a circa il 68% (come riportato nella tabella 1.C.2). Sono due le ragioni principali che giustificano questa differenza. In primo luogo, l'approccio *bottom up* si basa sull'assunzione che i lavoratori dipendenti dichiarino in modo corretto il proprio reddito, fornendo una stima del differenziale di evasione tra lavoratori autonomi e dipendenti. In secondo luogo, l'approccio *bottom up* non consente direttamente di quantificare l'evasione IRPEF dei lavoratori autonomi totalmente irregolari che non presentano dichiarazione dei redditi (lavoratori "in nero"), in quanto si utilizzano micro dati di fonte fiscale, mentre l'approccio *top down* che utilizza i dati di Contabilità nazionale permette di misurare anche il *tax gap* IRPEF per questa categoria di lavoratori autonomi e impresa.

Nel secondo stadio, si utilizzano i tassi di evasione per i lavoratori autonomi e le imprese stimati nel primo stadio per creare un dataset di *input* che tenga conto dei redditi corretti per l'evasione da utilizzare nell'ambito della componente italiana del modello di microsimulazione fiscale EUROMOD (Ceriani et al., 2018). In questo modo, è possibile quantificare gli effetti aggregati dell'evasione fiscale dei lavoratori autonomi, in termini di base imponibile evasa, di IRPEF e di contributi sociali evasi, e studiare gli effetti distributivi dell'evasione fiscale dei lavoratori autonomi in Italia. La scelta dell'utilizzo del modello di microsimulazione EUROMOD, anziché l'utilizzo del modello di microsimulazione *tax-benefit* del Dipartimento delle finanze, è motivata dal fatto che il primo (EUROMOD) consente di utilizzare il campione di dati proveniente dall'Indagine sui consumi delle famiglie, mentre il secondo (*tax-benefit* Dipartimento delle finanze) è costruito partendo dal campione di dati proveniente dall'Indagine EU-SILC. Se si considera l'evasione fiscale, la distribuzione del reddito imponibile equivalente in Italia risulta essere più diseguale: l'indice di Gini in presenza di evasione risulta più alto di circa il 5% rispetto al caso senza evasione (0.430). Inoltre, si osserva che una concentrazione dell'evasione fiscale IRPEF, in termini di imposta evasa, è maggiore tra le famiglie appartenenti all'ultimo decimo di reddito equivalente.

Da ultimo, tuttavia, è utile sottolineare che la metodologia *bottom up* qui adottata potrebbe essere influenzata, oltre che dalla presenza dei consueti errori di stima, dalla mancata considerazione di redditi derivanti da attività regolari non soggette a tassazione IRPEF, quali i redditi da attività finanziarie, che possono distribuirsi in modo non uniforme tra lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti, a parità di condizioni individuali/familiari. In questa direzione, il Dipartimento delle finanze sta lavorando, in collaborazione con l'Agenzia delle entrate, al fine di integrare la variabile reddituale proveniente dalla dichiarazioni con i dati sui patrimoni finanziari presenti nell'Archivio dei rapporti finanziari per finalità di analisi statistica, migliorando il contenuto informativo e la robustezza dell'analisi *bottom up*.

Box 3.B.3: Tassazione e modifiche dei comportamenti: il caso dei domestici in Italia

Vi è una categoria di lavoratori dipendenti in Italia molto spesso trascurata nel dibattito pubblico, ma di particolare interesse: i lavoratori domestici. Si tratta di quasi un milione di lavoratori, pari all'8% circa dei lavoratori dipendenti italiani. L'analisi di questa categoria di lavoratori risulta essere di particolare importanza per tre motivi: sono lavoratori poveri, con un reddito medio imponibile annuo di circa 5.100 euro, ad alto rischio di pratiche elusive e in gran parte immigrati. Per molti, il contratto di lavoro domestico è di fatto la prima forma di ingresso nel mercato del lavoro formale.

I lavoratori domestici sono lavoratori dipendenti, ma il loro datore di lavoro, invece di essere un'impresa, è una famiglia. A differenza dell'impresa, la famiglia non agisce come sostituto di imposta, ovvero, quando paga il lavoratore, non effettua alcuna ritenuta a titolo di acconto e non rilascia la certificazione unica (CUD), limitandosi a versare solamente i contributi previdenziali. Il lavoratore percepisce uno stipendio netto ed è poi tenuto a pagare le imposte presentando la dichiarazione dei redditi l'anno successivo.

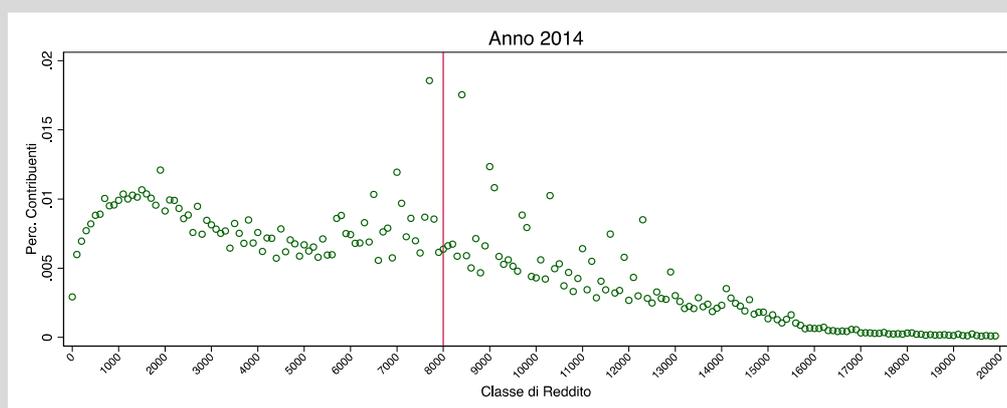
Inoltre, il contratto di lavoro domestico non vincola il lavoratore a prestare servizio per un numero fisso di ore: la famiglia paga il lavoratore solo per le ore effettivamente lavorate.

La possibilità per il lavoratore di scegliere quante ore lavorare, e il pagamento *ex post* delle imposte rende i domestici simili ai lavoratori autonomi. Tuttavia, sia da un punto di vista contributivo che fiscale, i domestici sono considerati lavoratori dipendenti. In particolare, sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi e pagare l'IRPEF qualora il loro reddito complessivo sia superiore a 8.150 euro. Tale previsione incentiva i domestici a lavorare un numero di ore tale da percepire un reddito complessivo immediatamente al di sotto della soglia degli 8.000 euro.

Questa semplice analisi, basata su dati aggregati di fonte Inps, è volta a verificare se, poco al di sotto della soglia di reddito degli 8.000 euro, può essere osservato un "eccessivo" raggruppamento di lavoratori domestici. In particolare, ai fini dell'analisi, è stata utilizzata la distribuzione reddituale dell'universo dei lavoratori domestici aggregata in classi da 100 euro.

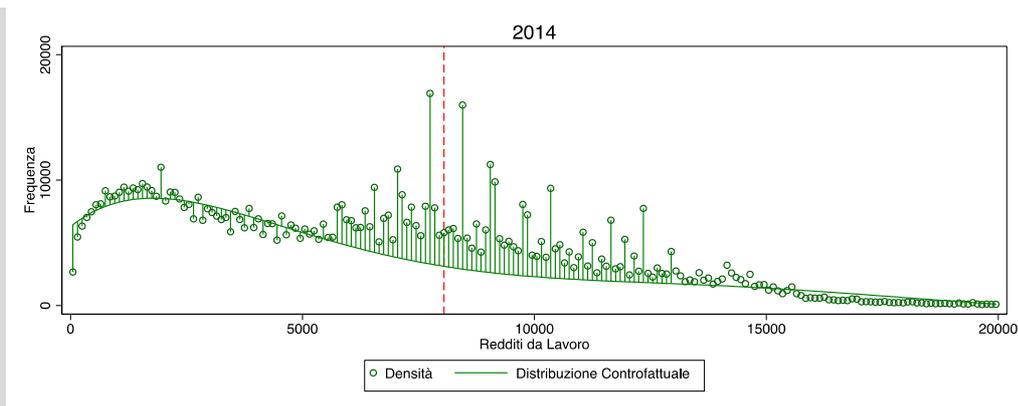
Per effettuare le stime, sono state utilizzate tecniche cosiddette di *bunching*. L'intuizione dietro tale metodologia è semplice: guardando all'intera distribuzione dei redditi dei lavoratori, ma escludendo la zona in prossimità della soglia di interesse, si procede a stimare una distribuzione controfattuale, ovvero la percentuale di lavoratori che ci si sarebbe aspettati di osservare nella zona di interesse, cioè nell'intorno prossimo agli 8.000 euro dichiarati, qualora non vi fosse stata alcuna soglia di tassazione. Si procede poi a calcolare la differenza tra il numero di persone stimato e quello effettivamente osservato.

Fondamentale, ai fini del calcolo, è la scelta della finestra intorno alla soglia di interesse. Per individuarla, è stato utilizzato un metodo grafico: la figura sottostante mostra la distribuzione dei lavoratori per classi di reddito da 100 euro. Ogni pallino corrisponde al numero di lavoratori (asse y) presenti in ciascuna classe di reddito (asse x).



La distribuzione risulta omogenea fino ad un reddito di circa 5.500 euro, poi mostra un picco (di fatto predetto dalla teoria) in prossimità della soglia degli 8.000 euro (indicata con la linea rossa) e torna ad essere più omogenea dai 13.000 euro in poi. È stata, pertanto, selezionato una finestra che va da 5.500 euro a 13.000 euro di reddito.

La figura sottostante mostra i risultati delle stime di *bunching*. La linea continua corrisponde alla distribuzione controfattuale stimata; i cerchi alla distribuzione osservata (analoga alla figura precedente); le linee verticali evidenziano l'area "in eccesso" rispetto alla distribuzione controfattuale.



Sulla base dei calcoli effettuati, nel 2014, 221.700 lavoratori domestici si collocano all'interno della soglia di interesse mostrando, quindi, comportamenti "anomali" rispetto alla distribuzione controfattuale. Effettuando un semplice calcolo, ovvero dividendo questo numero per la densità controfattuale media stimata nell'intervallo di interesse, e moltiplicando per 100 (la dimensione delle classi di reddito), si ottiene una stima della fascia di reddito imponibile per cui si osserva il *bunching*: tale valore è pari 7.700 euro, ovvero tutti gli individui che guadagnano tra 8.000 e 15.700 euro hanno un incentivo a spostare i loro redditi sotto la soglia di 8.000 euro. L'individuo che ha un reddito pari a 15.700 Euro è il *buncher* marginale, ovvero colui per il quale è indifferente spostarsi e non spostarsi al di sotto della soglia.

Infine, sulla base di questi risultati, è possibile stimare l'elasticità del reddito dichiarato rispetto alla tassazione. Tale calcolo si ottiene applicando la seguente formula:

$$e = - \log(1 + \Delta Y / 8000) / \log(1 - \Delta T)$$

dove ΔY è la fascia di reddito interessata dal *bunching*, 7.700 euro, e ΔT è la differenza nell'aliquota di tassazione prima e dopo la soglia di 8.000 euro, 0,23 (l'aliquota IRPEF per i redditi al di sopra di 8000 euro è pari al 23%⁴²).

Da tale calcolo, si ottiene una elasticità del reddito dichiarato rispetto alla tassazione di circa 2,6. Si tratta di un valore molto alto, se si pensa che le stime medie per gli Stati Uniti sono intorno ad 1,7 per i lavoratori autonomi e vicine allo 0 per i lavoratori dipendenti. Questa elasticità indica quanto i lavoratori sono propensi a cambiare la loro dichiarazione di ore lavorate al variare della tassazione marginale ed evidenzia due comportamenti, uno reale, la variazione dell'offerta di lavoro al variare della tassazione, e uno fittizio, l'evasione, ovvero quante ore in meno di quelle effettivamente lavorate vengono dichiarate. Un'elasticità così alta in relazione ad un gruppo di lavoratori che ha caratteristiche simili ai lavoratori autonomi induce a pensare che l'evasione parziale di contributi, per gli oltre 220.000 domestici nell'area di *bunching*, sia elevata. A riprova della rapidità strategica con cui i lavoratori cambiano le proprie dichiarazioni, è stata effettuata un'ulteriore analisi sull'introduzione del "Bonus 80 euro".

Il Bonus 80 euro

Dal 2014, l'introduzione del "Bonus 80 euro", adottato dal governo Renzi, ha modificato ulteriormente gli incentivi per i lavoratori domestici intorno alla soglia degli 8.000 euro dichiarati. I lavoratori domestici, in quanto lavoratori dipendenti, hanno infatti diritto a percepire il bonus. Tuttavia, data la particolarità del datore di lavoro, i domestici non percepiscono automaticamente il bonus in busta paga ogni mese, ma possono recuperarlo per l'intero ammontare annuale (960 euro per chi ha lavorato tutto l'anno) presentando la dichiarazione dei redditi. Tutti i lavoratori che abbiano un reddito complessivo superiore a

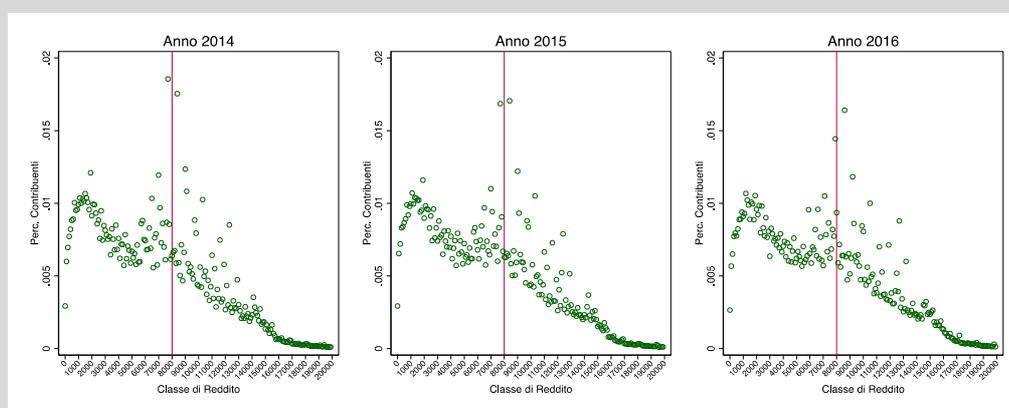
⁴² Nella pratica l'aliquota effettiva, se si considerano anche le detrazioni che partono da tale soglia, è del 30% in questa analisi stiamo quindi assumendo che il ruolo delle detrazioni non conta nelle scelte dei lavoratori, tale scelta considerando il tipo di analisi che andiamo ad effettuare ci darà comunque risultati distorti verso il basso assunzione accettabile dato che stiamo cercando di dimostrare che vi è una alta propensione a cambiare le proprie dichiarazioni da parte dei domestici.

8.000 euro e fino a 11.600 euro circa (ammontare per cui l'IRPEF dovuto è equivalente al bonus di cui si beneficia) hanno un chiaro incentivo a presentare dichiarazione dei redditi, in quanto, con la presentazione della dichiarazione, restano esenti dal pagamento IRPEF, ma ricevono un trasferimento di denaro dallo Stato.

L'analisi che segue è volta a verificare se i domestici hanno risposto al nuovo incentivo modificando i loro comportamenti.

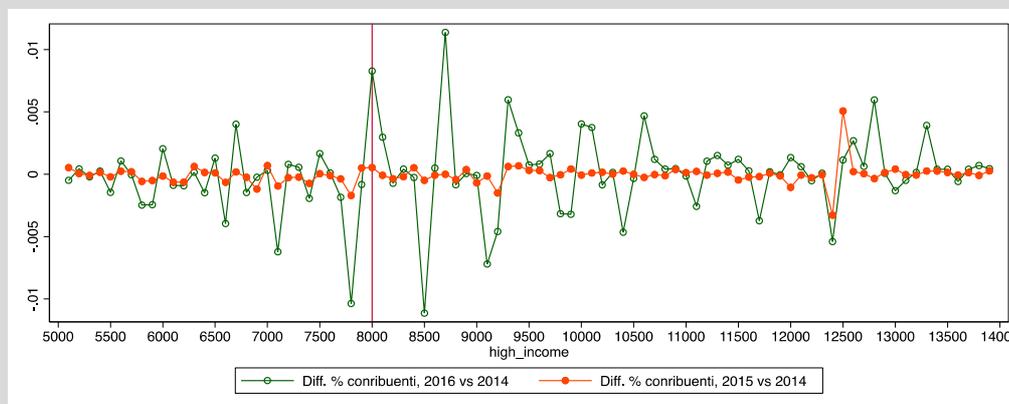
Rispondere a questa domanda non è semplice. Vi è infatti un noto problema di identificazione: idealmente, si vorrebbe osservare il comportamento controfattuale del lavoratore nel caso in cui non fossero stati introdotti gli 80 euro. Tuttavia, questo è impossibile in quanto la scelta controfattuale, in quanto tale, non è osservabile.

Per valutare se l'introduzione degli 80 euro ha modificato il comportamento dei lavoratori, si procede al confronto tra la distribuzione del 2014, da considerarsi come periodo base, e le distribuzioni degli anni successivi (2015 e 2016). Per ogni anno, si ripete lo stesso esercizio di bunching effettuato per il 2014. In seguito all'introduzione del bonus, ci si aspetta di trovare una riduzione del numero di lavoratori che si collocano immediatamente al di sotto della soglia e un aumento di coloro che si collocano immediatamente al di sopra.



La figura riproduce l'analisi effettuata in precedenza per gli anni dal 2014 al 2016. Focalizzando l'esame dei risultati nei dintorni della soglia di interesse, si può notare una progressiva diminuzione della percentuale di contribuenti che si collocano esattamente (o appena al di sotto) degli 8.000 euro di reddito e un aumento della percentuale di contribuenti al di sopra.

Per avere un quadro più chiaro, sono state calcolate le differenze percentuali nelle distribuzioni del 2015 e 2016, rispetto al 2014, per ciascuna classe di reddito.



La figura rende evidente come i cambiamenti più significativi si riscontrino non nel 2015 (linea blu), ma nel 2016 (linea arancione). Nel 2016, si nota chiaramente un profondo picco negativo immediatamente

al di sotto della soglia e un picco positivo in corrispondenza e appena al di sopra della soglia. Ciò suggerisce che i lavoratori domestici abbiano impiegato del tempo per comprendere come adattare il proprio comportamento al fine di ottenere il bonus. Tale fenomeno, ricorrente, è chiamato in letteratura *optimization friction*.

Ripetendo calcoli di *bunching* analoghi a quelli effettuati per il 2014, ma mantenendo fissa la finestra di interesse, si ottengono i seguenti risultati:

Anno	2014	2015	2016
Bunchers	221696	197920	184047
Delta Y	7702	6534	5991
Elasticità	2,58	2,28	2,14

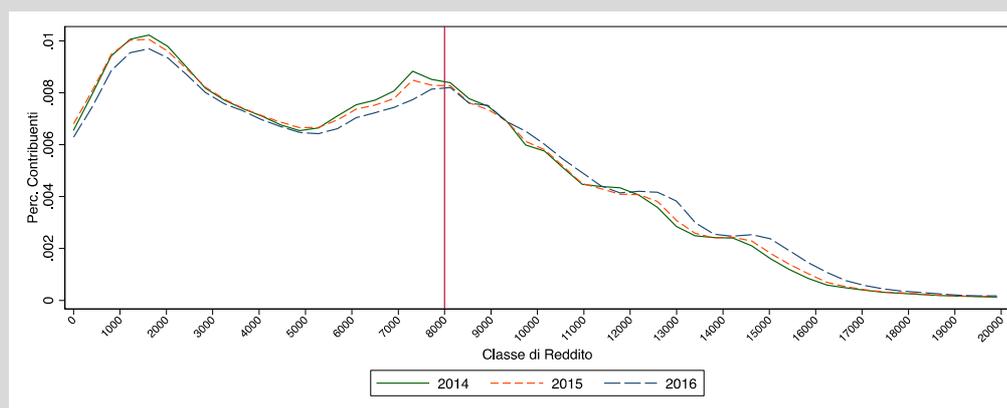
L'analisi mostra una progressiva riduzione nel tempo del numero di individui che effettuano il *bunching* nel tempo e, corrispettivamente, una riduzione dell'elasticità stimata. Questo risultato è coerente con l'ipotesi che gli 80 euro abbiano agito come incentivo a spostare i redditi al di sopra della soglia di 8.000 euro, non appena superati i problemi di ottimizzazione.

Si è, inoltre, proceduto a verificare la differenza nel tempo (rispetto al 2014) del totale di persone che si trovano al di sotto e al di sopra della soglia:

$$DIM = (\text{Individui tra 8000 e 13500 euro nel 2015} - \text{Individui tra 8000 e 13500 euro nel 2014}) / (\text{Individui tra 5500 e 8000 euro nel 2015} - \text{Individui tra 5500 e 8000 euro nel 2014})$$

I risultati mostrano che, nel 2015, 3.576 individui si sono "spostati" da sotto a sopra la soglia, all'interno della finestra di interesse. Tale valore sale a 18.141 per il 2016.

Lo spostamento risulta ancora più evidente nella figura sottostante, che riporta le distribuzioni di reddito degli anni 2014-2016 effettuando una approssimazione quasi-lineare.



La curva del 2014 mostra un chiaro picco appena sotto la soglia degli 8.000 euro. Nel 2015, si nota già un lieve spostamento verso il basso della densità in quella zona, ma le differenze più ampie emergono nel 2016. Rispetto al 2014, la curva del 2016 è nettamente spostata verso destra e tutta la parte della distribuzione a sinistra della soglia di 8.000 mila euro è al di sotto di quella del 2014, a significare una inferiore concentrazione di individui che si sono spostati a destra della soglia. Da notare poi come sia completamente scomparso il picco di densità nella zona immediatamente sotto la soglia, tra i 7.000 e gli 8.000 euro di reddito.

Pur trattandosi di calcoli preliminari e basati su dati aggregati, i risultati suggeriscono una chiara risposta, in termini di reddito da lavoro dichiarato, ai cambiamenti intervenuti nel regime di tassazione e a

seguito dell'introduzione degli 80 euro. Il dato è particolarmente interessante, perché la letteratura economica afferma i lavoratori dipendenti sono mediamente poco (o molto poco) reattivi ai cambiamenti nei regimi di tassazione. Il punto cruciale, quindi, è che i lavoratori domestici sono considerati, da un punto di vista legislativo, come lavoratori dipendenti, ma adottano comportamenti economici propri dei lavoratori autonomi. Non a caso, la loro elasticità di riposta alla tassazione, almeno secondo le nostre prime evidenze, è molto più simile a quella stimata per i lavoratori autonomi che a quella per i lavoratori dipendenti (vedi Saez 2010).

Per giungere a conclusioni definitive, è necessario calcolare più accuratamente le elasticità di risposta dei lavoratori dipendenti italiani al sistema di tassazione.

C) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES)

L'imposta sul reddito delle società (IRES) ha un'aliquota unica cui sono soggetti le società di capitali (SC) e gli Enti pubblici e privati (denominati nel seguito "Enti non commerciali" o ENC). Questi ultimi, pur presentando delle specificità dal punto di vista della disciplina applicata, rappresentano una porzione contenuta del totale dei redditi imponibili IRES (circa il 2% del totale).

Nella Tabella 3.C.1 si mostra la composizione in termini di numero di imprese e di produzione lorda IRAP (VPL) delle principali tipologie di società di capitali, distinta per dimensione del soggetto. Le società per azioni (Spa) sono prevalenti tra i grandi contribuenti (soggetti per i quali il valore più alto tra i Ricavi/Compensi ed il Volume di affari totale risulta non inferiore a 100 milioni di euro), mentre tra le imprese minori e medie risultano maggiormente presenti le società a responsabilità limitata (Srl); complessivamente, le Srl sono maggiori in numero ma la quota del valore aggiunto prodotto si divide quasi equamente tra esse e le Spa (41% le prime e 51% le seconde). Per il totale delle società di capitali, i contribuenti di piccole e medie dimensioni dichiarano un VPL pari a 310 miliardi a fronte di 214 miliardi dichiarati dai grandi.

TABELLA 3.C.1: COMPOSIZIONE PERCENTUALE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI PER FORMA GIURIDICA, CALCOLATA IN BASE SIA ALLA NUMEROSITÀ SIA ALL'AMMONTARE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE LORDA (VPL) - ANNO D'IMPOSTA 2011

Tipo di società	Imprese minori ¹		Imprese medie ²		Grandi contribuenti ³		Totale	
	Numero	VPL	Numero	VPL	Numero	VPL	Numero	VPL
Società in accomandita per azioni	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Società a responsabilità limitata	89%	87%	62%	44%	23%	11%	88%	41%
Società per azioni	2%	3%	31%	49%	71%	83%	4%	51%
Società cooperative	8%	9%	5%	7%	5%	5%	8%	7%
Altro	1%	0%	1%	0%	2%	1%	1%	1%
Totale	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

(1) Ricavi/Compensi (o Volume di affari) inferiori a 5.164.569 €

(2) Ricavi/Compensi (o Volume di affari) superiori a 5.164.569 € e inferiori a 100.000.000 €

(3) Ricavi/Compensi (o Volume di affari) non inferiori a 100.000.000 €

Ai fini della presente analisi, non vengono presi in considerazione il settore finanziario, che presenta, tra l'altro, regole di contabilità e modalità di determinazione del reddito non comparabili con gli altri settori⁴³, ed il settore pubblico, nell quale si ipotizza non ci sia evasione. La platea di riferimento così definita coincide con quella dei contribuenti IRAP, ovvero, più

⁴³ In questo settore, inoltre, l'eventuale gap deriva principalmente da fenomeni elusivi che si stimano con difficoltà tramite il metodo *top down*.

precisamente, con quella dei soggetti che compilano i campi IC ed IE⁴⁴ della relativa dichiarazione⁴⁵.

Anche in questo caso, per stimare il *gap*, è necessario scegliere un aggregato di riferimento desunto dalla Contabilità nazionale⁴⁶. L'aggregato di riferimento viene individuato nel risultato lordo di gestione potenziale (*RLGp*). Il Prospetto 1 mostra il calcolo di *RLGp* ottenuto a partire dal valore aggiunto al costo dei fattori (*VACF*) di Contabilità nazionale, che rappresenta la misura esauriente, ovvero comprensiva della componente sommersa, dei redditi generati nel processo di produzione di beni e servizi. La metodologia seguita per isolare la quota di *RLGp* attribuibile ai soggetti IRES (qui definita *RLGp_{IRES}*), mira a conservare il carattere esauriente dell'aggregato ed ad escludere tutte le componenti che non generano base imponibile. Gli aggregati statistici sono desunti dai Conti nazionali per settore istituzionale in modo da individuare la parte di *RLGp* imputabile ai soli soggetti IRES⁴⁷.

Prospetto 1	
CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE POTENZIALE (<i>RLGp</i>)	
	Valore aggiunto al costo dei fattori (<i>VACF</i>)
(+/-)	Correzioni per adeguare le definizioni statistiche a quelle fiscali
	- esclusione di: economia illegale, mance, ricerca e sviluppo, fitti, diritti d'autore, autoproduzioni;
	- correzioni per divergenza di contabilizzazione sui SIFIM e i premi assicurativi;
	- altre correzioni che non incidono sull'ammontare complessivo ma solo sulla ripartizione settoriale
(=)	Produzione lorda potenziale (<i>PLP</i>)
(-)	Costo del lavoro (<i>Wt</i>): regolare (<i>Wd</i>) + irregolare (<i>Wnd</i> ; fonte Istat)
(=)	<i>Risultato Lordo di Gestione potenziale (RLGp) da cui si ottiene</i>
	<i>Risultato Lordo di Gestione potenziale IRES (RLGp_{IRES})</i>

Il prospetto 1 mette in evidenza come, in un ottica redistributiva, il valore aggiunto sommerso e la conseguente evasione inclusa nel valore aggiunto si scompone in una componente destinata a remunerare il lavoro irregolare e in un'altra che è inclusa in *RLGp*. Il lavoro irregolare genera un *gap* sia per quanto riguarda le imposte dirette, sia per la parte contributiva.

RLG non ha un corrispondente immediato dal lato fiscale. Come indicato nel Prospetto 2⁴⁸, il risultato di gestione lordo dichiarato ai fini IRES, *RLGd_{IRES}*, può essere ricostruito integrando i dati di bilancio contenuti nella dichiarazione IRAP con quelli relativi al costo del lavoro dipendente desunto dalle dichiarazioni 770. Così facendo, *RLGd_{IRES}* rappresenta un aggregato economico

⁴⁴ Il quadro IC è compilato dalle tipologie di società elencate in Tabella 3.D.1. mentre il quadro IE è utilizzato dagli enti non commerciali non pubblici.

⁴⁵ In realtà, nel caso dell'IRAP si ipotizza che nel settore finanziario non ci sia evasione, mentre nel caso dell'IRES il settore finanziario viene totalmente escluso e quindi non compare neanche al denominatore della propensione all'evasione.

⁴⁶ I risultati dell'analisi si riferiscono al territorio nazionale.

⁴⁷ Il settore istituzionale considerato per individuare la platea dei contribuenti assoggettati all'IRES è quello delle società non finanziarie, che comprende al suo interno anche gli enti non commerciali che effettuano attività commerciale, con l'esclusione della quota ascrivibile alle società di persone.

⁴⁸ La relazione tra le grandezze illustrate nel prospetto 2 fa riferimento alle voci di bilancio di un'impresa in contabilità ordinaria.

intermedio tra la produzione lorda IRAP (*PL*) e il reddito rilevante a fini fiscali (*RF*); in particolare, per quanto riguarda il dichiarato, il complesso delle grandezze (contabili e fiscali) che distinguono *RLGd* da *RFd* è indicato con Δd .

Prospetto 2	
CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE DICHIARATO E RELAZIONE CON LA BASE IMPONIBILE	
Componenti positivi: (A) Valore della produzione ⁴⁹	
(-)	Componenti negativi: (B) Costi della produzione deducibili a fini IRAP ⁵⁰ , esclusi gli ammortamenti
(=)	Valore Aggiunto al Lordo degli ammortamenti = Produzione Lorda IRAP (<i>PLd</i>)
(-)	Costo del lavoro (<i>Wd</i>)
(=)	Risultato lordo di gestione dichiarato ai fini IRES (<i>RLGd</i>)
(-)	Ammortamenti
(=)	Risultato netto di gestione dichiarato (<i>RNGd</i>)
(-)	Ulteriori elementi contabili, non rilevabili da fonti fiscali ⁵¹
(+/-)	Imposte sul reddito dell'esercizio (IRES/IRPEF; IRAP)
(=)	Risultato di esercizio (Utile o perdita) dichiarato
(+/-)	Variazioni in aumento e in diminuzione
(=)	Reddito (o perdita) rilevante a fini fiscali dichiarato (<i>RFd</i>)

La differenza tra $RLGp_{IRES}$ e $RLGd_{IRES}$ rappresenta il risultato lordo di gestione non dichiarato ($RLGnd$) che si differenzia dalla base imponibile non dichiarata ($BIND$) in ragione di fattori analoghi a quelli che compongono Δd , che vengono complessivamente indicati con Δnd :

$$RLGnd_{IRES} = RLGp_{IRES} - RLGd_{IRES}$$

$$BIND_{IRES} = RLGnd_{IRES} + \Delta nd_{IRES}$$

L'imposta evasa per omessa dichiarazione ($IREsnd$) di ciascun settore è ottenuta moltiplicando $RLGnd$ per $AliqI$:

$$IREsnd = RLGnd_{IRES} * AliqI_{IRES}^{52}$$

$IREsnd$ rappresenta la componente del *gap* IRES riconducibile ad omessa dichiarazione della base o dell'imposta⁵³. Per ottenere il *gap* complessivo occorre aggiungere ad $IREsnd$ le somme non

⁴⁹ Ricavi delle vendite e delle prestazioni; Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; Variazione dei lavori in corso su ordinazione; Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni; Altri ricavi e proventi.

⁵⁰ Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; Servizi; Godimento beni di terzi; Variazioni di materie prime, sussidiarie di consumo e merci; Oneri diversi di gestione.

⁵¹ Voci del bilancio civilistico: B10c: Altre svalutazioni delle immobilizzazioni; B10d: Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide; B12: Accantonamenti per rischi; B13: Altri accantonamenti; C: Proventi e oneri finanziari; D: rettifiche di valore delle attività finanziarie; E: Proventi e oneri straordinari.

⁵² In assenza di informazioni circa l'ammontare complessivo e la distribuzione di Δnd , si ipotizza che la sua incidenza su $RLGnd$, per ciascun settore di attività economica, sia pari a quella riscontrata nel dichiarato. Il rispetto di tale ipotesi è garantito dall'applicazione di un'aliquota implicita ($AliqI_{IRES}$) calcolata rapportando l'imposta effettiva ($IRESe$) a $RLGd$, circostanza che permette, inoltre, di tenere conto indirettamente della possibilità di una base imponibile negativa (in tale evenienza, l'emersione del sommerso non darebbe luogo ad un maggiore reddito bensì ad una minore perdita) e di eventuali variazioni normative che influenzano il rapporto tra base e imposta. Si ha, quindi: $AliqI_{IRES} = IRESe / RLGd_{IRES}$.

versate dovute ad errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (*IRESov*), desunte dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973. Il *gap* IRES è quindi dato da:

$$IRES_{nv} = IRES_{nd} + IRES_{ov}$$

e può essere analizzato nelle sue due componenti, sia in valore assoluto, sia in rapporto all'IRES potenziale⁵⁴.

I valori stimati del *gap* e della relativa propensione sono illustrati nella Tabella 3.C.2.

TABELLA 3.C.2: AMMONTARE DEL GAP IRES E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL - ANNI 2012-2017							
Anno		2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRES	Non dichiarato (*)	7,054	6,975	7,439	5,867	6,785	6,451
in mln di euro	Non versato (**)	1,346	1,424	1,436	1,556	1,800	1,711
(IRESNV)	Complessivo	8,401	8,399	8,875	7,424	8,584	8,162
Gap IRES	Non dichiarato (*)	21.4%	21.6%	22.0%	16.8%	18.5%	18.8%
in % dell'imposta potenziale	Non versato (**)	4.1%	4.4%	4.2%	4.5%	4,9%	5.0%
(IRESNV/IRESp)	Complessivo	25.5%	26.1%	26.2%	21.3%	23.4%	23.8%
Gap IRES	Non dichiarato (*)	0.4%	0.4%	0.5%	0.4%	0.4%	0.4%
in % del PIL	Non versato (**)	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
(IRESNV/PIL)	Complessivo	0.5%	0.5%	0.5%	0.4%	0.5%	0.5%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2017 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2016 semi-definitivi.
(**) I mancati versamenti sono estrapolati per gli anni 2016 e 2017.

Il *gap* complessivo passa da 8 a 9 miliardi di euro nel periodo 2012-2014, per poi registrare una flessione consistente nel 2015, raggiungendo un valore di poco inferiore ai 7,5 miliardi di euro. Nel 2016⁵⁵ l'importo aumenta collocandosi su valori in linea con il triennio 2012-2014, per poi diminuire leggermente nel 2017.

La propensione all'evasione evidenzia una crescita costante negli anni 2011-2014, diminuisce nel 2015, per poi tornare ad aumentare nel 2016, pur collocandosi su valori inferiori rispetto alla prima parte della serie. L'incidenza dei mancati versamenti sul *gap*, per l'intero periodo, presenta lievi oscillazioni intorno ad un valore medio del 4,5%.

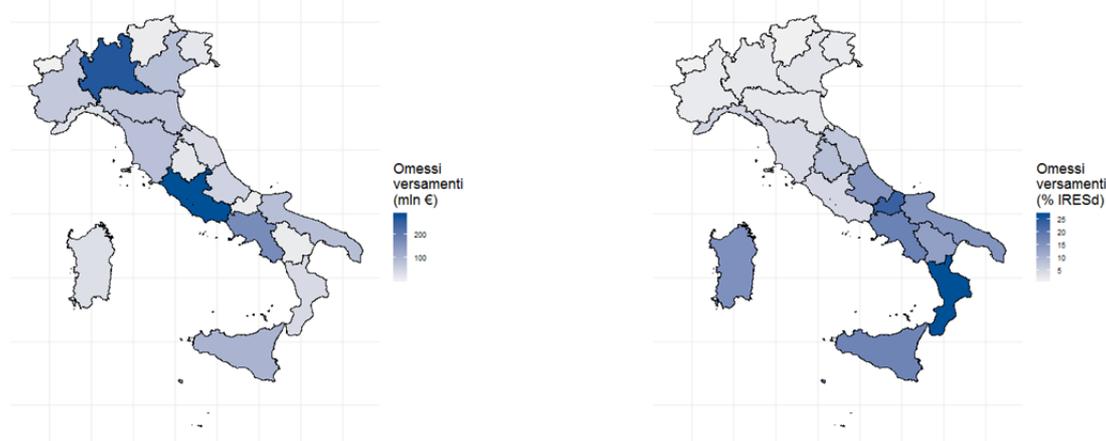
La Figura 3.C.1 riporta la distribuzione territoriale dei mancati versamenti IRES in milioni di euro (mappa a sinistra) e in rapporto all'imposta dichiarata (mappa a destra), da cui si evince che la distribuzione degli importi risulta fortemente influenzata dalla prevalente collocazione territoriale delle società di capitali in Lombardia e Lazio, mentre l'incidenza percentuale del fenomeno è più marcata nelle regioni meridionali.

⁵³ Si precisa che la metodologia adottata, individuando l'aggregato economico di riferimento nel risultato lordo di gestione, non è in grado di cogliere gli elementi che intervengono nella gestione finanziaria e straordinaria ovvero nello Stato Patrimoniale dell'impresa mentre è idonea ad individuare l'evasione derivante dall'attività caratteristica.

⁵⁴ Ovvero la somma di *IRESd* e *IRESnd*.

⁵⁵ Dal 2016 la quota di *gap* IRES ascrivibile all'agricoltura è estrapolata per incompletezza delle fonti informative. Come evidenziato nel paragrafo C, infatti, a partire da tale anno il settore agricolo è esonerato dall'IRAP.

FIGURA 3.C.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEI MANCATI VERSAMENTI IRES IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA (A DESTRA). MEDIE 2011-2015



D) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

Il *gap* dell'IVA⁵⁶ è stimato con il metodo *top down*, confrontando le grandezze IVA potenziali con quelle dichiarate al fisco. Le prime sono ricavate rendendo coerenti i dati di Contabilità nazionale con la normativa tributaria, le seconde impiegano i dati provenienti dalle dichiarazioni fiscali e dai flussi di finanza pubblica. Le informazioni su cui si fondano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali rispetto alle ultime due annualità pubblicate.

La stima dell'IVA potenziale si ottiene utilizzando i dati relativi a consumi e investimenti (sia pubblici sia privati), depurandoli da tutte le transazioni che non rimangono incise dal tributo⁵⁷ (connesse in gran parte ai fenomeni derivanti da erosione), così da ottenere una base imponibile potenziale. Applicando a quest'ultima le corrispondenti aliquote di legge si calcola il gettito potenziale. Tale gettito è messo a confronto con l'adempimento spontaneo dei contribuenti agli obblighi fiscali, ricostruito a partire dalle informazioni sul gettito IVA di competenza, ossia dall'imposta effettivamente generata dal sistema economico a seguito delle transazioni gravate dal tributo nel periodo di riferimento. Il gettito di competenza economica si fonda, prevalentemente, sui flussi coinvolti nella gestione di cassa del tributo, evidenziati nella Tabella 3.D.1. Nella prima colonna è indicata l'IVA lorda da adempimento spontaneo⁵⁸, che rappresenta l'imposta dovuta versata all'Erario a seguito delle transazioni effettuate sul mercato nazionale e quelle derivanti dalle importazioni.

⁵⁶ Per la descrizione della metodologia si rimanda alle note metodologiche. Per approfondimenti si veda D'Agosto et al. (2013, 2014, 2016).

⁵⁷ Nell'ambito delle transazioni escluse si annoverano quelle riferite ai beni e i servizi illegali ad esclusione del contrabbando di tabacchi per il quale esiste un equivalente mercato legale.

⁵⁸ L'ammontare in oggetto esclude gli introiti derivanti da attività di accertamento e controllo e non comprende le somme versate per condoni e sanatorie.

TABELLA 3.D.1: FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA. ANNI 2012-2017 (MILIONI DI EURO)

Anni	IVA lorda	IVA competenza economica	Stock crediti	Variazione stock crediti	IVA effettiva di competenza (IVAEC)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2012	115.234	93.457	38.536	-1.719	95.176
2013 ¹	112.273	90.992	35.910	-2.626	93.618
2014	114.490	93.473	34.456	-1.454	94.927
2015 ²	119.376	97.422	35.309	853	96.570
2016	124.336	99.013	36.161	852	98.161
2017 ³	129.574	103.151	40.683	4.522	98.629

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate.

¹ L'aliquota *standard* passa dal 21% al 22% (1 ottobre 2013).

² Introduzione dello *split payment* (1 gennaio 2015).

³ Allargamento dello *split payment* (luglio 2017).

Il gettito IVA è al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra il criterio di competenza giuridica e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica (colonna 2). Con il termine *stock* di crediti (colonna 3) si definisce l'ammontare di crediti che il contribuente può traslare all'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello *stock* di crediti, quindi, misura il credito IVA non portato in detrazione nelle liquidazioni periodiche, né richiesto in rimborso e compensazione. Per avere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (*IVAEC*) (colonna 5) coerente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali (utilizzati nel metodo *top down*), è necessario sottrarre all'IVA di competenza economica (colonna 2) la variazione dello *stock* di crediti (colonna 4).

In base alle norme adottate in sede comunitaria, l'aggregato considerato per il calcolo dei flussi di finanza pubblica è quello dell'IVA di competenza economica⁵⁹, colonna 2 della tabella 3.B.1, e non l'*IVAEC*, colonna 5. Quindi, al fine di effettuare delle comparazioni internazionali del *tax gap* dell'IVA, si utilizza la prima definizione invece che la seconda⁶⁰. Nel medio periodo, le stime effettuate con i due diversi aggregati di gettito, tendono a coincidere, pur presentando degli sfasamenti temporali che possono assumere un'entità rilevante.

L'analisi in serie storica di *IVAEC* mette in luce una brusca flessione, -1,6%, nel 2013, imputabile anche al perdurare della fase economica negativa del ciclo. Segue, nel 2014, un incremento dovuto sia all'effetto dell'innalzamento dell'aliquota *standard*, dal 21% al 22%, sia all'uscita dalla fase recessiva. La dinamica positiva del gettito continua nel 2015 e nel 2016, rispettivamente +1,7% e +1,6%, sospinta, oltre che dal ciclo favorevole, anche dall'introduzione dello *split payment*.

Nel 2017, si assiste ad una marcata divergenza tra IVA di competenza economica e *IVAEC*: con la prima che aumenta del 4,2%, mentre la seconda presenta una dinamica piuttosto contenuta (+0,5%). Ciò è dovuto al fatto che lo *stock* di crediti cresce di 4,5 miliardi di euro, importo che rappresenta l'incremento massimo rispetto ai valori precedenti della serie storica. Tale variazione è in parte fisiologica e riconducibile al provvedimento relativo all'estensione dello *split payment* alle società partecipate della Pubblica amministrazione e a quelle quotate nel FTSE MIB⁶¹. La serie

⁵⁹ La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

⁶⁰ Si veda CASE (annate varie).

⁶¹ Il provvedimento è entrato in vigore a partire dal mese di luglio.

dello *stock* di crediti ha subito, quindi, per effetto dell'estensione dello *split payment*, un *break* strutturale nel 2017, che la porrà su livelli significativamente superiori a quelli dei periodi precedenti. A partire dal 2018, tale *shock* sarà acquisito e non provocherà più differenze così significative tra le dinamiche dell'*IVAEC* e quelle dell'*IVA* di competenza economica.

Dai flussi IVA, applicando una opportuna aliquota desunta dalle dichiarazioni fiscali, si ottiene la base imponibile dichiarata dai contribuenti (BID), mentre la base potenziale (BIT) si calcola utilizzando i dati di Contabilità nazionale, che includono al loro interno l'economia sommersa⁶². Sottraendo alla base potenziale (BIT) quella dichiarata (BID) si ottiene una misura della base imponibile sottratta agli obblighi di legge (*gap* di base IVA).

Per avere una misura più accurata dell'impatto che il *gap* ha sui saldi di finanza pubblica, lo stesso può essere misurato in termini di imposta. Applicando alla BIT le aliquote di legge è possibile calcolare l'imposta potenziale che sarebbe generata dal sistema in assenza di evasione (*IVAT*). Sottraendo a quest'ultima l'*IVAEC* risulta agevole quantificare l'ammancio per le casse dello Stato, cioè l'*IVA* non versata (*IVANV*), ovvero il vero e proprio *gap* IVA. Dal rapporto tra *IVANV* e *IVAT* si ottiene un indicatore di *compliance* relativo all'imposta, che comprende sia l'imposta non dichiarata correttamente al fisco sia la parte dichiarata e non versata.

La Tabella 3.D.2 riporta le stime delle diverse misure di *compliance* calcolate per gli anni 2012-2017. Rispetto all'edizione precedente della Relazione, le stime⁶³ delle ultime due annualità sono revisionate per incorporare gli aggiornamenti nelle fonti dei dati impiegati, in particolare della componente dei consumi delle famiglie e quella dei costi intermedi della Amministrazioni pubbliche e quelli delle imprese.

TABELLA 3.D.2: GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) E RAPPORTI RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL. ANNI 2012-2017.

Aggregato	Tipologia	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	27.881	26.614	27.338	25.442	26.236	27.054
	Dichiarato e non versato ¹	8.432	8.424	9.253	9.519	9.816	10.122
	Totale non versato	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	21,2%	20,7%	20,8%	19,3%	19,5%	19,9%
	Dichiarato e non versato ¹	6,4%	6,5%	7,0%	7,2%	7,3%	7,5%
	Totale non versato	27,6%	27,2%	27,8%	26,6%	26,9%	27,4%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato	1,7%	1,7%	1,7%	1,5%	1,6%	1,6%
	Dichiarato e non versato ¹	0,5%	0,5%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%
	Totale non versato	2,3%	2,2%	2,3%	2,1%	2,1%	2,2%

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate.

¹ dati desunti dai controlli automatici ai sensi dell'art. 54 bis del D.P.R. 633/72.

Nell'intervallo 2012-2017 la media del *gap* in valore è pari a 36 miliardi, il valore minimo, circa 34,9 miliardi, viene raggiunto nel 2015. Nel 2017, l'ammontare del *gap* per l'*IVA* è di circa 37 miliardi, con una crescita di circa un miliardo rispetto all'anno precedente.

Per avere una misura della *compliance* occorre considerare la propensione a non versare l'imposta, ossia il rapporto tra *gap* e imposta potenziale (Tabella 3.B.2). Tale indicatore oscilla

⁶² Esistono due stime della base potenziale, a seconda dell'ipotesi che si formula sulle modalità di realizzazione dell'evasione IVA: con consenso, tra venditore ed acquirente, e senza consenso, ovvero il venditore fattura regolarmente all'acquirente e poi non versa l'IVA. Per motivi di confrontabilità con analoghe stime effettuate in ambito europeo, nel testo sono presentati unicamente i risultati relativi all'ipotesi senza consenso. Si veda: Fiscalis tax gap Project Group (2016).

⁶³ Per approfondimenti si veda l'appendice A.1.

tra 27,8% (2014) e 26,6% (2015). Nel 2015, il rapporto tra *gap* e imposta potenziale esprime la riduzione più rilevante del periodo considerato, pari a -1,2 punti percentuali. Nell'anno successivo, sostanzialmente, si mantiene il guadagno acquisito nell'anno precedente e la propensione aumenta lievemente (+0,28 punti percentuali).

Il 2017 merita una menzione particolare: la propensione a non adempiere l'imposta, calcolata utilizzando *IVAEC*, rivela un ulteriore lieve peggioramento rispetto al 2016 (+0,5 punti percentuali), pur rimanendo comunque al di sotto del valore del 2014. Se nel calcolo fosse stata utilizzata l'IVA di competenza economica, il segno sarebbe stato invertito. Si sarebbe registrato un sensibile miglioramento della *compliance*, con una riduzione della propensione di circa due punti percentuali. Ciò implica che i flussi di bilancio pubblico hanno beneficiato, nel 2017 di un extra-gettito dovuto alla riduzione del *gap* per l'IVA, ma che tale effetto, in termini di effettiva competenza economica si registrerà negli anni seguenti.

Mediante l'impiego di informazioni amministrative è possibile distinguere, nell'ambito del *gap* complessivo, la componente ascrivibile alla specifica intenzione di non dichiarare l'imposta dalla componente riconducibile, almeno in parte, ad errori nell'interpretazione delle norme o a carenze di liquidità (contribuenti che dichiarano di dover pagare l'imposta ma non effettuano il versamento). Quest'ultima è derivata dagli esiti controlli automatici effettuati, dall'Agenzia delle entrate su tutte le dichiarazioni presentate, ai sensi dell'articolo 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 Ottobre 1972, n. 633. Attualmente i dati, disponibili in versione pressoché definitiva, riguardano gli anni 2012-2015, mentre quelli riferiti al 2016 e al 2017 sono stimati in ragione della dinamica del *gap* complessivo. Il valore dei mancati versamenti è pari a 8,4 miliardi nel 2012 e 2013 e cresce progressivamente negli anni successivi, raggiungendo i 9,5 miliardi nel 2015. La quota dei mancati versamenti sul *gap* complessivo oscilla tra il 23,2% del 2012 e il 27,2% del 2015.

Per valutare quanta parte dell'ammontare dei beni e servizi prodotti nell'economia in ciascun anno rappresenta il mancato gettito IVA, il *gap* dell'IVA viene espresso in termini di PIL (riga 3 Tabella 3.B.2): il rapporto è pari al 2,3% nel 2012, negli anni successivi tende a ridursi, nel 2015 e 2016 è pari al 2,1% mentre nel 2017 è pari al 2,2%.

In analogia con le quelle nazionali, le stime territoriali⁶⁴ del *gap* dell'IVA sono effettuate utilizzando i dati di Contabilità nazionale disaggregati su base regionale e alcuni specifici dati dichiarativi che consentono un'opportuna articolazione del gettito relativo. Per identificare una misura regionale del *gap* dell'IVA, sia il gettito teorico sia quello gettito di competenza sono ripartiti territorialmente. In questa articolazione occorre tenere conto di due aspetti importanti, il concetto di IVA correlata al luogo di consumo e di IVA riferita alla sede legale dell'impresa. Mentre il gettito teorico emerge, e quindi viene stimato, laddove la spesa viene effettuata, quindi per luogo di consumo, l'imposta viene versata sul territorio, laddove l'impresa ha la sede legale. Per poter effettuare un confronto opportuno tra le due grandezze territoriali si utilizza il quadro VT della dichiarazione IVA che contiene informazioni sull'articolazione del gettito dichiarato per la regione dove è stata effettuata la spesa. Dal raffronto tra le grandezze teoriche e quelle effettive derivano i livelli di *gap* dell'imposta e della sua propensione.

La Tabella 3.D.3 riporta la disaggregazione del *gap* dell'IVA per macro ripartizione territoriale, sia in valore assoluto, sia in termini di propensione. I dati presentati sono la media degli anni 2012-2016⁶⁵. Dall'osservazione della distribuzione territoriale del *gap* dell'IVA risulta che alle regioni del Nord è ascrivibile il 54% dell'ammontare complessivo, circa 18 miliardi di euro, mentre è ascrivibile alle regioni del Centro e del Sud-Isole il restante 46%. La percentuale più alta del *gap*, il 34% (poco più di 12 miliardi di euro), si osserva nel Nord Ovest, mentre sia alle

⁶⁴ Per approfondimento sul metodo si veda D'Agosto, Marigliani Pisani 2014.

⁶⁵ Le stime sono coerenti con la serie del GAP IVA rilasciata nell'edizione 2018. Le annualità a cui si riferiscono i dati di contabilità nazionale territoriali sono pubblicate l'anno seguente a quello cui si riferiscono i dati nazionali.

regioni del Nord Est (sette miliardi di euro), sia all'area del Centro Italia (poco più di sette miliardi), è ascrivibile il 20% del *gap*. Nel complesso, l'Italia meridionale esprime un quarto del *gap* nazionale, di cui circa l'8% (2,8 miliardi di euro) nelle Isole e il rimanente 17% nelle altre regioni del Sud, per un valore di sei miliardi.

L'esame della distribuzione territoriale della propensione al *gap* dell'IVA rilascia una mappatura della *compliance* diversa rispetto a quella esposta in precedenza. Ciascuna delle aree del Centro Nord esprime una propensione al di sotto della media nazionale del periodo (27,1%): solo il Nord Ovest ci si approssima, con il 27%, mentre il Nord Est esprime il 25,1% e Centro il 24,3%. La linea di demarcazione è piuttosto netta. Infatti, nel Meridione la propensione a non adempiere l'imposta supera di ben oltre quattro punti percentuali la media nazionale. Le Isole esprimono una propensione del 31,6%, mentre le altre regioni del Mezzogiorno del 32,4%.

TABELLA 3 D.3: GAP IVA PER RIPARTIZIONE TERRITORIALE IN LIVELLI (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) E RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %), MEDIA 2012-2016

Ripartizione Territoriale	GAP IVA mil di euro	Ripartizione territoriale del GAP IVA	Propensione al GAP IVA
NORD OVEST	12.234	34,4%	27,0%
NORD EST	7.086	20,0%	25,1%
CENTRO	7.231	20,4%	24,3%
SUD	6.098	17,2%	32,4%
ISOLE	2.866	8,1%	31,6%
ITALIA	35.516	100,0%	27,1%

E) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP)

L'IRAP riveste un'importanza notevole nell'identificazione del *tax gap* poiché la sua base imponibile, da un punto di vista definitorio, è molto simile al valore aggiunto calcolato dall'Istat nella misurazione dell'insieme dei redditi che concorrono, ogni anno, alla formazione del Pil del Paese. Ovvero, la base imponibile IRAP comprende il reddito imponibile che deriva dall'attività di produzione di beni e servizi di mercato. Tale caratteristica, associata alla vastità delle platee dei contribuenti interessati dal tributo (circa 3,5 milioni di contribuenti nel 2017, 100.000 in meno rispetto all'a.i 2016), fa sì che la base imponibile IRAP rilevi non solo ai fini della stima dell'evasione del tributo, ma anche perché rappresenta un indicatore macro del valore aggiunto occultato al fisco.

La metodologia di calcolo del *gap* è di tipo *top down* e si basa sul confronto tra i dati fiscali ed il valore aggiunto al costo dei fattori (*VACF*), misurato dalla Contabilità nazionale Istat. Quest'ultimo incorpora al suo interno una stima dell'Economia Non Osservata (si veda il Capitolo 2). Al fine di isolare il *gap*, sul *VACF* si operano delle trasformazioni per renderlo omogeneo con il dato fiscale⁶⁶. Il risultato che si ottiene è denominato produzione lorda potenziale (*PLP*). La *PLP* è, pertanto, il saldo tra componenti positive e negative del reddito, da cui si deriva la base imponibile IRAP, calcolato a partire da dati di fonte statistica, integrati con una stima dell'economia sommersa. Pertanto, la *PLP* si definisce come esauriente, poiché rappresenta quanto i contribuenti dovrebbero riportare nella dichiarazione IRAP se ci fosse una perfetta osservanza della normativa fiscale vigente.

⁶⁶ Le correzioni interessano sia la platea dei contribuenti sia la definizione degli aggregati fiscali. In entrambi i casi si escludono quelle componenti che concorrono alla determinazione del valore aggiunto ma non hanno rilevanza ai fini del tributo considerato. Tali interventi sono descritti sinteticamente nella nota metodologica. La *PLP* nel 2016 si attesta intorno a valori pari al 59,6% del *VACF*. Tale rapporto fa registrare una flessione di circa 1,2 punti percentuali rispetto a quello medio del quinquennio precedente. La flessione dipende dall'esenzione dell'imposta per il settore agricolo e dall'allargamento della platea dei contribuenti che accedono al regime di vantaggio conseguente alle modifiche introdotte con la legge di stabilità del 2016

Se si prescinde dalla componente relativa all'Economia Non Osservata, da un punto di vista definitorio, la *PLP* si differenzia dalla Produzione lorda IRAP riportata in dichiarazione, perché, da un lato, la *PLP* è al lordo degli ammortamenti, come definiti dalla Contabilità nazionale, mentre, dall'altro lato, la Produzione lorda IRAP è al netto degli ammortamenti, come definiti dalla normativa fiscale⁶⁷. Per sterilizzare questa differenza, si definisce come produzione lorda IRAP dichiarata (*PL*) la somma della Produzione lorda IRAP e degli ammortamenti riportati in dichiarazione.

Per rendere ancora più coerente il confronto, analogamente a quanto accade per la *PL*, la *PLP* esclude le imposte (sulla produzione e sui prodotti) e include i contributi (alla produzione e ai prodotti). Grazie al lavoro di armonizzazione delle due grandezze dal punto di vista delle definizioni e delle classificazioni adottate, la differenza tra *PLP* e *PL* risulta attribuibile unicamente alla produzione lorda IRAP non dichiarata (*PLND*). In termini formali:

$$PLP-PL=PLND$$

Il passaggio dalla *PLND* al *tax gap* avviene attraverso due passi successivi:

- calcolo di un'aliquota implicita media ponderata per regione (i) e per settore di attività economica (j)⁶⁸

$$aq_{ij} = \frac{\text{imposta dichiarata (IRAPd)}_{ij}}{PL_{ij}}$$

- stima dell'imposta potenziale (*IRAPP*)

$$IRAPP_{ij} = aq_{ij} * PL_{ij}$$

La differenza tra imposta potenziale e imposta dichiarata fornisce una misura del *gap* IRAP dovuto a mancata dichiarazione parziale o totale (*IRAPnd*)⁶⁹

$$IRAPnd_{ij} = IRAPP_{ij} - IRAPd_{ij}$$

Il *gap* IRAP complessivo si ottiene aggiungendo alla parte non dichiarata quella risultante dagli omessi versamenti (*IRAPov*), ricostruita attraverso l'archivio dei controlli automatizzati delle dichiarazioni (art. 36 bis Decreto del Presidente della Repubblica 29 Settembre 1973, n. 600). Il *gap* IRAP è quindi pari a:

$$IRAPNV_{ij} = IRAPND_{ij} + IRAPov_{ij}$$

Al fine di fornire gli elementi necessari per interpretare il *gap* IRAP è necessario tenere conto della forma giuridica dei contribuenti assoggettati al tributo, così come appare in base alle risultanze dell'Amministrazione fiscale. Con riferimento alla *PL* si riporta, nella Figura 3.E.1, la

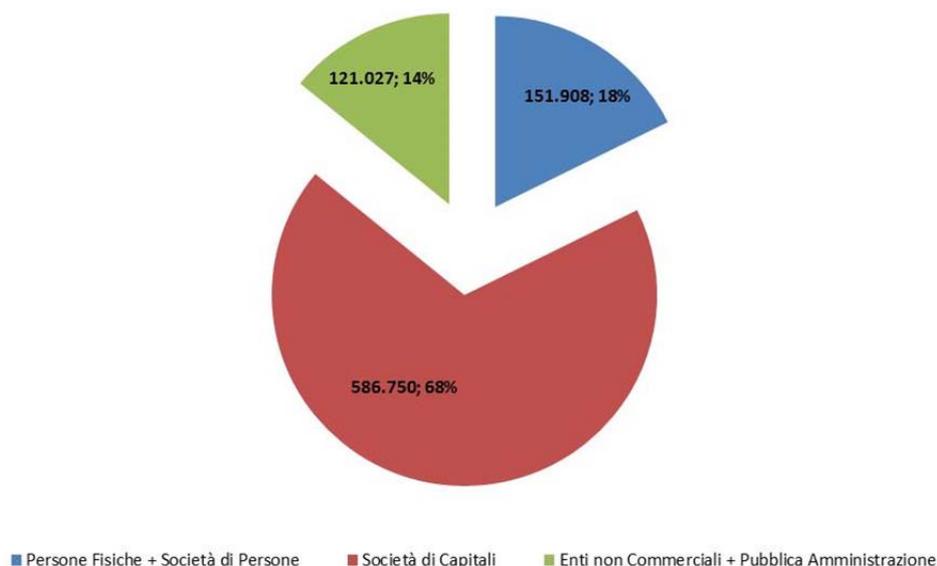
⁶⁷ Ovvero include gli ammortamenti dal calcolo delle componenti negative del reddito.

⁶⁸ In base alle modalità di costruzione di *PL* le variazioni dell'aliquota implicita media possono essere riconducibili, oltre che alla variazione nelle aliquote di legge, anche ai provvedimenti relativi alle deduzioni di imposta e alla variazione della quota ascrivibile agli ammortamenti.

⁶⁹ L'ipotesi sottostante è quella di uguaglianza di aliquota implicita tra parte dichiarata e non dichiarata.

distribuzione del gettito di imposta disaggregato per forma giuridica del soggetto dichiarante. Se si considera la media degli anni 2012-2017, si osserva che il 18% del gettito proviene dalle persone fisiche e dalle società di persone, il 68% dalle società di capitali e il 14% dagli enti non commerciali e dalle pubbliche amministrazioni.

FIGURA 3.E.1: PRODUZIONE LORDA MEDIA 2012-2017. DATI IN MILIONI DI EURO



Il *gap* dell'IRAP dovuto a mancata dichiarazione (*IRAPnd*) è per ipotesi nullo per gli Enti non commerciali pubblici e le Pubbliche amministrazioni. Una assunzione analoga si effettua per il settore delle banche e delle assicurazioni.

Nel prosieguo, per valutare l'intensità del *gap* dell'IRAP, lo stesso è rapportato all'imposta potenziale complessiva, comprensiva anche della componente relativa a Enti non commerciali, Pubbliche amministrazioni, banche e assicurazioni. Tale rapporto fornisce una misura della propensione all'evasione del totale dei soggetti incisi dal tributo.

Nella Tabella 3.E.1 sono riportati i valori del *gap* dell'IRAP in assoluto, in percentuale della base potenziale e del Pil, disaggregati tra componente dovuta alla mancata dichiarazione e quella derivante agli omessi versamenti. Da un punto di vista strutturale, il *gap* dell'IRAP complessivo si attesta su valori compresi tra gli 8,7 miliardi del 2012 e i 5,5 del 2017. Una parte di questa consistente contrazione, pari a circa quattro miliardi di imposta, è dovuta ai provvedimenti normativi che, nel 2015 e nel 2016, hanno ridotto la base imponibile IRAP da dichiarare, sia escludendo alcuni aggregati economici sia esonerando alcune categorie di soggetti⁷⁰.

Il *gap* dell'IRAP si scompone nella parte dovuta alla mancata dichiarazione, pari, nella media del periodo, al 77% del totale del *gap*, e quella imputabile agli omessi versamenti di imposte dichiarate ed errori (23%).

⁷⁰ A tal proposito si segnalano, per l'anno d'imposta 2015: l'introduzione della deduzione integrale del costo di lavoro relativo ai dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato (Legge di stabilità 2015) e, per l'anno d'imposta 2016: i) l'esenzione dall'imposta per il settore agricolo e della pesca, ii) l'aumento della deduzione per i soggetti di minori dimensioni, iii) l'estensione ai lavoratori stagionali della deduzione del costo residuo per il personale dipendente (Legge di stabilità 2016).

La propensione al *gap* si attesta, nella media del periodo, su un valore pari al 22%. Se dalla base potenziale si esclude la componente pubblica, per la quale si formula l'ipotesi di assenza di evasione, si può misurare la tendenza degli operatori privati a non assolvere agli obblighi tributari. In questo caso il *gap* percentuale medio è pari al 29% (Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate).

TABELLA 3.E.1.: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2012-2017

	Anno	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRAP in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	7.066	6.902	6.926	4.524	4.246	4.263
	Non versato	1.687	1.643	1.468	1.094	1.386	1.287
	Complessivo	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633	5.550
Gap IRAP in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp) ¹	Non dichiarato	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	15,9%	16,0%
	Non versato	4,4%	4,4%	4,0%	4,0%	5,2%	4,8%
	Complessivo	22,6%	23,1%	22,9%	20,5%	21,1%	20,9%
Gap IRAP in % del PIL (IRAPNV/PIL)	Non dichiarato	0,4%	0,4%	0,4%	0,3%	0,3%	0,2%
	Non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,6%	0,5%	0,5%	0,3%	0,3%	0,3%

Il tax *gap* non versato 2016 e 2017 è una stima provvisoria suscettibile di revisioni.

La procedura ordinaria di stima del *gap* dell'IRAP prevede che il dato dell'ultimo anno disponibile, il 2017, sia provvisorio e, quindi, suscettibile di revisioni dovute alla disponibilità di informazioni di base più consolidate, sia sul versante statistico sia su quello fiscale.

Tenendo presente queste cautele si segnala che, per l'anno d'imposta 2017, si assiste ad una leggera riduzione del *gap* sia in termini assoluti (82 milioni di euro) che in termini relativi (-0,2 punti percentuali).

Le variazioni del *gap* in termini assoluti, in generale, non si possono associare a variazioni in termini di *compliance*. In tal senso occorre analizzare la serie della propensione al *gap* (in proposito si veda par. a del cap. 5). Questo indicatore, per come è costruito, può muoversi anche in controtendenza rispetto al *gap* assoluto ed è la misura più adatta per analizzare se e in che misura il recupero di evasione è dovuto ad un miglioramento del comportamento dei contribuenti. In termini relativi, nel 2017, si assiste ad una riduzione della propensione pari a 0,2 punti percentuali, che potrebbe indurre a pensare che, nell'anno in esame, si assista ad un miglioramento di *compliance*. Tuttavia con riferimento allo stesso anno, si osserva anche un incremento del numero dei contribuenti (+92.000 circa) che hanno aderito al regime forfettario introdotto dalla Legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190). Tali contribuenti sono esentati dal pagamento dell'IRAP e l'Agenzia delle entrate utilizza una procedura di stima della base potenziale ad essi ascrivibile per determinare, stornandola dai dati di Contabilità nazionale, la componente di valore aggiunto che va sottratta alla base imponibile potenziale IRAP⁷¹. Nel 2017, tale componente è cresciuta di circa 10 punti percentuali rispetto al 2016, per effetto dell'incremento dei soggetti transitati nel regime forfettario (fonte: Agenzia delle entrate). Al momento si ipotizza che la riduzione del *gap* IRAP (sia in termini assoluti che in termini relativi) sopra evidenziata sia ascrivibile alla riduzione della platea dei soggetti tenuti al versamento del tributo piuttosto che ad un miglioramento strutturale della *compliance*.

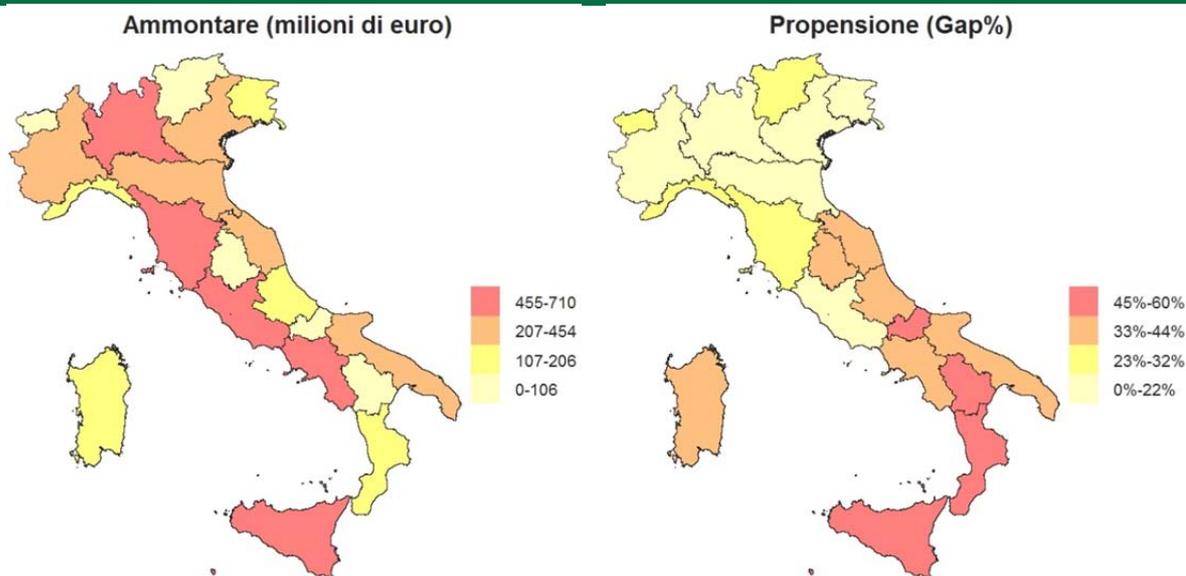
⁷¹ Per maggiori dettagli circa la correzione dei minimi si veda l'appendice metodologica del presente documento relativa alla metodologia del calcolo del *gap* IRAP.

Se si compara la dinamica del *gap* percentuale dell'IRAP con quello dell'IVA, illustrato nel paragrafo precedente, si osservano andamenti parzialmente divergenti. Lo stesso fenomeno si constata, in forma ancora più accentuata, anche per gli altri tributi considerati nella presente Relazione, a riprova del fatto che i comportamenti evasivi non seguono traiettorie solidali ma si caratterizzano per oscillazioni cicliche proprie. Il fenomeno, che deve essere approfondito, beneficiando, in futuro, di serie storiche più lunghe, in linea teorica può essere ascritto a due principali determinanti: *a)* gli aggregati economici che concorrono a determinare le basi imponibili; *b)* le diverse misure di *policy* adottate.

Con riferimento al punto a), è emblematico il confronto IRAP - IVA, le cui basi divergono essenzialmente per la diversa imposizione sui flussi di commercio estero e sugli investimenti. Le esportazioni, infatti, concorrono a determinare la base dell'IRAP ma sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA; di contro, le importazioni generano gettito IVA, ma sono considerate componenti negative della base dell'IRAP. Gli investimenti, inoltre, influenzano la base dell'IRAP in ragione degli ammortamenti, mentre l'IVA assolta sugli acquisti di beni ammortizzabili è, di norma, ammessa in detrazione. Con riferimento alle misure di *policy* è, invece, necessario considerare l'impatto delle innovazioni relative sia alla determinazione del tributo (le aliquote, le detrazioni, ecc.), sia agli strumenti posti in essere per prevenire e contrastare l'evasione.

L'IRAP consente di avere anche una rappresentazione di come si ripertisce il *gap* a livello regionale. Nella Figura 3.E.2 si riportano le distribuzioni del *gap* non dichiarato in valore assoluto e delle rispettive propensioni (in percentuale), entrambe calcolate come medie del periodo 2012-2017. La figura mostra che il fenomeno si distribuisce in modo variegato a livello territoriale. Per quanto riguarda l'ammontare del *gap*, si constata che questo si concentra nelle regioni più popolate, ovvero: Lombardia, Toscana, Lazio Campania e Sicilia. La Sicilia si caratterizza anche per avere un'elevata propensione all'evasione, insieme a Calabria, Molise e Basilicata. Le regioni più produttive mostrano i tassi di evasione più bassi.

FIGURA 3.E.2: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEL GAP NON DICHIARATO (DATI IN MILIONI DI EURO) E DELLA PROPENSIONE AL GAP (VALORI PERCENTUALI). MEDIE 2012-2017



*Gli estremi superiori di ciascuna classe sono identificati dai quartili delle rispettive distribuzioni

F) LA STIMA DEL TAX GAP SULLE LOCAZIONI

I proventi da locazione intervengono nel calcolo del reddito complessivo IRPEF⁷² in misura pari al 95% dei canoni percepiti (85% fino all'anno d'imposta 2011), con l'eccezione dei redditi per i quali si è optato per il regime della "Cedolare secca" (si veda oltre). Ai fini IRES, invece, il canone di locazione può essere ridotto fino ad un massimo del 15% dello stesso, in relazione a spese documentate di manutenzione ordinaria (art. 90 del TUIR).

A decorrere dall'anno 2011⁷³, il legislatore ha apportato una consistente innovazione con l'introduzione della "Cedolare secca", un regime opzionale ai fini IRPEF applicabile ai canoni di locazione percepiti in virtù di contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo (e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione). Non è, pertanto, applicabile alle locazioni di unità immobiliari effettuate nell'ambito dell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni.

Tale regime prevede l'applicazione di un'aliquota fissa (quella ordinaria è fissata al 21%) al totale dei canoni percepiti. L'imposta che ne risulta sostituisce, oltre all'IRPEF e relative addizionali, anche le imposte di registro e di bollo (ivi comprese quelle dovute in caso di risoluzione e proroga del contratto, mentre resta dovuta l'imposta di registro per la cessione del contratto di locazione). Per i contratti a canone concordato (L. 431/98) è prevista l'applicazione di un'aliquota agevolata, il cui importo è stato ridotto nel corso del tempo: 19% (2011-2012); 15% (2013); 10% (2014-2017).

Il provvedimento ha dunque coniugato semplificazione e riduzione del peso fiscale (in quanto l'aliquota ordinaria è inferiore rispetto all'aliquota media pagata dai percettori di redditi di locazione). Inoltre, l'intervento normativo complessivo era associato ad un inasprimento delle sanzioni in caso di evasione, in quanto la previsione originaria, poi modificata a seguito dei pronunciamenti giudiziari⁷⁴, introduceva la possibilità della registrazione unilaterale del contratto da parte dell'inquilino, con contestuale determinazione di un canone ridotto *ex lege*.

Per determinare il *gap* relativo ai canoni di locazione⁷⁵, si procede al confronto degli importi dichiarati con il dato della produzione Istat per la branca 68 ("Affitto e gestione di immobili propri"), che corrisponde ai canoni di affitto percepiti dai locatori, disaggregato per settore istituzionale (società non finanziarie, famiglie e Amministrazioni pubbliche). Coerentemente con l'approccio di calcolo *top down*, la base potenziale è desunta dai dati Istat; a quest'ultima si sottraggono gli importi dichiarati al fisco al fine di ottenere il *gap* nella base imponibile. Tale confronto viene effettuato limitatamente alle persone fisiche, in quanto per le società il relativo *gap* è incluso nel calcolo del *gap* da imposte sul reddito, IRES o IRPEF.

Il *gap* di imposta relativo ai canoni di locazione percepiti dalle persone fisiche è calcolato moltiplicando i canoni evasi per l'aliquota. Con l'introduzione della cedolare secca, a partire dall'anno 2011, si formulano due ipotesi alternative per il calcolo del *gap*: la prima è che ai canoni non dichiarati si applichi l'aliquota implicita calcolata sul dichiarato, che risulta essere una media ponderata tra l'aliquota della cedolare secca e l'aliquota media calcolata sulle sole dichiarazioni IRPEF contenenti redditi da locazioni; la seconda è che a tutti i canoni evasi si applichi il regime della cedolare secca, in quanto più conveniente. In questo modo si costruisce un intervallo delle stime dove la prima ipotesi rappresenta il limite superiore del *gap* e la seconda quello inferiore. Al fine di offrire una sintesi delle due stime, i risultati esposti nel seguito rappresentano la media tra le due ipotesi.

⁷² Art. 37 del TUIR.

⁷³ Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

⁷⁴ Da ultimo, la Sentenza 50/2014 della Corte Costituzionale.

⁷⁵ Per ulteriori dettagli sulla metodologia si veda l'appendice metodologica.

Dalla Tabella 3.F.1 si ricava che il *gap* in valore oscilla, nel periodo 2012-17, tra un massimo di 1,3 miliardi di euro, registrato nel 2012, e un minimo di 0,65 miliardi nel 2017. Nello stesso periodo, la propensione al *gap* si è ridotta drasticamente passando dal 15,7% al 7,9%. Quest'ultimo rapporto evidenzia un cambiamento nei comportamenti dei contribuenti, orientati verso una maggiore *compliance* fiscale. A seguito di questo mutamento di comportamento, nonostante l'introduzione dell'aliquota ridotta, il gettito derivante da locazioni non ha presentato flessioni di rilievo nel corso del tempo. Se, infatti, si calcola il rapporto tra il gettito dichiarato e il PIL (Tabella 3.F.1), si osserva che quest'ultimo oscilla su valori attorno a 0,45% (era pari allo 0,40% nel 2011).

TABELLA 3.F.1: AMMONTARE DEL GAP SULLE LOCAZIONI DELLE PERSONE FISICHE E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2010-2015

	Anno	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap locazioni in mln di euro	Non dichiarato	1,322	739	736	1,265	831	655
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	15.7%	8.8%	8.9%	14.7%	10.1%	7.9%
Gap locazioni in % del PIL	Non dichiarato	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.0%
Gettito dichiarato in % del PIL		0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.4%	0.4%

Il cambiamento di tendenza registrato nel 2015 potrebbe essere dovuto alla diffusione del fenomeno degli affitti di appartamenti per vacanze, anche per tramite di portali on line. Per tali contratti, che tipicamente hanno durata inferiore ai 30 giorni, non sussiste l'obbligo di registrazione, mentre restano validi gli obblighi dichiarativi rispetto ai redditi conseguiti. Al fine di agevolare l'adempimento fiscale dei contribuenti, a partire dall'anno 2017, il legislatore ha esteso anche a tali contratti la possibilità di usufruire del regime della cedolare secca⁷⁶. La stessa normativa introduce l'obbligo, per gli intermediari, di comunicare all'Agenzia delle entrate⁷⁷ i dati dei contratti di locazione breve stipulati a partire dal 1° giugno 2017 per il loro tramite. Gli intermediari possono operare in due modi: mettendo unicamente in contatto il locatore e il locatario oppure incassando anche il corrispettivo dovuto; in quest'ultimo caso l'intermediario trattiene una somma pari al 21% del canone di locazione. In altri termini, i soggetti che forniscono servizi di intermediazione, anche nel caso di portali telematici, sono tenuti a trasmettere e conservare le informazioni relative al locatore (nome, cognome e codice fiscale), e al contratto (durata e importo complessivo del corrispettivo) e, nel caso in cui intervengano anche nel pagamento, a svolgere il ruolo di sostituti d'imposta. Per l'anno d'imposta 2017 (ovvero per il periodo dal 1° giugno al 31 dicembre di tale anno), sono state inviate certificazioni uniche relative a circa 33.000 contribuenti, per un totale di quasi 263.000 contratti ed un importo dei canoni di circa 125 milioni di euro, nonché comunicazioni relative a 7.500 contribuenti, per un totale di quasi 55.000 contratti e circa 32 milioni di euro di canoni⁷⁸.

L'emanazione del provvedimento ha prodotto effetti di incremento della *compliance* già a partire dall'anno d'imposta 2016 (la norma è stata, infatti, emanata proprio nel periodo di presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative a tale anno) e, in maniera più compiuta, nell'anno 2017 (anno di effettiva entrata in vigore), arrivando a raggiungere il più elevato livello di *compliance* dall'inizio della serie.

⁷⁶ Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 .

⁷⁷ Le modalità con le quali gli intermediari devono assolvere gli adempimenti di comunicazione e conservazione dei dati, nonché di versamento, certificazione e dichiarazione delle ritenute operate, sono state individuate dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 12 luglio 2017.

⁷⁸ Si precisa che tra certificazioni uniche e comunicazioni c'è una parziale sovrapposizione di dati in quanto le stesse informazioni sono state talvolta inviate tramite entrambi i canali.

G) LA STIMA DEL TAX GAP DEL CANONE RAI

Chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione dei programmi televisivi deve per legge pagare il canone RAI⁷⁹. Trattandosi di un'imposta sulla detenzione dell'apparecchio, il canone deve essere pagato indipendentemente dall'uso del televisore o dalla scelta delle emittenti televisive. Esistono due tipi di canone: uno denominato "ordinario", dovuto da chi detiene apparecchi televisivi in ambito familiare⁸⁰, e uno denominato "speciale", dovuto da chi detiene tali apparecchi in locali aperti al pubblico o comunque al di fuori dall'ambito familiare⁸¹. Di seguito si riporta la stima del *gap* del solo canone ordinario.

Per la riscossione del canone, la RAI opera sulla base di un rapporto convenzionale con l'Agenzia delle entrate, e la competenza esclusiva in materia è della Direzione provinciale 1 di Torino - Ufficio canone TV. Alla Direzione canone della RAI è demandato, invece, il compito di accertare il rispetto degli obblighi di legge provvedendo, nel contempo, alla gestione dell'utenza e al recupero della morosità. Gli abbonamenti alla televisione ad uso privato vengono monitorati attraverso statistiche aggiornate con periodicità mensile e ogni anno si disegna un quadro generale della situazione fornendo (a livello nazionale, regionale, provinciale e comunale) la consistenza relativa al numero di abbonati⁸².

Le principali grandezze prese in considerazione sono:

- Popolazione, distinta in numero di abitanti e di famiglie;
- Utenti soggetti a canone - numero degli utenti che in teoria possiedono un apparecchio TV;
- Abbonati iscritti a ruolo - numero degli utenti per i quali è stato accertato il possesso di un apparecchio TV;
- Paganti - numero di abbonati in regola con i pagamenti nel periodo di competenza considerato;
- Morosi - numero di abbonati non in regola con i pagamenti nel periodo di competenza considerato.

Lo schema logico di composizione della platea dei paganti il canone RAI è illustrato nel Prospetto 3.G.1.

⁷⁹ Regio Decreto Legge 21 febbraio 1938, n. 246.

⁸⁰ Il canone si paga annualmente e una sola volta per famiglia anagrafica (a condizione che i familiari abbiano la residenza nella stessa abitazione), indipendentemente dal numero di apparecchi detenuti e di abitazioni a disposizione della famiglia stessa.

⁸¹ Decreto Legislativo luogotenenziale 21 dicembre 1944, n. 458.

⁸² A tal fine la Direzione Canone si è avvalsa della collaborazione scientifica del Prof. Bruno Chiandotto.

Prospetto 3.G.1

SCHEMA DI COMPOSIZIONE DELLA PLATEA DEI PAGANTI IL CANONE TV

	Famiglie residenti
(-)	Famiglie che non hanno tv
(-)	Famiglie coabitanti
(=)	Famiglie soggette a canone
(-)	Famiglie che evadono il canone
(=)	Famiglie iscritte a ruolo
(-)	Famiglie morose
(=)	Famiglie paganti

Alla stima delle famiglie soggette a canone si perviene sottraendo al dato sulle famiglie residenti in abitazione al primo gennaio di ogni anno, le famiglie che hanno dichiarato di non possedere un apparecchio televisivo nell'anno precedente (dati forniti dall'Istat) e il numero di famiglie coabitanti, calcolate considerando le percentuali accertate alla data del censimento 2011. In termini formali:

$$FSC_t = FRE_t * (1 - FCO_{11}) * FTV_{t-1}$$

dove:

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FRE_t = Famiglie residenti nell'anno t

FCO_{11} = Tasso famiglie coabitanti al censimento 2011

FTV_{t-1} = Tasso di famiglie che possiedono una tv nell'anno t-1

Riguardo ai dati utilizzati occorre precisare che:

- i dati sul possesso di un apparecchio TV sono forniti a livello regionale;
- il dato sulle famiglie residenti in abitazione al 1° gennaio di ogni anno risente delle mancate cancellazioni anagrafiche, una sovrastima che si accentua allontanandosi dall'anno di censimento;
- allontanandosi dall'anno di censimento, anche le percentuali di famiglie coabitanti accertate al censimento possono subire delle variazioni.

La differenza tra il numero delle famiglie soggette a canone e il numero degli abbonati iscritti a ruolo fornisce il numero di evasori.

$$FEV_t = FSC_t - FIR_t$$

dove:

FEV_t = Famiglie che evadono il canone nell'anno t

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FIR_t = Famiglie iscritte a ruolo nell'anno t

Il numero delle famiglie iscritte a ruolo, paganti e morose è un dato già in possesso della Rai.

Per quanto concerne la modalità di pagamento del canone, fino al 2015 la più diffusa era il bollettino postale. Si poteva, tuttavia, optare anche per altre modalità: in tabaccheria, in banca, tramite telefono o internet e, in presenza di determinati requisiti, mediante addebito diretto sulla pensione.

Dal 2016 (articolo 1, commi da 152 a 159, della legge n. 208 del 2015):

- è stata introdotta la presunzione di detenzione dell'apparecchio televisivo nel caso in cui esista un'utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui una persona ha la propria residenza anagrafica;
- i titolari di utenza elettrica per uso domestico residenziale effettuano il pagamento del canone mediante addebito nella fattura dell'utenza di energia elettrica in dieci rate mensili di pari importo, da gennaio a ottobre di ogni anno (per il 2016, anno di avvio del nuovo sistema di riscossione, nel mese di luglio sono state addebitate cumulativamente le prime sette rate del canone);
- per le famiglie in cui nessun componente della famiglia anagrafica è titolare di utenza elettrica residenziale e per gli utenti per i quali l'erogazione dell'energia elettrica avviene nell'ambito di reti non interconnesse con la rete di trasmissione nazionale (isole), il pagamento del canone deve essere effettuato mediante modello F24 (Regolamento n. 94 del 2016).

Per stimare il numero di famiglie soggette a canone RAI, dal 2016 è stata impiegata la stessa metodologia utilizzata nel 2015: sono state considerate quindi le famiglie in abitazioni depurate dalle coabitazioni e dal non possesso di un apparecchio televisivo⁸³. È necessario, però, riformulare le statistiche in base ai nuovi flussi di dati a disposizione, per cui al numero degli utenti TV effettivi si perviene sommando le varie categorie coinvolte: titolari di utenza di fornitura elettrica ad uso domestico residenziale (abbonati tv elettrici), F24 individuali, esenzioni over 75, pensionati rateizzati, c/c SAT; si ottiene così il nuovo universo di riferimento degli utenti riconducibile alla dicitura "Iscritti a ruolo". Tale dato sconta il numero delle dichiarazioni di non detenzione di un apparecchio TV (DND quadro A) e delle dichiarazioni sostitutive di non addebito del canone per la presenza di altra utenza elettrica (quadro B).

I risultati a cui si perviene sono mostrati nella Tabella 3.G.1.

⁸³ Al riguardo va precisato che dal 2016, disponendo di dati aggiornati, non sono state considerate le famiglie accertate al 1° gennaio ma si è proceduto al calcolo della media del numero delle famiglie residenti in abitazione registrate al 1° gennaio e al 31 dicembre e che il dato sul possesso di un televisore non è quello riferito all'anno precedente ma quello stimato dall'Istat per l'anno corrente.

TABELLA 3.G.1: CALCOLO DELLE FAMIGLIE CHE EVADONO COMPLETAMENTE IL CANONE

anno	Famiglie residenti	Famiglie soggette a canone - utenti potenziali	Iscritti a ruolo	Evasori
	(a)	(b)	(c)	(d)=(b)-(c)
2012	25,405,663	23,775,816	16,813,317	6,962,499
2013	25,872,613	24,045,284	16,809,202	7,236,082
2014	25,791,690	24,067,271	16,720,087	7,347,184
2015	25,816,311	24,142,464	16,560,310	7,582,154
2016	25,895,640	24,210,029	22,515,507	1,694,522
2017	25,937,723	24,393,168	22,628,352	1,764,816

La serie storica mostra un progressivo aumento nel numero di evasori dal 2012 al 2015. Tale aumento, pur considerando le approssimazioni di cui sopra, testimoniava una situazione di mancato recupero del gettito evaso che richiedeva interventi strutturali di aggiustamento. Tali interventi sono stati introdotti nel 2016 con l'adozione del canone in bolletta, che ha comportato, a fronte di una platea di riferimento sostanzialmente stabile nel tempo, una netta riduzione degli evasori (-78%). Nel 2017, il dato è fondamentalmente stabile, con un lieve aumento del numero di evasori (+4%), probabilmente dovuto a comportamenti adattivi dei contribuenti che dovranno essere monitorati negli anni successivi.

Per passare dal numero di evasori al *gap* monetario, si calcola un canone annuo medio, dato dal rapporto fra il canone complessivamente versato e il numero di utenti paganti (Tabella 3.G.2). La tabella evidenzia che il valore medio del canone era sempre leggermente superiore rispetto all'importo annuale, fenomeno che si inverte con la nuova modalità di riscossione nel 2016 e 2017 (scarto medio 0,4%⁸⁴), ciò in quanto alcuni utenti pagavano cumulativamente diverse annualità di canone in fase di recupero morosità ed altri utilizzavano la rateizzazione a livello semestrale e/o trimestrale che, ovviamente, rispetto al canone annuale, era maggiorata.

TABELLA 3.G.2: CALCOLO DEL CANONE ANNUO MEDIO

anno	Canone effettivamente versato - Euro*1.000	Utenti che versano Canone	Canone annuo medio - Euro
	(a)	(b)	(c) =(a)/(b)*1.000
2012	1,788,700	15,896,086	112.52
2013	1,794,900	15,770,367	113.81
2014	1,766,500	15,498,224	113.98
2015	1,746,300	15,308,816	114.07
2016	2,175,740	21,807,362	99.77
2017	1,965,950	21,885,338	89.83

In Tabella 3.G.3 si evidenzia il calcolo del *gap* del canone, dato dal prodotto fra il canone annuo medio e il numero di evasori e morosi, con il dettaglio dei mancati versamenti. Anche in questo caso, si osserva come il *gap* sia in costante aumento dal 2012 al 2015 e lo stesso

⁸⁴ Calcolato come *root mean square error in percentage* dal 2012 al 2017.

andamento sia riscontrabile anche in riferimento ai mancati versamenti. Con i provvedimenti introdotti nel 2016, il *gap* diminuisce del 76%, con un aumento delle entrate pari a 429 milioni. Nel 2017 il *gap* monetario si riduce del 6%, ma occorre ricordare che, proprio grazie alla netta contrazione dell'evasione ottenuta tramite la nuova modalità di riscossione, si è potuto diminuire l'importo del canone annuo da 100 euro nel 2016 a 90 euro nel 2017 (Tabella 3.G.2 colonna c).

TABELLA 3.G.3: CALCOLO DEL GAP DEL CANONE

anno	Evasori + Morosi	Di cui morosi	Canone annuo medio - Euro	Gap del Canone - Euro*1.000	Di cui mancati versamenti
	(a)	(b)	(c)	(d) = (a)*(c)/1.000	(e) = (b)*(c)/1.000
2012	7,879,730	917,231	112.52	886,663	103,211
2013	8,274,917	1,038,835	113.81	941,807	118,235
2014	8,569,047	1,221,863	113.98	976,707	139,269
2015	8,833,648	1,251,494	114.07	1,007,668	142,760
2016	2,402,667	708,145	99.77	239,716	70,652
2017	2,507,830	743,014	89.83	225,278	66,745

Infine si calcola la propensione al *gap*, data dal rapporto fra *gap* e gettito potenziale, che è la somma del canone effettivamente versato dagli utenti e il *gap* stesso (Tabella 3.G.4). In linea con le aspettative, anche la propensione al *gap*, in continuo aumento negli anni 2012- 2015 (dal 33,1% al 36,6%), nel 2016, con l'introduzione della nuova normativa, scende al 9,9%. Il consuntivo 2017 ha registrato un dato di propensione al *gap* pari al 10,3%, in linea con l'anno precedente.

TABELLA 3.G.4: CALCOLO DELLA PROPENSIONE AL GAP DEL CANONE

anno	Gap del Canone - Euro*1.000 (a)	Canone effettivamente versato - Euro*1.000 (b)	Propensione al <i>gap</i> (c)=(a)/((a)+(b))*100
2012	886,663	1,788,700	33.1%
2013	941,807	1,794,900	34.4%
2014	976,707	1,766,500	35.6%
2015	1,007,668	1,746,300	36.6%
2016	239,716	2,175,740	9.9%
2017	225,278	1,965,950	10.3%

In conclusione, l'effetto positivo della nuova modalità di riscossione del canone ad uso privato ha registrato livelli ragguardevoli, quasi sei milioni di iscritti a ruolo in più rispetto al 2015 mentre di quasi 6,5 milioni è stato l'incremento dei paganti. Variazioni queste che si sono riflesse sui decrementi altrettanto elevati delle percentuali di evasione e di morosità osservate.

Occorre a questo punto domandarsi a cosa sia dovuta la quota residuale di evasione. Le ipotesi che si ritengono più ragionevoli riguardano i contribuenti che:

- fanno false dichiarazioni di non detenzione TV (DND quadri A e B);
- dovrebbero pagare il canone mediante F24, in quanto non titolari di utenze addebitabili, e non effettuano il pagamento. Tale fattispecie può riguardare, ad

esempio, gli affittuari (o persone che risiedono in abitazioni a titolo gratuito) che non effettuano la voltura del contratto elettrico a loro nome, per cui l'intestatario del contratto elettrico rimane il proprietario di casa, il quale potrebbe già versare il canone in relazione all'utenza residenziale a lui intestata (questo avviene per tutti gli affitti in nero, ma potrebbe avvenire anche per affitti regolari). Analogamente, tale casistica può riguardare i residenti in isole non interconnesse con la rete elettrica nazionale.

H) LA STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI

Come per l'anno precedente, si è scelto di concentrare l'analisi sul settore della distribuzione dei carburanti (benzina e gasolio), che ha subito negli ultimi decenni profonde trasformazioni, con la diffusione di operatori petroliferi non abituali e impianti di distribuzione "no logo", e che, sulla base di informazioni condivise dalle associazioni di categoria, risulta essere caratterizzato da diffusi fenomeni di non assolvimento delle imposte con conseguenti distorsioni del mercato.

La serie storica analizzata è relativa al periodo 2012-2017 e la metodologia di calcolo del *gap* accise è di tipo *top down*. Come già spiegato, l'approccio *top down* si basa sul confronto tra dati fiscali (base imponibile effettiva) e un corrispondente aggregato macroeconomico (in generale rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), che incorpora al suo interno una stima dell'Economia Non Osservata, opportunamente selezionato al fine di costruire una base imponibile teorica onnicomprensiva, con la quale confrontare la base dichiarata.

Nel caso delle accise, la base imponibile effettiva è costituita dalle quantità immesse in consumo⁸⁵, pubblicate, nell'ambito delle Statistiche dell'Energia, dal Ministero dello sviluppo economico, sulla base delle rilevazioni statistiche effettuate mediante il Questionario sul Petrolio, la cui compilazione è prevista dal Decreto Legislativo 249/2012⁸⁶. L'elenco dei soggetti obbligati alla compilazione del Questionario viene aggiornato annualmente e la rappresentatività del campione statistico è pari al 99% delle immissioni in consumo di prodotti petroliferi (le società petrolifere tenute alla compilazione del Questionario sono anche soggetti obbligati al pagamento dell'accisa ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Legislativo 504/1995).

Nel 2018 il Ministero dello sviluppo economico ha adottato una modifica metodologica volta ad ampliare il perimetro dei denunciati chiamati a compilare il Questionario sul petrolio, allo scopo di cogliere il fenomeno degli operatori che, rimanendo sul mercato solo per brevi periodi (12-18 mesi), non erano più tenuti alla compilazione al momento della rilevazione e, conseguentemente, non entravano a far parte del campione rilevato. L'esclusione di tali operatori dal campione ha comportato, per l'anno 2017, la mancata rilevazione da parte del MiSE di consumi petroliferi per benzina e gasolio autotrazione per poco meno di un milione di tonnellate, in prevalenza riferite al gasolio per autotrazione⁸⁷.

⁸⁵ L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo, ovvero al momento dell'uscita del prodotto da un deposito fiscale (che detiene il prodotto in sospensione d'imposta), oppure al momento dell'importazione.

⁸⁶ Il Decreto Legislativo 31 dicembre 2012 n. 249, recante "Attuazione della direttiva 2009/119/CE, che stabilisce l'obbligo per gli Stati membri di mantenere un livello minimo di scorte di petrolio greggio e/o di prodotti petroliferi", prevede l'obbligo per gli operatori economici che svolgono la loro attività nell'ambito del territorio nazionale di comunicare al Ministero dello sviluppo economico, con cadenza mensile, le informazioni statistiche sulle produzioni, importazioni, esportazioni, variazione delle scorte, lavorazioni e immissioni in consumo dei prodotti energetici.

⁸⁷ Fonte: Relazione sulla situazione energetica nazionale - dati 2018, Appendice C, pagg. 118-119, https://dgsaie.mise.gov.it/situazione_energetica.php

I quantitativi di prodotti immessi in consumo comunicati al MiSE sono omogenei con i dati fiscali relativi ai quantitativi immessi in consumo tramite misurazioni fisiche presso i depositi fiscali o alla Dogana ai fini dell'assolvimento dell'accisa⁸⁸. Coerentemente con la strategia utilizzata dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli per orientare i controlli antifrode nel settore dei carburanti, si è quindi deciso di limitare l'analisi a benzina e gasolio per autotrazione consumati attraverso la rete di distributori stradali, che rappresenta oltre il 70% dei consumi totali (98% per la benzina e 66% per il gasolio).

Il confronto è stato quindi effettuato tra la base imponibile effettiva, costituita dalle immissioni in consumo in rete (misurate a monte della catena di distribuzione) e la base imponibile teorica, identificata con i quantitativi erogati dai distributori stradali di carburanti (misurati a valle della catena di distribuzione). La stima del *tax gap* risulta essere particolarmente robusta in quanto entrambi i macroaggregati derivano da misurazioni fisiche dei quantitativi sottoposte al controllo da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Tale metodologia sembra dunque più appropriata per il caso italiano rispetto al ricorso a stime dei consumi effettivi di carburante basate sul numero di veicoli in circolazione, le distanze percorse e i consumi medi per chilometro, proposto dal Fondo Monetario Internazionale⁸⁹.

Per quanto riguarda la base imponibile effettiva, le immissioni in consumo vengono elaborate dal MiSE per prodotto (benzina e gasolio motori) e canale di vendita, con la distinzione tra vendite in rete (attraverso distributori stradali) ed extra rete (direttamente da depositi). Nella compilazione del Questionario, le società petrolifere indicano come consumi in "Rete" nel Mod. 104 del Questionario⁹⁰ i quantitativi di prodotti erogati attraverso punti di vendita contraddistinti dai colori aziendali, di proprietà o meno dell'operatore dichiarante (escluse le vendite dei punti vendita marina). IL MiSE rielabora poi tale statistica, includendo nel totale i ritorni in rete (classificati nelle vendite al canale "Rivenditori" del Mod. 104), ovvero i prodotti che, pur ceduti originariamente ad operatori commerciali extra rete, vengono a loro volta successivamente ceduti per l'erogazione a distributori stradali anche *no logo* (c.d. pompe bianche). Poiché le immissioni in consumo pubblicate dal MiSE sono espresse in tonnellate, mentre l'aliquota di accisa sui carburanti è commisurata ai litri, si è provveduto alla conversione dei quantitativi in litri sulla base delle densità medie di benzina e gasolio per autotrazione risultanti dalle schede tecniche delle principali società petrolifere.

Con riferimento alla base imponibile teorica, i dati relativi alla benzina e al gasolio autotrazione erogato dagli impianti di distribuzione stradale di carburanti sono stati elaborati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e derivano dall'inserimento manuale nel sistema informativo AIDA (Automazione Integrata Dogane Accise) dei quantitativi indicati nei Prospetti di chiusura che i gestori dei distributori sono obbligati a compilare al momento della chiusura annuale o dell'esaurimento del registro di carico e scarico⁹¹. Sono soggetti all'obbligo di compilazione dei prospetti sia i distributori stradali che fanno parte del circuito delle compagnie di distribuzione di carburante, che quelli *no logo* (pompe bianche). Il dato MiSE relativo alle immissioni in consumo in Rete (quantitativi di prodotto per i quali l'accisa è stata assolta) è dunque confrontabile con i consumi effettivi di carburanti, come risultanti dalla misurazione fisica dei carburanti erogati dai distributori stradali. La differenza tra i due macroaggregati fornisce una stima dei quantitativi di prodotto (espressi in litri) per i quali l'accisa non è stata assolta.

⁸⁸ Ai fini della stima della base imponibile teorica, non si è ritenuto opportuno ricorrere ai dati relativi agli impieghi di energia riportati da Istat nei Conti ambientali in quanto questi sono calcolati a partire da una pluralità di fonti, tra le quali la più rilevante sono le Statistiche dell'Energia del MiSE. Di conseguenza, il ricorso a tali dati, dipendenti dalle dichiarazioni fiscali, avrebbe potuto generare problemi di "circolarità" delle informazioni.

⁸⁹ Vedi Thackray, M. M. (2017).

⁹⁰ Il modello 104 riporta un'esposizione dettagliata dell'attività diretta sul mercato interno per prodotto e canale di vendita: i dati riportati sono relativi a vendite al mercato sia nel caso che il destinatario sia un consumatore finale, sia che risulti un operatore commerciale non incluso nell'elenco delle società denunciati.

⁹¹ Ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.M. 01/8/1980 e del telescritto MF prot. 4010 del 04/11/1996.

TABELLA 3.H.1: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA

	Aggregato	Unità di misura	2012	2013	2014	2015	2016	2017
BENZINA	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mIn di litri	11.364	10.757	10.462	10.380	10.184	10.033
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	8.349	7.924	7.652	7.601	7.399	7.148
		mIn di litri	11.169	10.601	10.237	10.169	9.898	9.563
	Differenza	mIn di litri	195	156	225	211	285	470
	%	1,7%	1,5%	2,2%	2,0%	2,8%	4,7%	
GASOLIO	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mIn di litri	19.649	19.300	19.406	20.027	20.445	20.922
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	15.281	14.644	14.621	14.952	15.129	15.078
		mIn di litri	18.356	17.590	17.563	17.960	18.173	18.112
	Differenza	mIn di litri	1.293	1.709	1.843	2.067	2.272	2.810
	%	6,6%	8,9%	9,5%	10,3%	11,1%	13,4%	

Gettito teorico e gettito effettivo sono stati calcolati moltiplicando le basi imponibili per le aliquote di accisa vigenti in ciascun periodo, attualmente pari a 728,4 euro per mille litri per la benzina e 617,4 euro per 1000 litri per il gasolio autotrazione. Ai fini della stima del *policy gap* si è fatto riferimento esclusivamente alla riduzione di accisa sul gasolio impiegato come carburante per l'autotrasporto merci ed altre categorie di trasporto regolare di passeggeri, che, sulla base del Rapporto annuale sulle spese fiscali allegato allo Stato di previsione dell'Entrata della Legge di Bilancio 2018-2020⁹², ha un peso pari al 97% delle agevolazioni fiscali concesse sui carburanti a uso autotrazione. Tale agevolazione fiscale⁹³ consiste nel riconoscimento agli operatori di un credito d'imposta pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria vigente per il gasolio autotrazione e l'aliquota agevolata pari a 403,22 euro per 1000 litri. I quantitativi di gasolio per i quali è stata riconosciuta l'agevolazione sono forniti annualmente dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e sono relativi alle istanze trimestrali presentate dalle imprese esercenti attività di autotrasporto. Da notare che, al fine di calcolare il relativo *policy gap* con riferimento ai soli carburanti venduti in rete (mediante erogazione da parte di distributori stradali), si è ipotizzato che gli autotrasportatori effettuino rifornimenti in rete o extra rete nella stessa proporzione del totale delle immissioni in consumo (rete pari al 66% circa per il gasolio).

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2012-2017 sono riportati nella Tabella 3.H.2. Tali risultati evidenziano come, a fronte di un *tax gap* sulla benzina che mostra solo una lieve crescita nel periodo considerato, il *tax gap* sul gasolio mostri un andamento crescente più significativo dall'7,1% del 2012 al 14,3% del 2017. A livello complessivo, il *tax gap* passa da 4,8% nel 2012 a 10,7% nel 2017. Tali risultati, tuttavia, potrebbero risentire, per l'anno 2017, della minore rappresentatività del campione rilevato dal MiSE con il Questionario sul petrolio. L'inclusione, nelle rilevazioni del 2017, del milione di tonnellate di consumi emerso

⁹² Ai sensi dell'art. 21, comma 11-bis, della Legge 196/2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) "Allo stato di previsione dell'Entrata è allegato un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici *standard* di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative. Ove possibile e, comunque, per le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore, il rapporto effettua confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti micro-economici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale".

⁹³ L'agevolazione è disciplinata dall'articolo 24-ter del Testo Unico Accise, così come inserito dall'art. 4-ter, comma 1, lett. f) del D.L. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. 225/2016. L'agevolazione deve intendersi come prosecuzione dell'agevolazione già prevista dall'art. 6, comma 2 del D.Lgs 26/2007.

statisticamente solo a partire dal 2018, avrebbe comportato una riduzione della stima del *tax gap* per le accise, sia per la benzina, che per il gasolio autotrazione. Pertanto, tali stime potranno essere oggetto di revisione nel prossimo Aggiornamento alla Relazione 2019.

TABELLA 3.H.2: STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE (VALORE ASSOLUTO)

	Aggregato	2012	2013	2014	2015	2016	2017
BENZINA	Gettito effettivo	8.015	7.722	7.477	7.407	7.210	6.965
	<i>Tax Gap</i>	140	114	165	154	208	343
	Gettito teorico	8.155	7.835	7.642	7.561	7.418	7.308
GASOLIO	Gettito effettivo	10.327	10.018	10.048	10.235	10.436	10.361
	<i>Tax Gap</i>	784	1.055	1.142	1.276	1.403	1.735
	Gettito teorico	11.111	11.073	11.190	11.511	11.839	12.095
TOTALE	Gettito effettivo	18.342	17.740	17.525	17.642	17.646	17.326
	<i>Tax Gap</i>	924	1.169	1.306	1.430	1.611	2.077
	Gettito teorico	19.266	18.909	18.831	19.071	19.257	19.403

Dati in milioni di euro

TABELLA 3.H.3: PROPENSIONE AL GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
BENZINA	1,7%	1,5%	2,2%	2,0%	2,8%	4,7%
GASOLIO	7,1%	9,5%	10,2%	11,1%	11,9%	14,3%
TOTALE	4,8%	6,2%	6,9%	7,5%	8,4%	10,7%

Box 3.H.1: La filiera dei prodotti energetici (gasolio e benzina)

L'accisa è un'imposta indiretta a carattere specifico, che colpisce il consumo di determinati beni: prodotti energetici, energia elettrica, bevande alcoliche, tabacchi lavorati e loro sucedanei. In Italia l'accisa è stata introdotta a partire dal primo gennaio 1993 con il Decreto Legge 31 dicembre 1992 n. 513, più volte reiterato con altri Decreti Legge, tra cui il Decreto Legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993 n. 427, nel cui Titolo I sono state recepite una serie di Direttive Comunitarie, aventi come scopo l'armonizzazione delle accise a livello europeo, tra le quali la Direttiva 92/81/CEE del Consiglio, datata 19 ottobre 1992, relativa agli oli minerali (attualmente denominati prodotti energetici). Successivamente è stato emanato il Decreto Legislativo 26 ottobre 1995 n. 504, con cui è stato approvato il "Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative", detto anche Testo Unico Accise (TUA). Con tale norma si sono volute raccogliere, in modo razionale ed organico, le varie disposizioni vigenti nel particolare settore impositivo, tra cui il predetto Decreto Legge 30 agosto 1993 n. 331.

Il Testo Unico Accise ha subito, nel corso degli anni, una serie di modifiche tra cui quelle, molto importanti, introdotte dal Decreto Legislativo 2 febbraio 2007 n. 26, con il quale è stata recepita la Direttiva Comunitaria 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità e, da ultimo, quelle introdotte con il Decreto Legislativo n. 48 del 29 marzo 2010, in attuazione della Direttiva Comunitaria 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise. In particolare, per quanto riguarda i prodotti energetici, bisogna far riferimento al Titolo I, Capo I (Disciplina delle accise) e Capo II (Prodotti energetici, ex oli minerali) del Testo Unico Accise.

I prodotti energetici sono assoggettati all'accisa, con aliquote rapportate all'unità di misura della quantità di prodotto in kg o in litri a 15°C, solo qualora siano utilizzati o comunque destinati ad essere

utilizzati come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento. Esistono numerose esenzioni ed agevolazioni riportate o nel corpo del Testo Unico Accise o nella Tabella B allegata al medesimo Testo Unico oppure in normative specifiche.

Per tali prodotti, l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione ovvero dell'importazione, mentre l'accisa è esigibile all'atto dell'immissione in consumo nel territorio nazionale. La fabbricazione, che prevede l'accertamento del prodotto in qualità e quantità, deve essere effettuata in regime di deposito fiscale, regime che consente la sospensione del pagamento dell'imposta. In taluni casi, può essere effettuata in regime di deposito fiscale anche la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa, ossia che non hanno ancora assolto l'imposta. Gli impianti che godono del regime di sospensione di accisa vengono detti "depositi fiscali" e sono gestiti dal cosiddetto "depositario autorizzato". Il destinatario registrato è, invece, un operatore che può ricevere prodotti soggetti ad accisa, ossia in regime sospensivo, ma non detenerli o spedirli in tale regime, essendo tenuto ad assolvere l'accisa entro il giorno lavorativo successivo a quello del loro arrivo. Infine la detenzione dei prodotti assoggettati ad accisa (sui cui è stata assolta l'accisa) è effettuata nei depositi e negli impianti cosiddetti "liberi da accisa", che possono avere natura commerciale, privata, agricola ed industriale. Anche i prodotti detenuti negli impianti di distribuzione carburanti stradali, ad uso privato, agricolo o industriale sono assoggettati ad accisa.

Un'importante incombenza prevista dal Testo Unico Accise per i depositari autorizzati, nonché per i destinatari registrati, è di tenere una contabilità dei prodotti detenuti e movimentati. Anche i titolari dei depositi "liberi da accisa" di tipo commerciale e degli impianti di distribuzione stradale di qualunque capacità, nonché dei depositi per uso privato, agricolo ed industriale di capacità superiore a 25 metri cubi e degli impianti di distribuzione automatica per usi privati, agricoli ed industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale supera i 10 mc, sono tenuti a contabilizzare le movimentazioni in ingresso e uscita dei prodotti energetici in un apposito registro di carico e scarico.

I gestori dei "depositi liberi" e degli impianti di distribuzione carburanti obbligati alla tenuta del registro di carico e scarico devono compilare un prospetto, in triplice copia, al momento della chiusura annuale o dell'esaurimento del registro di carico e scarico e consegnarlo all'Ufficio delle Dogane competente entro 30 giorni dall'ultima registrazione, (artt. 4 e 5 del D.M. 01/08/1980 e telescritto MF prot. 4010 del 04/11/1996.

La circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa deve essere effettuata con la scorta dei seguenti documenti di accompagnamento:

- documento di accompagnamento accise (*e-AD*, elettronico) per il trasferimento di prodotti soggetti ad imposta a) da un deposito fiscale ad un altro deposito fiscale; b) da un deposito fiscale al deposito di un destinatario registrato; c) dal luogo di importazione ad un deposito fiscale o di un destinatario registrato, d) da un deposito fiscale al luogo di esportazione;
- documento di accisa semplificato (*DAS*, cartaceo) per il trasferimento di prodotti assoggettati ad imposta a) da un deposito fiscale o di un destinatario registrato ad un deposito "libero da accisa" o ad un impianto di distribuzione di carburanti; b) da un deposito "libero da accisa" o dal luogo di importazione, nel caso di corresponsione dell'accisa all'atto della importazione, ad un altro deposito "libero da accisa" o ad un impianto di distribuzione di carburanti; c) da un "deposito libero" o dal deposito di un destinatario registrato al luogo di esportazione, nel caso di richiesta di rimborso dell'accisa versata.

I) LA STIMA DEL TAX GAP DELLE IMPOSTE IMMOBILIARI

Il *tax gap* dell'IMU è definito come il divario tra il gettito IMU teorico e il gettito IMU effettivo. Per gettito IMU teorico si intende il gettito che dovrebbe affluire a legislazione fiscale vigente, mentre per gettito IMU effettivo si intende il gettito IMU effettivamente riscosso dai Comuni. L'indicatore in termini percentuali maggiormente utilizzato per identificare il *tax gap* è dato dal rapporto tra la differenza come sopra definita e il gettito IMU teorico (propensione al *gap*).

Il calcolo del *tax gap* dell'IMU viene effettuato considerando l'aliquota di base, o aliquota *standard*, definita dal legislatore su base nazionale (pari a 7,6 per mille per i fabbricati diversi

dall'abitazione principale); pertanto sia il gettito IMU teorico, sia il gettito IMU effettivo sono valutati ad aliquota di base. La determinazione del gettito IMU teorico è basata sui dati dell'archivio catastale, aggiornato all'ultima annualità disponibile (2017). Occorre ricordare che, anche per il 2017, l'IMU gravante sulle abitazioni principali è limitata alle categorie catastali A1, A8 e A9, i c.d. immobili di lusso. Considerato l'ammontare esiguo⁹⁴, si è trascurato il *tax gap* relativo agli immobili adibiti ad abitazione principale. Inoltre, le analisi effettuate fanno riferimento a tutti gli immobili esclusi i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali che richiederebbero uno sforzo rilevante di omogeneizzazione delle basi imponibili (ad esempio, per le aree fabbricabili la base imponibile è data dal valore di mercato in luogo della rendita catastale).

Il gettito IMU effettivo *standard* è determinato per gli altri fabbricati attraverso una procedura di standardizzazione del gettito effettivo, in considerazione della necessità di isolare il gettito ad aliquota di base a partire dal gettito effettivamente riscosso, che incorpora non solo le differenti aliquote deliberate dai Comuni, ma anche le varie forme di agevolazione fiscale. Soltanto in assenza di sforzo fiscale e agevolazioni fiscali, ossia quando l'aliquota deliberata coincide con l'aliquota di base, il gettito effettivo *standard* è equivalente al gettito effettivamente riscosso.

Le analisi presentate impongono cautela nell'interpretazione dei risultati. Occorre, infatti, considerare alcune peculiarità del *tax gap* dell'IMU. Innanzitutto, la tassazione immobiliare è, per varie ragioni, maggiormente soggetta a forme fisiologiche di bassa propensione all'adempimento dei contribuenti (c.d. *tax non compliance*). Si pensi, ad esempio, alla mancata percezione da parte dei contribuenti non residenti delle quote di proprietà degli immobili diversi dall'abitazione principale, che genera forme di inadempimento fiscale. In secondo luogo, si consideri la dinamica della *tax compliance* negli anni 2012-2016 soprattutto riguardo l'andamento del gettito degli immobili adibiti ad uso produttivo, particolarmente colpiti dalla crisi economica, che rappresenta una conseguenza diretta dei problemi di liquidità dei contribuenti durante la recessione.

Infine, il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari risente anche di altri fattori marginali, ma non meno importanti: gli effetti dovuti agli errori dei versamenti da parte dei contribuenti (con un effetto *spillover* positivo verso alcuni Comuni che hanno riscosso somme non dovute, e negativo verso altri Comuni, privati di risorse altrimenti spettanti); gli errori e le omissioni che ancora sono presenti negli archivi catastali, ad esempio quelle derivanti dal disallineamento tra il territorio amministrativo dei Comuni e gli archivi catastali; le approssimazioni metodologiche dovute alla difficoltà di integrare puntualmente le informazioni sulle rendite catastali con quelle di fonte dichiarativa relativa alle destinazioni d'uso degli immobili, al fine di distinguere in modo accurato gli immobili adibiti ad abitazione principale.

Nel 2017, il *tax gap* dell'IMU è stimato per un ammontare di circa 4,9 miliardi, pari al 25,8% del gettito IMU teorico (Tabella 3.1.1). La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 641 miliardi⁹⁵.

⁹⁴ In termini generali, l'ammontare del *tax gap* per le abitazioni principali è piuttosto basso, come risulta anche dalle quantificazioni effettuate per l'anno d'imposta 2012 e riportate nella Tabella 3.1.2. Ancora più limitato è l'ammontare del *tax gap* se l'analisi viene ristretta alle abitazioni principali "di lusso".

⁹⁵ Non sono state considerate le Province Autonome di Trento e Bolzano poiché, per queste Province, l'IMU è stata sostituita, rispettivamente, dall'IMIS (a partire dall'anno 2015) e dall'IMI (a partire dall'anno 2014), che hanno una disciplina differente.

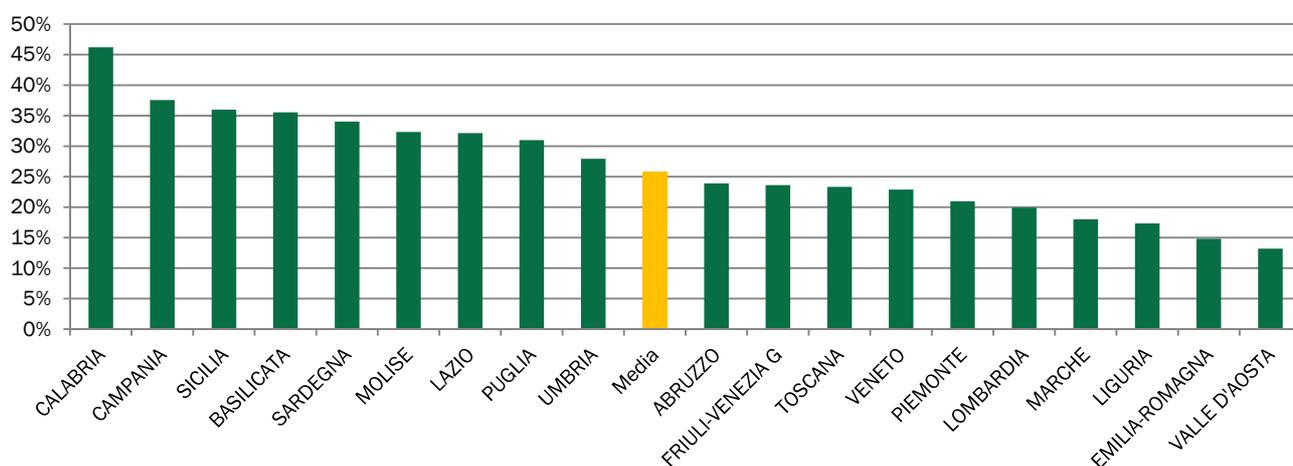
TABELLA 3.1.1: TAX GAP IMU 2017 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Tax gap IMU	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
18.883	14.011	4.872	25,8%	2.484.622	1.843.518

Dati in milioni di euro.

A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 46,2% del gettito teorico in Calabria al 13,2% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura 3.1.1). Particolarmente significativo è anche il *tax gap* registrato in Campania (37,6% del gettito teorico), in Sicilia (36%) e in Basilicata (35,5%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia Romagna (14,8%), in Liguria (17,3%) e nelle Marche (18%)⁹⁶.

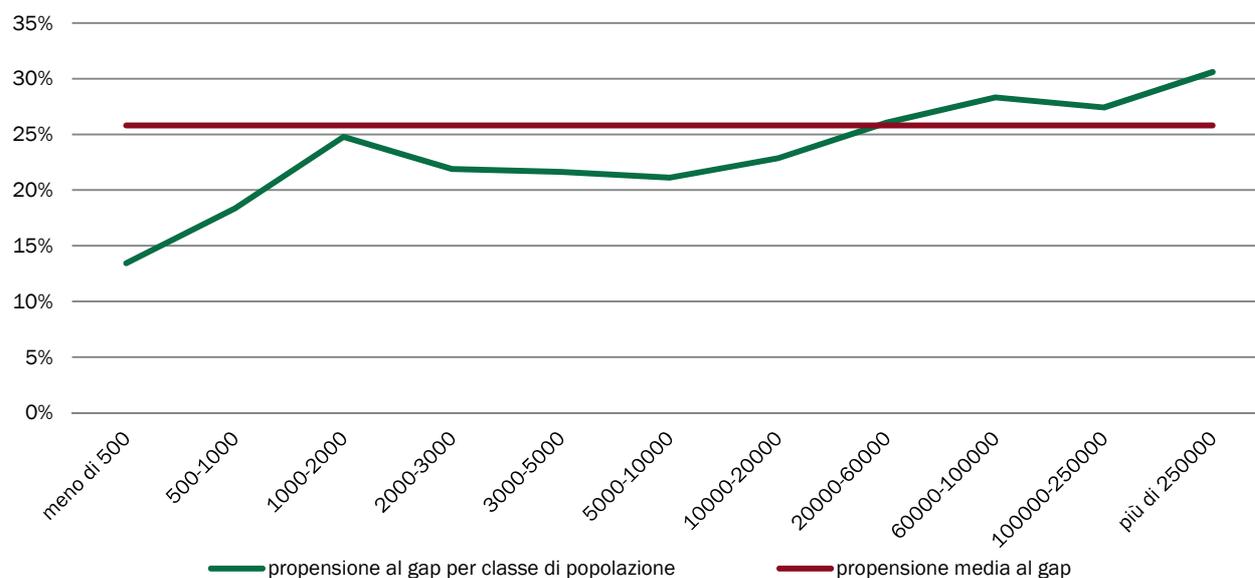
FIGURA 3.1.1: TAX GAP IMU 2017 PER REGIONE



La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura 3.1.2, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei Comuni. Il *tax gap* in media risulta pari al 13,4% del gettito teorico IMU nei Comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei Comuni, fino a raggiungere il valore di 30,6% del gettito teorico in quelli con più di 250 mila abitanti. Per i Comuni compresi nelle ultime quattro classi si registrano valori del *tax gap* superiori alla media.

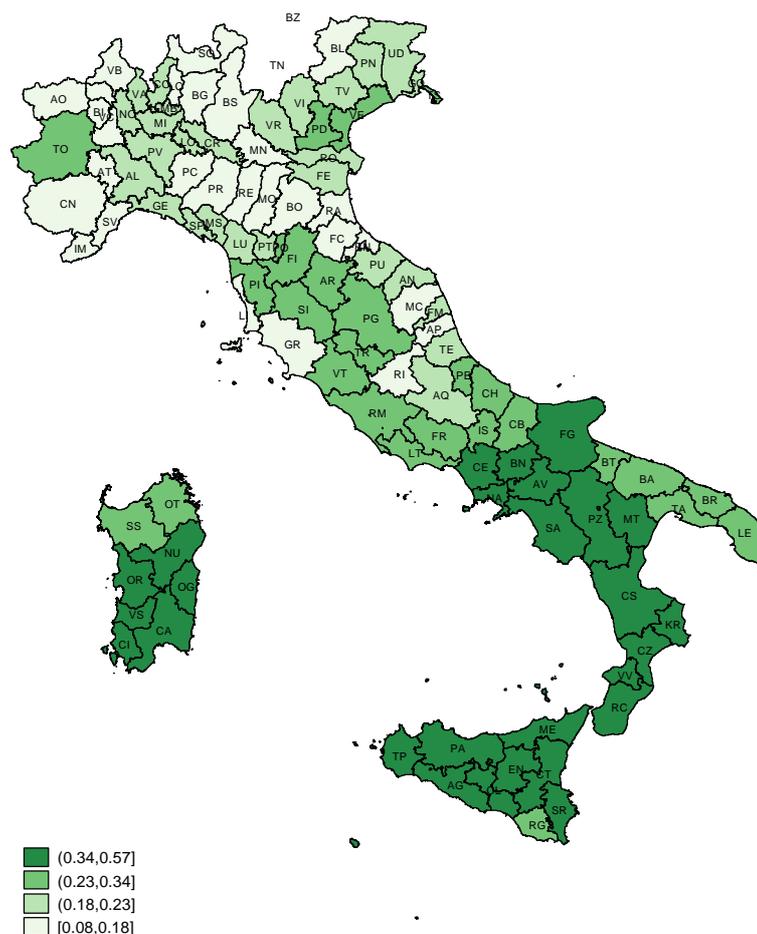
⁹⁶ Si precisa che, per l'anno 2017, è stato azzerato il valore del *tax gap* per i Comuni colpiti dal terremoto del centro Italia. Per questo motivo anche il dato a livello regionale e provinciale nei territori interessati presenta differenze con le annualità precedenti.

FIGURA 3.1.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2017 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI



La mappa in Figura 3.1.3 mostra la propensione al *gap* IMU per Provincia ed evidenzia una maggiore concentrazione dell'indicatore nelle regioni meridionali e nelle Isole. Si osserva un'importante correlazione spaziale della propensione al *gap*: le Province con valori elevati di propensione, infatti, sono spazialmente limitrofe a quelle con altrettanti valori elevati e viceversa.

FIGURA 3.1.3: TAX GAP IMU 2017 PER PROVINCIA



Nella Tabella 3.1.2 è illustrato l'andamento del *tax gap* dell'IMU per gli anni 2012-2017⁹⁷. L'ammontare del *tax gap* dell'IMU per gli altri fabbricati diversi dall'abitazione principale nel 2012 è di 3,9 miliardi circa, pari al 20,9% del gettito teorico⁹⁸. Nel 2013 il *tax gap* aumenta fino ai 5,2 miliardi circa, pari al 27% del gettito teorico. Nel 2014 e nel 2015 si osserva, invece, una leggera diminuzione, con un *tax gap* di 5,1 miliardi e una percentuale rispetto al gettito teorico pari, rispettivamente, al 26,9% e al 26,5%. Nel 2016, il *tax gap* continua a diminuire, assestandosi al di sotto dei cinque miliardi, con una percentuale rispetto al gettito teorico pari al 26,3%. Nel 2017 si osserva un'ulteriore diminuzione: il *tax gap* risulta essere pari a 4,9 miliardi circa e la propensione al *gap* è del 25,8%.

⁹⁷ Si precisa che, rispetto alle stime presentate nelle edizioni precedenti, è stato azzerato il valore del *tax gap* per i comuni colpiti dal terremoto del centro Italia.

⁹⁸ Il 2013 rappresenta un punto di *break strutturale* per l'analisi del *tax gap* IMU. Infatti, nel 2012 la legislazione fiscale era notevolmente diversa, avendo previsto una ripartizione della quota erariale e comunale del gettito IMU derivante dai fabbricati diversi dall'abitazione principale. Inoltre, a partire dal 2013 si è registrata una notevole diminuzione del gettito effettivo IMU sugli immobili produttivi di categoria catastale D.

Analogamente al calcolo del *gap* dell'IMU, si utilizza come indicatore il rapporto tra la differenza fra i gettiti TASI sopra determinati e il gettito TASI teorico. Inoltre, il calcolo del *tax gap* della TASI viene effettuato considerando l'aliquota di base, o aliquota *standard*, definita dal legislatore su base nazionale nella misura dell'un per mille.

Nel 2017, il *tax gap* è stimato in circa 247 milioni, pari al 26,5% del gettito TASI teorico (Tabella 3.1.3). La differenza tra la base imponibile TASI teorica e la base imponibile TASI effettiva è di circa 247 miliardi¹⁰⁰.

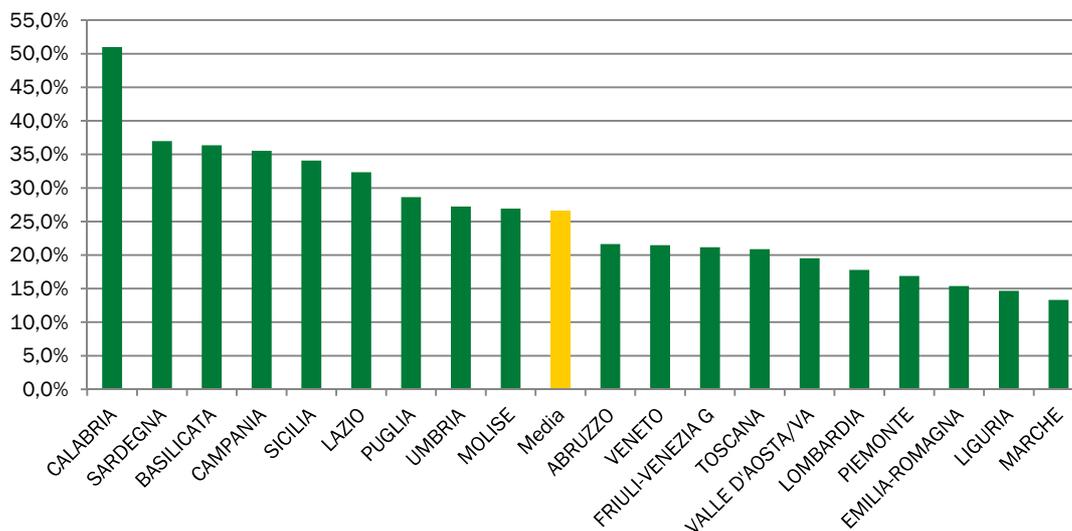
TABELLA 3.1.3: TAX GAP TASI 2017 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

Totale TASI teorica	Totale TASI effettiva	Tax gap TASI	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
933	686	247	26,5%	933.349	685.783

Dati in milioni di euro.

A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* della TASI varia dal 51% del gettito teorico in Calabria al 13,3% nelle Marche¹⁰¹ e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura 3.1.5). Particolarmente significativo è il *tax gap* registrato in Sardegna (37% del gettito teorico), in Basilicata (36,4%) e in Campania (35,5%). Valori più bassi si osservano, invece, in Piemonte (16,9%), in Emilia Romagna (15,4%) e in Liguria (14,7%).

FIGURA 3.1.5: TAX GAP TASI 2017 PER REGIONE



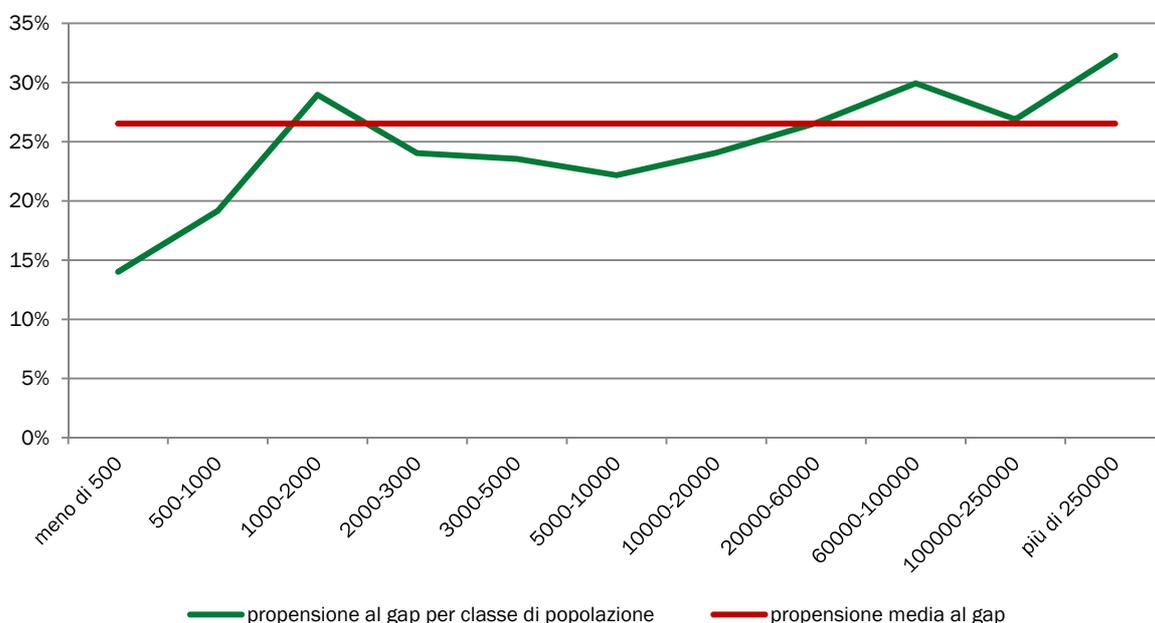
La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura 3.1.6, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei comuni. Il *tax gap* risulta di poco superiore al 14% del gettito teorico TASI nei comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni, fino a raggiungere il valore massimo di

¹⁰⁰ Non sono state considerate le province autonome di Trento e Bolzano poiché, per queste province, l'IMU è stata sostituita, rispettivamente, dall'IMIS (a partire dall'anno 2015) e dall'IMI (a partire dall'anno 2014), che hanno una disciplina differente.

¹⁰¹ Analogamente a quanto già fatto per la propensione al *gap* IMU, per l'anno 2017, è stato azzerato il valore del *tax gap* per i comuni colpiti dal terremoto del centro Italia del 2016. Per questo motivo anche il dato a livello regionale e provinciale nei territori interessati potrebbe essere sottostimato.

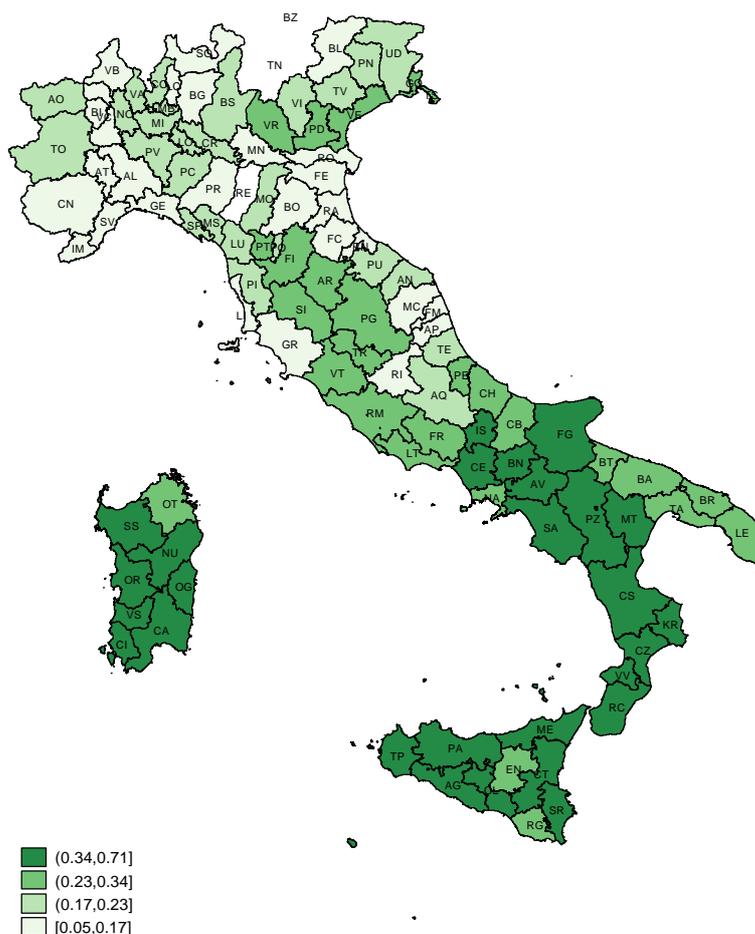
32,3% del gettito teorico nei comuni compresi nella fascia tra 60 mila e 100 mila abitanti. Per i comuni compresi nelle ultime tre classi si registrano valori del *tax gap* superiori al valore medio. L'unica eccezione per i comuni di piccole dimensioni è rappresentata dai comuni compresi nella fascia tra i 1000 e i 2000 abitanti, che presenta un valore più alto della media (29%).

FIGURA 3.1.6: PROPENSIONE AL GAP TASI 2017 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI



La mappa in Figura 3.1.7 mostra la propensione al *gap* della TASI per provincia ed evidenza, in modo analogo al *tax gap* dell'IMU, una maggiore concentrazione dell'indicatore nelle regioni meridionali e nelle isole. Si osserva un'importante correlazione spaziale della propensione al *gap*: le province con valori elevati di propensione, infatti, sono spazialmente limitrofe.

FIGURA 3.1.7: GAP TASI 2017 PER PROVINCIA



J) LA STIMA DEL GAP PER I CONTRIBUTI SOCIALI SUL LAVORO DIPENDENTE

Stima dell'evasione contributiva per i lavoratori dipendenti irregolari

La Contabilità nazionale stima il numero di lavoratori dipendenti irregolari (in termini di occupati e posizioni) e le ore da essi lavorate tramite un modello statistico che si basa sul confronto (a livello individuale) tra posizioni registrate dai datori di lavoro e condizione lavorativa dichiarata nell'indagine sulle forze di lavoro. Una procedura basata sul medesimo approccio permette di stimare il differenziale di retribuzione oraria tra lavoratore regolare e lavoratore irregolare a livello di settore di attività economica (a 98 branche) e classe dimensionale di impresa (si assume che i lavoratori irregolari siano presenti nelle classi dimensionali 1-5 addetti, 6-9 e 10-19).

Ne emerge che, in media, il valore della retribuzione oraria degli irregolari approssima il valore del salario orario netto dei regolari. Il differenziale retributivo così stimato viene applicato alla retribuzione oraria dei lavoratori regolari (a parità di branca di attività economica e classe dimensionale di impresa), fornendo una misura della retribuzione oraria dei lavoratori irregolari. Applicando tale retribuzione al relativo numero di ore lavorate, si ottiene la stima del valore complessivo di costo del lavoro riferibile ai lavoratori irregolari, per i quali, per definizione, i datori di lavoro non pagano contributi né altri oneri sociali. In altri termini, nel caso del lavoro

dipendente irregolare, per il datore di lavoro la retribuzione corrisponde al costo del lavoro totale, mentre per il lavoratore la retribuzione lorda corrisponde alla retribuzione netta (ossia i lavoratori non pagano i contributi a loro carico né le imposte).

Nella Tabella 3.J.1 sono riportate le stime per l'anno di riferimento 2016 dei salari orari lordi dei lavoratori regolari e di quelli irregolari per macro-settore di attività economica e per il complesso dei datori di lavoro dei settori *market*, nonché i differenziali di salario orario lordo impliciti (rapporto tra le retribuzioni della componente irregolare del settore e di quella irregolare). Il rapporto tra retribuzione lorda di irregolari e regolari è pari al 50% per il complesso dei settori, con un valore più basso nell'industria in senso stretto (45%) e piuttosto alto nel comparto degli altri servizi (68%), fortemente influenzato dalla presenza preponderante del comparto del lavoro domestico e di cura. Misure analoghe sono disponibili all'interno delle stime dei Conti nazionali per gli anni a partire dal 2011.

A partire dalle stime delle retribuzioni si ottiene, come già esposto, la stima relativa al monte salariale irregolare: nel 2016 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari ammontano a circa 29 miliardi di euro, costituendo il 5,9% del totale delle retribuzioni lorde; nel 2011 il medesimo aggregato era stato stimato in circa 27 miliardi, con un'incidenza sulla massa retributiva totale pari al 5,8%.

TABELLA 3.J.1: STIMA DI CONTABILITÀ NAZIONALE DEI SALARI ORARI MEDI DEI LAVORATORI DIPENDENTI REGOLARI E IRREGOLARI; ANNO 2016 (VALORI IN EURO E DIFFERENZIALI RELATIVI)

	Salario orario lordo dei regolari (Imprese market)	Salario orario degli irregolari	Differenziali (salario orario lordo regolari =1)
Agricoltura	10,0	6,1	0,61
Industria senso stretto	18,2	8,3	0,45
Costruzioni	14,9	8,5	0,57
Servizi	15,8	8,2	0,52
Commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	15,5	9,5	0,62
Servizi alle imprese	19,1	9,3	0,48
Altri servizi	11,0	7,5	0,68
Totale economia (settori market)	16,3	8,1	0,50

La misura delle retribuzioni relative al lavoro irregolare è la variabile di base che rende possibile stimare l'ammontare di evasione contributiva riguardante sia la parte a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia la parte a carico del lavoratore, inclusa nelle retribuzioni lorde per i lavoratori regolari. Per quanto riguarda i contributi a carico dei datori di lavoro, si fa riferimento a una parte dei soli contributi effettivi di loro competenza; tra questi rientrano anche i versamenti che le aziende effettuano presso il fondo di tesoreria Inps e i fondi pensione a seguito della riforma della previdenza complementare (Decreto Legislativo n. 252/2005), che prevede, a partire dal 2007, che le imprese con più di 50 dipendenti versino per la previdenza complementare le somme accantonate per il trattamento di fine rapporto.

Non vengono invece stimati gli oneri sociali che non prevedono un versamento a organismi di sicurezza sociale, ma solo flussi interni ai conti dell'impresa, ossia gli accantonamenti al TFR per le imprese al di sotto dei 50 dipendenti che non hanno optato per la previdenza complementare (normalmente inclusi tra i contributi effettivi secondo gli schemi classificatori di Contabilità nazionale) e i contributi figurativi. Questi ultimi sono la contropartita delle prestazioni sociali erogate direttamente dai datori di lavoro ai dipendenti, senza passare attraverso gli organismi di sicurezza sociale; tra di essi rientrano i giorni di malattia a carico del datore di lavoro o il rimborso (totale o parziale) effettuato direttamente dal datore di lavoro di spese sanitarie effettuate dal lavoratore, come da accordi aziendali, etc. Dai dati di base utilizzati per le stime di Contabilità nazionale è possibile calcolare le aliquote implicite (sulle retribuzioni lorde) che corrispondono a tali contributi.

Date queste premesse, è possibile definire stime dei contributi evasi, utilizzando due diverse assunzioni che forniscono un intervallo dell'ammontare dell'evasione. Le stime sono effettuate assumendo l'invarianza dell'*input* di lavoro rispetto a quello effettivo, ossia utilizzando un modello di comportamento statico che non considera la potenziale reazione dei lavoratori e dei datori di lavoro alla "emersione" della base imponibile.

Il calcolo dei contributi evasi si basa sull'applicazione di apposite aliquote contributive alla base imponibile potenziale, definita come indicato nel seguito. Per i contributi a carico del datore di lavoro si utilizzano le aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari) di Contabilità nazionale. Tali aliquote implicite vengono calcolate a partire dai dati di base (statistiche strutturali sulle imprese contenute nel registro statistico sui risultati economici delle imprese - *Frame-SBS*) prima delle riclassificazioni delle voci del costo del lavoro secondo i criteri del SEC e rispecchiano, quindi, le aliquote effettive registrate nei conti delle imprese. Si noti che tale stima delle aliquote costituisce un'approssimazione rispetto all'insieme di elementi che le possono influenzare¹⁰².

La stima dei contributi a carico del lavoratore si basa sulle aliquote di legge, in quanto tali contributi non vengono registrati nei conti delle imprese e non si dispone, quindi, di informazioni dirette. Peraltro, la relativa base imponibile non corrisponde esattamente alla retribuzione ed è stato stimato un fattore di correzione (che nel seguito sarà indicato con K) per tenere conto di tale differenza¹⁰³.

Le due stime di evasione contributiva si basano su ipotesi alternative riguardo alla retribuzione lorda imponibile. Nel primo caso, si ipotizza che, se i lavoratori irregolari fossero regolarizzati, essi dovrebbero essere pagati quanto i lavoratori regolari, per i quali esistono minimi contributivi al di sotto dei quali il datore di lavoro non può scendere. Ciò comporta stimare i contributi applicando le aliquote a un costo del lavoro orario per il lavoratore irregolare regolarizzato posto, a parità di settore di attività economica e di classe dimensionale di impresa, uguale a quello regolare. Nella realtà, ciò implicherebbe un aumento di costo del lavoro per il datore di lavoro. Dal punto di vista della stima dell'ammontare dell'evasione contributiva si tratta, evidentemente, di un'ipotesi massima.

Secondo questa ipotesi, il calcolo avviene come segue:

$$base_{b,c} = r_{bc} * hi_{bc}$$

dove:

$base_{b,c}$ = base retributiva imponibile stimata;

r_{bc} = valore orario della retribuzione lorda dei regolari;

hi_{bc} = numero di ore lavorate dai lavoratori irregolari (gli indici si riferiscono alla branca di attività e alla classe dimensionale)¹⁰⁴.

I contributi a carico del datore di lavoro sono calcolati come:

$$CD1 = \sum_b c (base_{bc} * qd_{bc})$$

¹⁰² Le aliquote effettive possono differire da quelle di legge per due motivi: i contributi assicurativi variano anche a parità di settore di attività economica e possono essere influenzati da accordi aziendali. Inoltre, le retribuzioni contabili non sono esattamente uguali all'imponibile contributivo.

¹⁰³ Il fattore di correzione per passare da retribuzioni lorde stimate da fonti contabili a imponibile contributivo è misurato a partire da dati sulle retribuzioni di fonte Inps. Tale fattore correttivo impatta per il 5% circa sul calcolo dei contributi a carico del lavoratore.

¹⁰⁴ Il livello di disaggregazione è lo stesso specificato, in precedenza, riguardo al calcolo delle retribuzioni dei lavoratori irregolari.

dove:

qd_{bc} = aliquote contributive effettive medie a carico dei datori di lavoro per branca e classe dimensionale.

I contributi a carico del lavoratore sono pari a:

$$CL1 = \sum_{bc} (base_{bc} * ql_b * k_{bc})$$

dove:

ql_b = aliquote contributive di legge a carico del lavoratore per branca di attività economica;

k_{bc} = fattore di correzione applicato alla retribuzione per calcolare l'imponibile contributivo.

La seconda ipotesi assume che il datore di lavoro mantenga la stessa retribuzione oraria per il lavoratore irregolare, pagando su di essa i relativi oneri sociali; sul lavoratore gravano le imposte e i contributi dovuti, che quindi riducono la sua retribuzione netta. Dal punto di vista del calcolo dei contributi evasi, si tratta ragionevolmente dell'ipotesi minima che considera solo un ammontare che è comunque evaso in presenza di lavoro irregolare.

Secondo questa ipotesi, il calcolo dei contributi a carico del datore e quelli a carico dei lavoratori si esprime come:

$$CD2 = \sum_{bc} (Ri_{bc} * qd_{bc})$$

dove:

Ri_{bc} = complesso delle retribuzioni irregolari per branca, classe dimensionale ($Ri_{bc} = ri_{bc} * hi_{bc}$)

e come

$$CL2 = \sum_{bc} (Ri_{bc} * ql_b * k_{bc}).$$

I risultati dei due metodi ottenuti per gli anni 2013-2016 sono riportati nella Tabella 3.J.2, separatamente per i contributi a carico del lavoratore e per quelli a carico del datore di lavoro e per settore di attività. L'ipotesi massima di contributi commisurati alla retribuzione dei regolari porta a una stima dell'evasione contributiva dell'ordine di 10,3 miliardi di euro nel 2013 che sale a 11,3 miliardi nel 2014 e a 11,6 miliardi nel 2015, sotto la spinta dell'aumento dei dipendenti irregolari, per poi riscendere a 11,2 miliardi nel 2016. Nell'ipotesi minima, che considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per gli irregolari, si giunge a un'evasione contributiva di circa 7,7 miliardi di euro nel 2013, in crescita nel biennio successivo ma in lieve calo nel 2016 (8 miliardi di euro).

TABELLA 3.J.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI, ANNI 2013- 2016; IMPORTI IN MILIONI DI EURO

Anno 2013	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	644	195	840	421	127	548
Industria senso stretto	968	288	1.256	636	189	825
Costruzioni	1.099	258	1.356	702	165	867
Servizi	5.196	1.635	6.830	4.164	1.311	5.475
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.146	662	2.809	1.501	463	1.964
servizi alle imprese	769	247	1.015	529	170	698
altri servizi	2.280	726	3.006	2.135	678	2.812
Totale economia	7.906	2.376	10.282	5.922	1.792	7.715

Anno 2014	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	667	202	869	447	135	582
Industria senso stretto	1.039	310	1.349	668	199	867
Costruzioni	1.187	276	1.463	736	171	908
Servizi	5.794	1.813	7.607	4.618	1.445	6.064
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.391	735	3.127	1.670	514	2.183
servizi alle imprese	852	270	1.122	589	187	776
altri servizi	2.551	807	3.359	2.359	745	3.104
Totale economia	8.688	2.602	11.289	6.470	1.951	8.421

Anno 2015	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	756	229	985	472	143	615
Industria senso stretto	1.041	328	1.370	687	217	904
Costruzioni	1.204	307	1.510	759	193	952
Servizi	5.803	1.937	7.740	4.535	1.508	6.043
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.406	810	3.216	1.675	566	2.240
servizi alle imprese	864	296	1.160	600	205	805
altri servizi	2.533	831	3.364	2.260	737	2.997
Totale economia	8.804	2.801	11.605	6.452	2.062	8.514

Anno 2016	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	778	236	1.014	492	149	642
Industria senso stretto	957	316	1.273	609	202	810
Costruzioni	1.182	310	1.492	730	191	921
Servizi	5.495	1.918	7.412	4.173	1.448	5.621
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.291	806	3.096	1.561	549	2.110
servizi alle imprese	799	297	1.096	541	200	741
altri servizi	2.405	815	3.220	2.072	699	2.771
Totale economia	8.412	2.780	11.192	6.004	1.990	7.994

Box 3.J.1: Il lavoro grigio, una realtà diffusa anche tra i lavoratori dipendenti

Diversi fatti portano a supporre che il sommerso parziale da lavoro sia una realtà diffusa nel nostro Paese, anche tra i lavoratori dipendenti. Si pensi ad esempio alla sproporzionata crescita dei lavori part-time in alcune Regioni del Mezzogiorno (XVII Rapporto Annuale Inps, 2018): tale concentrazione può indicare il tentativo da parte del datore di lavoro di celare una parte delle ore lavorate soprattutto in alcune produzioni specifiche che esigono l'utilizzo di manodopera presente sul luogo di lavoro per diverse ore consecutive. Un altro chiaro esempio è fornito dal decreto legislativo 185/2016, reso operativo da ottobre 2016, che prevede l'invio obbligatorio di una comunicazione telematica o un sms per l'attivazione preventiva dei buoni lavoro (voucher): tale cambiamento fu reso necessario in quanto in molti casi si rilevava l'utilizzo fraudolento dei voucher per coprire rapporti di lavoro altresì caratterizzati da esclusività e continuità della prestazione. Nell'eventualità di un accesso ispettivo era sufficiente l'esibizione dei buoni acquistati e non corrisposti, perché la presenza del lavoratore in azienda potesse essere considerata regolare e non sanzionabile.

In linea generale, è plausibile ritenere che, in un mercato del lavoro flessibile, con una pluralità di contratti atipici utilizzabili, si generi l'incentivo alla proliferazione del sommerso parziale. Infatti, se da un lato i contratti flessibili, riducendo i costi di licenziamento, rendono più favorevole il passaggio dal mercato informale a quello formale (per i lavoratori irregolari più produttivi), dall'altro una moltitudine di contratti atipici forniscono al datore di lavoro forme di potenziale assicurazione verso le sanzioni erogate a seguito di un controllo di vigilanza. I contratti atipici, pensati per finalità completamente diverse, possono infatti essere utilizzati anche per occultare contratti più onerosi, ostacolando l'individuazione delle irregolarità da parte degli ispettori. Dal lato dell'occupato, inoltre, la creazione di posti di lavoro parzialmente regolari permette ai cosiddetti lavoratori "grigi" non solo di occultare parte del reddito¹⁰⁵ ma anche di accedere a prestazioni assistenziali previste per i contribuenti meno abbienti.

Tale utilizzo dei contratti flessibili, spesso sottovalutato, deve essere tenuto in grande considerazione, poiché l'innovazione tecnologica e la digitalizzazione stanno stimolando il proliferare di lavori in cui il tempo necessario per svolgere la propria mansione è sempre più breve (si pensi ai *rider* della *GIG economy*, ai *mini jobs* tedeschi o agli "*zero hours contract*" inglesi).

In questa analisi si è cercato di sviluppare prime stime del cd. "lavoro grigio" o sommerso parziale, utilizzando un campione rappresentativo di lavoratori dipendenti. Il fine di questo esercizio è quello di descrivere un fenomeno di dimensioni significative e mostrare come questo possa avere caratteristiche diverse rispetto a quelle del sommerso da lavoro totale, ciò che più comunemente chiamiamo "lavoro nero".

Sul piano metodologico, il lavoro sommerso viene stimato in questa sede utilizzando la base dati del modello di microsimulazione *tax-benefit* Inps, che accoppia le risposte degli intervistati nell'indagine Silc Istat con i redditi di fonte fiscale e con quelli desunti dalle dichiarazioni contributive Inps (UniEmens) per lo stesso anno. In particolare, assumendo a riferimento i redditi dell'anno d'imposta 2015, viene effettuata una riponderazione sulla base delle informazioni strutturali più recenti disponibili (2017). I redditi, una volta ricalcolati al lordo di Irpef, addizionali e contributi a carico, vengono aggiornati sulla base di variazioni medie nominali per tipo di reddito, all'anno vigente 2019. È importante precisare che questa metodologia sperimentale è molto diversa da quella utilizzata nelle stime del lavoro irregolare (che grossomodo corrisponde a ciò che in questa sede si definisce "lavoro nero") all'interno dei conti nazionali dell'Istat. La base informativa di riferimento delle misurazioni dell'Istat sono le informazioni micro tratte dall'indagine sulle forze di lavoro, integrate con i segnali provenienti da un insieme molto ampio di archivi amministrativi e fiscali. Da questo punto di vista, la stessa popolazione di lavoratori dipendenti sottostante a questa analisi è assai differente da quella delle stime di occupazione dell'Istat.

L'imponibile "sommerso" viene calcolato come la differenza tra il dichiarato a Silc Istat (reso lordo) ed il dichiarato al fisco (si ottengono risultati molto simili se si utilizza UniEmens come fonte amministrativa invece che il dato fiscale lordizzato). Se questa discrepanza su base annua è inferiore a 900 euro,

¹⁰⁵ Soggetto in Italia ad aliquota marginale effettiva particolarmente elevata fin da modesti livelli di reddito.

circostanza che potrebbe essere frutto di errori di memoria o di approssimazione, il sommerso viene ignorato, in quanto ritenuto non significativamente diverso da zero¹⁰⁶.

Questo calcolo è fonte di duplice sottostima del fenomeno del sommerso: in primis, la quantificazione del sommerso ignora la quota di reddito non dichiarata, per reticenza, dall'intervistato, collocandosi credibilmente ad un livello inferiore a quello reale. Inoltre, anche quando il reddito dichiarato a Silc non soffre di reticenza, vengono ignorate modeste quantità di sommerso, che potrebbero derivare da errori di percezione o memoria.

Così determinato, il sommerso viene riclassificato in 3 categorie, in cui gli intervistati vengono associati all'indicazione "nessun sommerso" se vi è corrispondenza tra i due imponibili dichiarati; "sommerso parziale", cioè reddito da dipendente dichiarato al fisco ma inferiore a quello dichiarato a Silc (come già detto con una discrepanza di almeno 900 euro su base annua); "sommerso totale", cioè reddito da dipendente fiscalmente nullo, ma dichiarato invece all'intervistatore Silc. La prima tabella mostra i risultati dell'analisi riportati alla popolazione. Si evince chiaramente come il sommerso parziale nella nostra definizione sia una grandezza non trascurabile se paragonata al sommerso totale: la probabilità di trovare un lavoratore grigio è doppia rispetto a quella di trovare un lavoratore totalmente in nero, 30% circa contro 13%. Ma se si guarda alla quota di reddito evasa, la proporzione dell'evasione totale si distribuisce quasi equamente tra sommerso totale e parziale.

Una seconda analisi, ottenuta attraverso un semplice modello di regressione multivariata, mostra come le correlazioni dei due fenomeni siano molto differenti. I risultati sono raccolti nella seconda tabella, dove vengono mostrate due regressioni OLS con errori clusterizzati a livello municipale per la *cross section* di individui utilizzati nel nostro lavoro e proveniente dall'incrocio delle diverse fonti di dati (*survey* e amministrativi). Le variabili dipendenti utilizzate nelle due regressioni sono *dummy* che indicano lavoratori dipendenti con reddito sommerso totale o parziale. A queste è stata associata una serie di covariate che indicano caratteristiche socio demografiche del lavoratore (istruzione, sesso, età, numero componenti della famiglia, macro area di residenza), della sua collocazione in famiglia (capofamiglia, coniuge o partner del capofamiglia, figlio a carico, genitore a carico, altro parente a carico o altro non parente a carico) e dell'impresa in cui lavora (settore di produzione). Dall'analisi delle correlazioni mostrate nella regressione, è interessante notare come le determinanti dei due fenomeni siano chiaramente differenti¹⁰⁷. Ad esempio è presente un differenziale di genere nella probabilità di essere lavoratori totalmente in nero (le donne sono impiegate in nero più comunemente degli uomini), mentre non vi sono differenze di genere per i lavoratori grigi. Avere un titolo di studio basso aumenta la probabilità di essere un lavoratore nero (relativamente ad essere diplomati) mentre la probabilità di sommerso parziale non è influenzata da una bassa istruzione in maniera significativa. La probabilità di sommerso parziale, diversamente da quella totale, aumenta con l'età; il nero è diffuso in maniera più evidente al Sud mentre il grigio si diffonde in maniera omogenea tra le varie macro aree. Il nero e il grigio si correlano in maniera antitetica anche nei vari settori (ad esempio la differenza è evidente tra i servizi privati).

Concludendo, si ritiene importante evidenziare i due risultati principali di questa analisi preliminare. Il primo è che effettivamente il fenomeno del sommerso parziale sembra presente e consistente. Il secondo è che esso ha sue specifiche determinanti, cioè è un fenomeno sostanzialmente diverso dal sommerso totale. Ciò porta a suggerire che azioni di contrasto nei confronti dei due tipi di evasione debbano necessariamente fondarsi su presupposti e pianificazioni differenti. Il manifestarsi di cambiamenti strutturali nel mercato del lavoro e dei contratti esigono uno sguardo sempre più attento al sommerso parziale.

¹⁰⁶ La scelta discrezionale effettuata deriva dalla considerazione che i contribuenti non siano sempre consapevoli di ammontari annui che si traducono in modeste cifre mensili.

¹⁰⁷ L'individuo benchmark nell'analisi è un capofamiglia uomo che risiede al centro Italia, lavora in agricoltura e possiede un diploma di scuola superiore o tecnica.

Stime Sommerso da comparazione SILC vs fisco/contributi	Num	Retrib lorda dichiarata lavoro		Reddito evaso da lavoro dipendente		Quote numero	Quote Y evaso
		Somme (mln)	Medie	Somme (mln)	Medie		
Intera retribuzione regolare	12.957.231	317.506	24.504	0	0	56.4%	0.0%
Parziale/grigio da fuori busta o da doppio lavoro	7.018.678	153.374	21.852	21.841	3.112	30.5%	49.2%
Sommerso totale lavoro nero	2.999.476	0	0	22.519	7.508	13.1%	50.8%
Totale	22.975.385	470.880	20.495	44.361	1.931	100.0%	100.0%

SOMMERSO	Totale	Parziale
Coniuge	0.001 (0.002)	-0.057*** (0.009)
Figlio a carico	0.007** (0.003)	0.097*** (0.017)
Genitore a carico	0.029 (0.032)	0.064 (0.071)
Parente a carico	0.006 (0.005)	0.051** (0.024)
Non parente a carico	0.057 (0.045)	0.071 (0.094)
Num. Comp. Famiglia	-0.004* (0.002)	-0.101*** (0.013)
Num. Comp. Famiglia al quadrato	0.000 (0.000)	0.010*** (0.002)
Età	0.000 (0.000)	0.022*** (0.002)
Età al quadrato	0.000 (0.000)	-0.000*** (0.000)
Donna	0.005** (0.002)	-0.008 (0.012)
NORD	-0.001 (0.002)	-0.012 (0.014)
SUD	0.006** (0.003)	-0.016 (0.014)
Nessun titolo	-0.007 (0.015)	-0.021 (0.035)
Elementari o medie	0.004* (0.003)	0.001 (0.009)
Laurea o superiore	-0.004*** (0.001)	-0.061*** (0.006)
INDUSTRIA	-0.003 (0.009)	0.058*** (0.016)
EDILIZIA	0.004 (0.011)	0.054** (0.021)
COMMERCIO	-0.016* (0.009)	0.072*** (0.015)
TRASPORTI e COMUNICAZIONI	-0.014 (0.008)	0.018 (0.017)
CREDITO	-0.016* (0.009)	0.009 (0.015)
SERVIZI PRIVATI	-0.017* (0.009)	0.097*** (0.015)
PA	-0.027*** (0.008)	0.160*** (0.019)
SERVIZI alla FAMIGLIA	-0.001 (0.010)	0.076*** (0.024)
Costante	0.017 (0.012)	0.090* (0.048)
Osservazioni	15,862	15,862
R-squared	0.013	0.042

Clustered Robust standard errors fra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

K) STIMA E VALUTAZIONE DELL'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLE ENTRATE SOTTRATTE AL BILANCIO PUBBLICO

La Tabella 3.K.1 riassume i risultati delle stime del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA, IRAP, da locazioni e canone RAI. Nella media del periodo 2012-2017 il *gap* complessivo relativo all'IRPEF da lavoro autonomo, IRES, IVA, IRAP, locazioni e canone RAI ammonta a circa 85,9 miliardi di euro: di questi, 14,1 miliardi sono ascrivibili alla componente dovuta ad omessi versamenti ed errori nel compilare le dichiarazioni, mentre il *gap* derivante da omessa dichiarazione ammonta a circa 71,8 miliardi.

La scomposizione per tipologia di tributo mostra il *gap* maggiore con riferimento all'IVA, per un valore pari a 36 miliardi di euro. Tale risultato è dovuto principalmente a due fattori: *i)* l'IVA è l'imposta con la più ampia base imponibile tra quelle considerate; *ii)* la specificità del tributo fa sì che l'evasione possa assumere un'entità maggiore delle altre alla luce della possibilità di accedere al regime dei rimborsi o delle compensazioni. Per l'IVA, inoltre, si registra la maggiore incidenza della componente dovuta agli omessi versamenti e agli errori nella compilazione delle dichiarazioni, che, nella media del periodo, si attestano a circa 9,3 miliardi di euro l'anno. La seconda voce per importanza è il *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, che risulta pari a 32,8 miliardi di euro, seguita dall'IRES con 8,3 miliardi di euro.

Se si focalizza l'attenzione sugli anni più recenti, si osserva una contrazione del *gap* che passa dagli 85,3 miliardi di euro del 2016 agli 83,8 miliardi del 2017, con una diminuzione di circa 1,4 miliardi di euro.

Al fine di raccordare le dinamiche delle entrate sottratte al bilancio pubblico con quelle del ciclo economico, il *tax gap* è rapportato all'imposta potenziale (la propensione al *gap* illustrata nella Tabella 3.K.2). La media della propensione al *gap*, negli anni 2012-2017, è risultata pari al 33,3%, di cui il 27,9% derivante da omessa dichiarazione e il 5,5% dovuto ai mancati versamenti ed errori.

Nel 2013 la propensione diminuisce leggermente, passando dal 33,6% al 33,5%, soprattutto per effetto del *gap* delle locazioni, la cui propensione passa dal 15,7%, del 2012 all'8,8% del 2013. Tale brusca riduzione è stata indotta dal pacchetto di norme denominate come "cedolare secca", la quale, introdotta nel 2011, ha iniziato a produrre i suoi effetti nel 2012.

Nel 2014, si osserva un aumento della propensione di 0,5 punti percentuali, spiegato in larga parte dall'incremento della propensione al *gap* IVA, che passa dal 27,2% del 2013 al 27,8% del 2014.

Viceversa, il 2015 si caratterizza per una sensibile riduzione della propensione complessiva al *gap* di 1,3 punti percentuali circa (dal 34% del 2014 al 32,8% del 2015). Il contributo maggiore a tale flessione proviene dall'IRES (-5 punti percentuali circa) e dall'IRAP (-2,4 punti percentuali). Anche l'IVA si riduce di 1,2 punti percentuali, passando dal 27,8% al 26,6%. Le entrate dell'IVA hanno beneficiato, in particolare, dell'introduzione della nuova norma sullo *split payment* per i fornitori della Pubblica amministrazione.

Nel 2016 si registra un lieve incremento della propensione al *gap* di 0,3 punti percentuali circa. La maggiore riduzione si osserva per le locazioni, la cui dinamica ritorna ad essere decrescente dopo l'incremento registrato nel 2015. Inoltre, occorre evidenziare la notevole riduzione della propensione al *gap* del canone RAI (-26,7 punti percentuali), più che compensato dall'incremento della propensione al *gap* dell'IRES (2,1 punti percentuali).

Nel 2017 si registra una sostanziale invarianza della propensione al *gap*, che aumenta di 0,1 punti percentuali. La maggiore riduzione si osserva per le locazioni (-2,1 punti percentuali circa),

mentre la propensione al *gap* dell'IRPEF mostra l'incremento maggiore, pari a 1,6 punti percentuali rispetto al 2016.

TABELLA 3.K.1: GAP NELL'IMPOSTA (IN MILIONI DI €) DISTINTO TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DI CHIARAZIONE DI IMPOSTA (*) – DATI IN MILIONI DI EURO.

Tipologia di imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062	32.803
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	30.935	30.548	31.675	30.847	32.052	30.282	31.057
<i>IRPEF MV (**)</i>	1.616	1.667	1.720	1.813	1.884	1.780	1.747
IRES totale	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162	8.308
<i>di cui IRES netto MV</i>	7.054	6.975	7.439	5.867	6.785	6.451	6.762
<i>IRES MV (**)</i>	1.346	1.424	1.436	1.556	1.800	1.711	1.546
IVAsc totale	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176	36.021
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	27.881	26.614	27.338	25.442	26.236	27.054	26.761
<i>IVAsc MV (**)</i>	8.432	8.424	9.253	9.519	9.816	10.122	9.261
IRAP totale	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633	5.550	7.082
<i>di cui IRAP netto MV</i>	7.066	6.902	6.926	4.524	4.246	4.263	5.655
<i>IRAP MV (**)</i>	1.687	1.643	1.468	1.094	1.386	1.287	1.428
LOCAZIONI	1.322	739	736	1.265	831	655	925
CANONE RAI	887	942	977	1.008	240	225	713
<i>di cui CANONE netto MV</i>	783	824	837	865	169	149	604
<i>CANONE MV (**)</i>	103	118	139	143	71	77	108
Totale	88.226	85.878	88.968	82.936	85.275	83.829	85.852
<i>di cui netto MV</i>	75.042	72.601	74.952	68.811	70.319	68.853	71.763
<i>MV (**)</i>	13.184	13.277	14.017	14.125	14.956	14.977	14.089

* I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2017 sono da considerarsi semi-definitivi;

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2016 e 2017; IVAsc = IVA senza consenso.

TABELLA 3.K.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA DISTINTA TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*).

Propensione al <i>gap</i> nell'imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	67,4%	68,0%	68,8%	68,1%	68,0%	69,6%	68,3%
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	64,0%	64,5%	65,3%	64,4%	64,2%	65,8%	64,7%
<i>IRPEF MV (**)</i>	3,3%	3,5%	3,5%	3,8%	3,8%	3,9%	3,6%
IRES totale	25,5%	26,1%	26,2%	21,3%	23,4%	23,8%	24,3%
<i>di cui IRES netto MV</i>	21,4%	21,6%	22,0%	16,8%	18,5%	18,8%	19,8%
<i>IRES MV (**)</i>	4,1%	4,4%	4,2%	4,5%	4,9%	5,0%	4,5%
IVAsc totale	27,6%	27,2%	27,8%	26,6%	26,9%	27,4%	27,2%
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	21,2%	20,7%	20,8%	19,3%	19,5%	19,9%	20,2%
<i>IVAsc MV (**)</i>	6,4%	6,5%	7,0%	7,2%	7,3%	7,5%	7,0%
IRAP totale	22,6%	23,1%	22,9%	20,5%	21,1%	20,9%	22,0%
<i>di cui IRAP netto MV</i>	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	15,9%	16,0%	17,6%
<i>IRAP MV (**)</i>	4,4%	4,4%	4,0%	4,0%	5,2%	4,8%	4,4%
LOCAZIONI	15,7%	8,8%	8,9%	14,7%	10,1%	7,9%	11,1%
CANONE RAI	33,1%	34,4%	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	27,6%
<i>di cui CANONE netto MV</i>	29,3%	30,1%	30,5%	31,4%	7,0%	6,8%	23,4%
<i>CANONE MV (**)</i>	3,9%	4,3%	5,1%	5,2%	2,9%	3,5%	4,2%
Totale	33,6%	33,5%	34,0%	32,8%	33,0%	33,1%	33,3%
<i>di cui netto MV</i>	28,6%	28,3%	28,7%	27,2%	27,2%	27,2%	27,9%
<i>MV (**)</i>	5,0%	5,2%	5,4%	5,6%	5,8%	5,9%	5,5%

* I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2017 sono da considerarsi semi-definitivi;

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2016 e 2017; IVAsc = IVA senza consenso.

Nella Tabella 3.K.3 si riporta l'ammontare complessivo del *gap* annuale, considerando le entrate tributarie e contributive. In media, per il triennio 2014-2016, si osserva un *gap* complessivo pari a circa 109,7 miliardi di euro, di cui 98,3 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,4 miliardi di mancate entrate contributive. Dal 2014 al 2017 si osserva una significativa diminuzione delle mancate entrate tributarie¹⁰⁸ (-4,6 miliardi di euro), che passano da circa 95,4 miliardi nel 2014 a circa 90,8 miliardi nel 2017. Restringendo l'analisi al biennio 2016-2017, si osserva una riduzione del *gap* delle entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI) pari a 1,1 miliardi di euro, principalmente dovuto alla diminuzione del *gap* dell'IRPEF per il lavoro autonomo e impresa (1,9 miliardi di euro, pari a una diminuzione del 4,9 per cento) parzialmente compensato dall'incremento del *gap* dell'IVA di 1,1 miliardi di euro (per un incremento del 3,1 per cento)¹⁰⁹.

In dettaglio, il *tax gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA e IRAP ammonta a 84 miliardi di euro nella media del periodo 2014-2016. A questa stima occorre aggiungere i circa 6,1 miliardi di euro dell'IRPEF per il lavoro dipendente irregolare, comprese le addizionali regionali e comunali, i circa 5,1 miliardi di euro dell'IMU per gli immobili diversi dall'abitazione principale, circa 944 milioni di euro per la cedolare secca e 741 milioni per il canone RAI.

¹⁰⁸ Al netto dell'IRPEF e delle addizionali locali sul lavoro dipendente, per le quali non è ancora possibile quantificare il *gap* per il 2017, e della TASI, per la quale non è disponibile il dato per gli anni 2012-2015.

¹⁰⁹ Date le caratteristiche delle metodologie utilizzate, piccole variazioni da un anno all'altro vanno interpretate con grande cautela, in quanto potrebbero essere dovute ad approssimazioni di carattere statistico.

Per quanto concerne le entrate contributive, secondo l'ipotesi massima di stima, nella media 2014-2016 risulta un ammontare evaso pari a circa 11,4 miliardi di euro all'anno, di cui 8,6 miliardi circa a carico dei datori di lavoro e 2,7 miliardi a carico dei lavoratori dipendenti.

TABELLA 3.K.3: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE –DATI IN MILIONI DI EURO-

Tipologia di imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Diff 2017-16	Media** 2014-16
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.887	3.975	5.149	5.465	5.350	N.D.	N.D.	5.321
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062	-1.875	33.331
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	633	643	715	780	696	N.D.	N.D.	730
IRES	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162	-422	8.294
IVA	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176	1.125	35.867
IRAP	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633	5.550	-82	6.548
LOCAZIONI	1.322	739	736	1.265	831	655	-177	944
CANONE RAI	887	942	977	1.008	240	225	-14	741
ACCISE sui prodotti energetici	924	1.169	1.306	1.430	1.611	2.077	466	1.449
IMU	3.892	5.160	5.140	5.113	4.989	4.872	-117	5.081
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	251	247	-4	251
Totale entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI)	93.042	92.207	95.414	89.479	91.875	90.778	-1.097	92.256
Totale entrate tributarie (al netto della TASI)	97.562	96.825	101.278	95.724	97.921	N.D.	N.D.	98.308
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.478	2.376	2.602	2.800	2.780	N.D.	N.D.	2.727
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.077	7.906	8.688	8.830	8.412	N.D.	N.D.	8.643
Totale entrate contributive	10.555	10.282	11.290	11.630	11.192	N.D.	N.D.	11.371
Totale entrate tributarie (al netto della TASI) e contributive	108.117	107.107	112.568	107.354	109.113	N.D.	N.D.	109.679

* Le stime relative al 2017 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat.

** La media è calcolata per gli anni in cui le stime sono complete per tutte le imposte e contributi considerati (senza considerare la TASI).

4. STRATEGIE E INTERVENTI PER IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

A) L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

EVASIONE FISCALE

I) LE PRINCIPALI DIRETRICI DI INTERVENTO

Strategie e interventi attuati nell'anno 2018

Negli ultimi anni l'opportunità di favorire la *compliance* volontaria dei contribuenti ha suggerito una strategia maggiormente orientata all'erogazione di servizi da parte dell'Amministrazione economico-finanziaria, intesa principalmente come semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti e introduzione di strumenti e procedure finalizzati ad agevolare la comunicazione con l'Amministrazione, in un quadro di reciproca e leale collaborazione. Attraverso tale approccio si è cercato, inoltre, di favorire la riduzione dei costi di *compliance* e di agevolare gli adempimenti.

Gli effetti derivanti dalla nuova strategia adottata sono valutabili in termini di miglioramento della *compliance* fiscale: direttamente, attraverso l'ammontare delle somme versate a seguito della presentazione di dichiarazioni integrative; indirettamente, mediante l'analisi del comportamento degli stessi soggetti controllati negli anni successivi, al fine di misurare la persistenza di un atteggiamento di adeguamento agli obblighi fiscali e, dunque, il raggiungimento di un maggior livello di fedeltà fiscale con la stabilizzazione del conseguente gettito spontaneo. L'attuazione di questa nuova strategia sul versante del contrasto agli inadempimenti tributari - la cui logica sottostante è quella di basare l'azione amministrativa sulla qualità e sulla proficuità dei controlli piuttosto che su meri indicatori numerici volti a misurare il volume dei controlli eseguiti - ha consentito alle strutture operative di concentrare le proprie risorse sui contribuenti meno collaborativi e trasparenti, che abbiano strutturato complessi sistemi di evasione e di frode o, comunque, ritenuti maggiormente a rischio.

In generale, sulla base delle esperienze maturate negli anni precedenti, l'azione di controllo è stata realizzata dalle Agenzie fiscali e dalla Guardia di Finanza con l'adozione di metodologie di intervento differenziate e coerenti con altrettanto specifici sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione, che hanno tenuto conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà economica e territoriale. Inoltre, per ogni macro-tipologia di soggetti si è proceduto con l'analisi delle fenomenologie evasive in funzione dell'andamento e della concentrazione del rischio di evasione e/o elusione, nonché della selezione e classificazione delle posizioni dei contribuenti e dei fenomeni da sottoporre a controllo, al fine di allocare le risorse in modo più efficiente sulle varie attività di controllo, realizzando altresì sinergie con le altre

autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, e sviluppando rapporti di cooperazione e di scambio informativo¹¹⁰.

Gli indirizzi del triennio 2019-2021

Il Governo ha avviato negli ultimi anni una revisione della struttura organizzativa e funzionale dell'Amministrazione fiscale in modo da razionalizzare le risorse, fornire servizi di alta qualità e assicurare una maggiore *compliance* volontaria da parte dei contribuenti, anche attraverso un rinnovato rapporto fisco-contribuenti.

Questo approccio, consolidato con il vigente Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021, contribuirà nel prossimo triennio a migliorare la *performance* dell'Amministrazione finanziaria, con l'obiettivo prioritario di contrastare l'evasione e ridurre il *tax gap* al fine di abbassare la pressione fiscale sui contribuenti *compliant* e realizzare, quindi, un sistema fiscale sempre più equo e favorevole alla crescita. In questa prospettiva, anche attraverso lo strumento delle Convenzioni con le Agenzie fiscali, sarà consolidata la *governance* dell'Amministrazione fiscale, garantendo un rafforzamento del coordinamento generale e un miglioramento della gestione strategica in seno alle Agenzie medesime e agli altri enti della fiscalità. Quest'impostazione è orientata, da un lato, a perseguire la semplificazione degli adempimenti, il miglioramento dei servizi offerti per favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e l'emersione spontanea delle basi imponibili e, dall'altro, a contrastare l'evasione attraverso mirati interventi di controllo e accertamento *ex post*, all'esito di specifiche analisi di rischio.

Le indicazioni programmatiche contenute nel citato Atto di indirizzo sono state tradotte nelle Convenzioni 2019-2021 in corso di stipula tra il Ministero dell'economia e delle finanze e le Agenzie. Il processo di aggiornamento di tali documenti, da un lato, ribadisce gli spazi di autonomia e flessibilità già riconosciuti alle Agenzie nell'esercizio delle rispettive attività, in linea con il consolidato modello *Principal-Agent*, dall'altro, conferma l'obiettivo prioritario di semplificare i rapporti tra fisco e contribuenti, garantire maggiore certezza agli operatori economici e attrarre nuovi investimenti nel Paese, secondo una prospettiva di diminuzione strutturale del *tax gap*.

Per la redazione dei Piani delle attività del 2019 è stata inoltre consolidata una metodologia - introdotta sperimentalmente nei Piani 2018-2020 - che pone un *focus* particolare sul livello "alto" della pianificazione. Si tratta, in particolare, di un modello disegnato secondo una dimensione non solo di efficienza (*input-output*), ma anche e soprattutto di efficacia (*output-outcome*), allo scopo di misurare gli effetti degli interventi di breve periodo in termini di prodotto immediatamente risultante dalle attività condotte dalle agenzie (*output*), nonché di verificarne gli effetti e gli impatti sul contesto socio-economico (*outcome*) al fine di valutare, in una prospettiva di medio-lungo periodo, l'effettiva attuazione delle priorità politiche definite in campo fiscale e, in particolare, la riduzione del *tax gap*.

Nella direzione di migliorare la *tax compliance* e sostenere la competitività delle imprese e la crescita del Paese saranno proseguite, tra l'altro, le seguenti attività:

- potenziamento delle sinergie operative con altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione

¹¹⁰ Con l'intento di assicurare il coordinamento e la supervisione delle attività svolte e il raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale, l'Atto di indirizzo ha previsto l'istituzione della "Commissione consultiva per il contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali", che si è riunita per la prima volta a marzo 2017, concentrandosi sulla ricognizione delle azioni già avviate per ridurre le aree di occultamento di reddito imponibile al fisco, con particolare attenzione all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto che prelude all'evasione di altre imposte come IRES e IRPEF.

internazionale. Tale attività avrà come obiettivo principale un più incisivo contrasto alle frodi fiscali, con un'intensificazione degli sforzi per combattere l'evasione fiscale internazionale. Saranno, inoltre, supportate le sinergie operative tra l'Amministrazione finanziaria centrale e gli enti territoriali, al fine di stimolare processi di partecipazione al recupero dei tributi statali e, al contempo, efficientare i processi di analisi, controllo e recupero dei tributi locali e regionali;

- intensificazione del coordinamento e della complementarietà tra le diverse componenti dell'Amministrazione finanziaria, da un lato, favorendo la specializzazione ed evitando duplicazioni e, dall'altro, rafforzando le iniziative congiunte per potenziare le attività di analisi dirette a contrastare la sottrazione all'imposizione delle basi imponibili, per la mappatura territoriale dei fenomeni evasivi e per la predisposizione dei rispettivi piani di intervento anche in modalità integrata. A tale scopo saranno ulteriormente potenziati gli strumenti per la prevenzione e il contrasto degli illeciti tributari ed extra-tributari facendo leva su una politica dei controlli basata sulla gestione informatizzata del rischio e sull'utilizzo strategico delle banche dati a disposizione, con ricadute positive anche in termini di minore invasività dell'azione;
- rafforzamento della certezza del diritto e miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti, ponendo particolare attenzione agli strumenti di cooperazione rafforzata con il Fisco e al potenziamento dei servizi telematici e degli strumenti di messa a disposizione dei dati finalizzati a facilitare e razionalizzare gli adempimenti, ivi compresi la progressiva dematerializzazione dei modelli di dichiarazione. In questa prospettiva, la dichiarazione dei redditi precompilata mira a divenire la forma ordinaria di dichiarazione dei redditi, a partire dai lavoratori dipendenti e dai pensionati. Un *focus* particolare sarà posto anche sull'accelerazione dell'esecuzione dei rimborsi fiscali ai cittadini ed alle imprese, con particolare riguardo ai rimborsi accelerati e da *split payment*;
- intensificazione del dialogo collaborativo con i contribuenti per supportarli sia nel momento dichiarativo sia nel pagamento dei tributi. Al riguardo, saranno ottimizzate le comunicazioni dirette a favorire l'emersione delle basi imponibili ai fini IVA ovvero l'effettiva capacità contributiva dei contribuenti (cd. lettere di *compliance*), nelle quali sono contenute segnalazioni relative a probabili errori ed omissioni compiuti in fase di compilazione della dichiarazione e che spiegano al contribuente come rimediare agli errori, mediante l'istituto del ravvedimento operoso ed usufruire, quindi, del pagamento delle sanzioni in misura ridotta. Sempre sotto il profilo della prevenzione, troveranno applicazione e saranno aggiunti gli indici di affidabilità fiscale finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei professionisti;
- miglioramento della qualità dei controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria, da conseguire, da una parte, avvalendosi degli strumenti di cooperazione internazionale, di avanzate tecniche di analisi e valutazione del rischio di *non compliance* e del monitoraggio dei comportamenti di soggetti ad elevata pericolosità fiscale e, dall'altra, sfruttando le potenzialità derivanti dall'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica che consentirà di effettuare controlli incrociati tra le diverse operazioni dichiarate dai contribuenti e di monitorare i pagamenti IVA;
- rafforzamento dell'efficacia della riscossione, da perseguire implementando anche le tecniche di analisi dei debiti iscritti a ruolo in modo da indirizzare l'attività di riscossione prioritariamente verso i debitori più solvibili e i crediti che hanno maggiori possibilità di essere riscossi, ferma restando comunque la necessità di salvaguardare tutti i crediti affidati in riscossione.

L'Atto d'indirizzo per il triennio 2019-2021 prevede, inoltre, che la Guardia di Finanza, nell'ambito delle proprie specifiche competenze, continui a svolgere analisi di rischio congiunte

con l'Agenzia delle entrate, tanto per finalità di mappatura dei fenomeni evasivi, quanto per la predisposizione di piani d'intervento integrati, assicurando il proprio contributo allo spontaneo adempimento degli obblighi tributari attraverso un idoneo interscambio informativo con la stessa Agenzia, anche al fine di evitare sovrapposizioni e duplicazioni d'intervento; proseguirà l'azione di contrasto alle frodi e al contrabbando nel settore doganale e delle accise nonché alle scommesse illegali, rafforzando le sinergie in atto con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli; garantirà il controllo negli spazi doganali sul commercio illegale della flora e della fauna in via di estinzione, instaurando rapporti di collaborazione con i competenti Organi collaterali esteri e con le Amministrazioni responsabili dell'attuazione della specifica disciplina; svilupperà idonei piani operativi in tutti gli altri segmenti della propria missione istituzionale basati sulla "mappatura territoriale" dei fenomeni di illegalità economico-finanziaria che, per le loro caratteristiche, richiedono metodologie d'intervento proprie di una Forza di polizia, e sull'integrazione delle funzioni di polizia tributaria, valutaria e giudiziaria; favorirà i rapporti di cooperazione e scambio informativo, anche di tipo internazionale, nonché l'assistenza tecnica e addestrativa a beneficio di Paesi terzi, mediante idonee iniziative dell'*International Academy for Tax Crime Investigation* dell'OCSE, operante presso la Scuola di Polizia Economico-Finanziaria; valorizzerà, infine, la rete dei propri Esperti ed Ufficiali di collegamento dislocati all'estero ai sensi del Decreto Legislativo 68/2001 e il restante personale operante fuori del territorio nazionale, in contesti multilaterali e bilaterali.

II) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'attività di prevenzione

Dal 2015 l'Agenzia delle entrate per gestire efficacemente la fiscalità e incrementare il livello di *tax compliance*, ha posto in essere una serie di azioni tese a creare le migliori condizioni possibili affinché il contribuente possa assolvere spontaneamente i propri obblighi fiscali, ricorrendo alle tradizionali forme di controllo nei casi che presentano maggiori indici di rischio o dettati da vincoli normativi, con vantaggi per l'Amministrazione finanziaria in termini di efficienza ed economicità dell'azione.

Nel corso dell'esercizio 2018, in linea con gli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2018-2020, definiti con l'Atto di indirizzo emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze, l'Agenzia ha operato proseguendo nella strategia di prevenzione all'evasione fiscale che privilegia le attività in grado di incentivare e facilitare l'assolvimento degli obblighi tributari e che favorisce, quindi, l'emersione spontanea delle basi imponibili rispetto ai tradizionali interventi di controllo e accertamento *ex post*.

L'attività di contrasto, pur mantenendo un ruolo importante per il recupero dell'evasione fiscale, è stata preceduta dall'attività di prevenzione che mira ad accompagnare il contribuente verso l'adempimento spontaneo dei propri obblighi, anche prevedendo la possibilità di correggere omissioni o errori nelle dichiarazioni già presentate.

Da alcuni anni, lo strumento per prendere contatto con il contribuente con una modalità che non prevede nella prima fase l'utilizzo dei poteri autoritativi, ma offre un servizio che fa leva sulla *tax morale* è rappresentato dalle comunicazioni per la promozione della *compliance* inviate a cittadini, ai professionisti ed alle imprese. Le comunicazioni ad oggi messe a punto sono di due tipi:

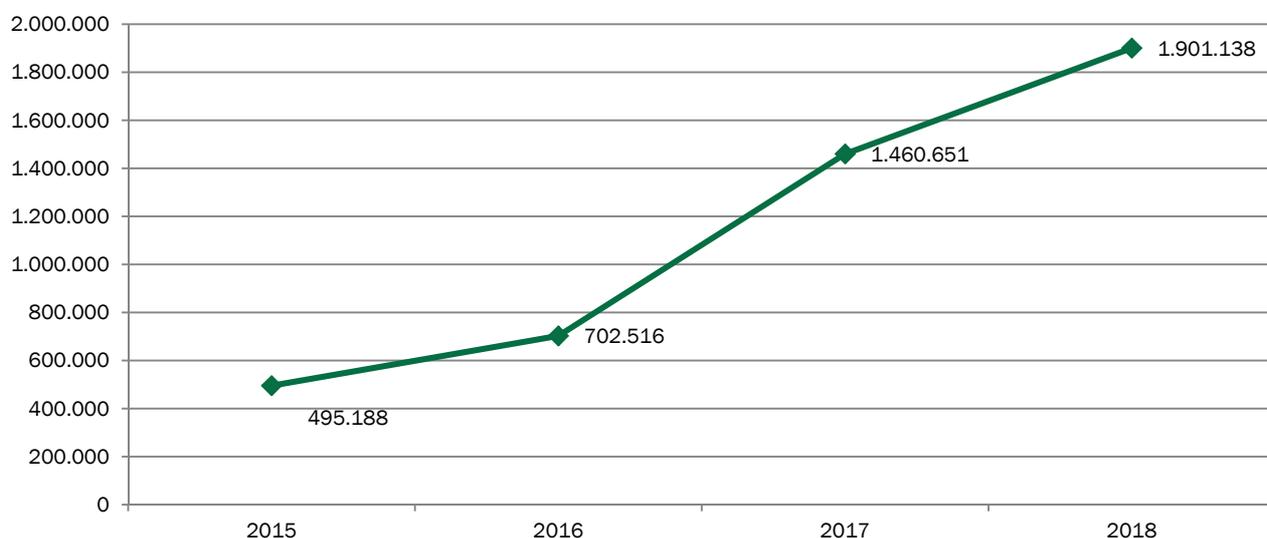
- quelle che vengono inviate in prossimità della scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni, con funzione di reminder per segnalare ai

contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione nel termine ordinario che hanno ancora 90 giorni di tempo per farlo con lievi sanzioni;

- quelle che contengono segnalazioni relative a probabili errori ed omissioni compiuti in fase di compilazione della dichiarazione e che spiegano al contribuente come poter rimediare agli errori, mediante l'istituto del ravvedimento operoso ed usufruire, quindi, del pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

In pochi anni si è passati da una fase in cui le comunicazioni venivano predisposte manualmente, al 2018 in cui ne sono state complessivamente trasmesse 1.901.138 con una variazione in aumento più che sostenuta negli anni come si evince dalla Figura 4.A.II.1, alcune delle quali inviate per promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari ai contribuenti che presentavano anomalie relative agli studi di settore per il triennio 2013-2015 o a quelli con anomalie risultanti dal confronto tra la comunicazione annuale IVA e la dichiarazione IVA per il 2017.

FIGURA 4.A.II.1 – COMUNICAZIONI FINALIZZATE ALLA PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANDAMENTO 2015-2018



La Tabella 4.A.II.1 riepiloga le tipologie di comunicazioni inviate nel 2018.

TABELLA 4.A.II.1: TIPOLOGIA DI COMUNICAZIONE INViate NEL 2018

Tipologia di comunicazione	Numero destinatari
Soggetti con più CU e redditi non dichiarati	146.536
Iva trimestrale (art.4 D.L. n.193/2016)	1.086.172
IVA omessa o incompleta	100.771
Incrocio con i sostituti d'imposta/730	372.543
Incrocio dati delle fatture	24.403
Anomalie da studi di settore	170.713
Totale	1.901.138

Questa modalità di approccio al contribuente sta producendo risultati positivi, sia in termini di cambiamento dei comportamenti, anche per gli anni successivi, sia in termini di recupero di imposte non versate o versate in misura ridotta erroneamente. Nel 2018, dall'adesione alle

strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 1,8 miliardi, con una variazione in aumento del 38,5% rispetto al risultato conseguito nel 2017.

È un programma in pieno sviluppo e per il quale si stanno effettuando importanti investimenti tecnologici volti ad automatizzare quanto più possibile i processi e raggiungere platee sempre più ampie, oltreché a cambiare i modelli organizzativi interni per individuare tutti gli snodi decisionali che, prima comportavano la sottoposizione di una posizione ad accertamento, oggi sono orientati a comunicare al contribuente i dati che avrebbero costituito la base per l'emissione di un avviso di accertamento.

Inoltre l'Agenzia è impegnata ad elevare i livelli di assistenza al contribuente implementando modelli di CRM declinati nel caso della Pubblica amministrazione come *Citizen Relationship Management*, includendo la multicanalità, l'integrazione dei dati come fattore caratterizzante, gli strumenti di contatto e confronto con i contribuenti e con gli intermediari, strumenti fruibili *online* in ogni momento della giornata senza necessità di recarsi presso gli uffici dislocati sul territorio.

Un altro strumento fiscale che consentirà anche di restituire alle imprese, ai lavoratori autonomi ed ai professionisti che trasmetteranno i loro dati all'Amministrazione, delle informazioni organizzate in forma di *report* che saranno utili anche nella vita degli affari, sono gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA).

Gli ISA sono stati introdotti originariamente nel nostro ordinamento giuridico dal Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, ma hanno trovato una disciplina di dettaglio nell'art. 9 bis del Decreto Legge 24 aprile 2017, convertito in legge con modificazioni, dalla legge 21 giugno, 2017, n. 96. Essi andranno a sostituire gli studi di settore ed a regime interesseranno oltre quattro milioni di operatori economici che, dal prossimo anno, potranno avere un riscontro trasparente della correttezza dei propri comportamenti fiscali, attraverso una nuova metodologia statistico-economica che stabilirà il loro grado di affidabilità/*compliance* su una scala da uno a dieci.

Più in dettaglio, grazie agli ISA sarà possibile valutare non solo il grado di affidabilità dei ricavi, ma anche del valore aggiunto e del reddito, in relazione agli addetti e sarà inoltre ampliato l'ambito temporale di analisi che verrà esteso a otto annualità.

Il superamento del concetto di esame della singola annualità, che può essere particolarmente positiva o negativa a seguito di eventi non ricorrenti, dovrebbe incrementare il clima di fiducia reciproco tra Amministrazione e contribuente, in quanto il sistema consentirà di cogliere l'andamento del ciclo economico e ottenere stime più precise.

Inoltre, i nuovi indici saranno revisionati al massimo ogni due anni anziché ogni tre, come previsto dagli studi di settore, in modo che possano riflettere con tempestività situazioni di natura straordinaria, modifiche normative, andamenti economici e dei mercati, anche con riguardo a specifiche attività economiche o aree territoriali.

Infine, agli ISA saranno correlati specifici benefici premiali riservati ai contribuenti che avranno un indice di affidabilità sufficientemente elevato. L'art. 9 bis, comma 11 prevede, tra l'altro, per i contribuenti affidabili, l'esclusione dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici, l'anticipazione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento, limitazioni nella determinazione sintetica del reddito complessivo, nonché vantaggi per l'apposizione del visto di conformità per le compensazioni, per i rimborsi IVA e per la prestazione delle garanzie.

Tutto ciò in un sistema dinamico, in quanto i contribuenti potranno adeguarsi nella dichiarazione dei redditi indicando ulteriori elementi positivi per migliorare il valore dell'indice sintetico di affidabilità per accedere ai benefici premiali.

Con i provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 22 settembre 2017 e del 7 maggio 2018 è stato avviato il programma di elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, valido a partire dal periodo d’imposta 2018¹¹¹.

Un arricchimento del percorso di avvicinamento ad un costruttivo e più moderno rapporto con il contribuente è rappresentato anche da alcune misure innovative, quali la “*cooperative compliance*”, la “*patent box*”, l’“*interpello nuovi investimenti*”, gli “*accordi preventivi*” e le “*procedure amichevoli*”, volte ad attrarre persone ed imprese estere in Italia, con la finalità di aumentare i consumi e gli investimenti, garantendo al contempo maggiore competitività alle imprese domestiche e un contesto di legalità e di leale competizione, attrattivo per le imprese estere.

Nella Tabella 4.A.II.2 sono riportati i risultati conseguiti al 31/12/2018 in relazione alle misure innovative sopra descritte.

TABELLA 4.A.II.2: MISURE INNOVATIVE	
Tipologia misura	
Cooperative compliance	
Richieste in esame	40
Soggetti ammessi	19
Patent box	
Accordi conclusi	794
Interpello nuovi investimenti	
N. risposte rese	27
Accordi preventivi	
N. accordi conclusi	56
Procedure amichevoli	
Casi discussi	156

L’attività di contrasto

Per quanto riguarda il contrasto all’evasione, nel 2018 il risultato annuale relativo all’obiettivo di riscossione complessiva è pari a 19,2 miliardi di euro (-4,5% rispetto ai 20,1 miliardi nel 2017) di cui 5,7 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 11,3 miliardi dai versamenti diretti e 1,8 miliardi dalle iniziative relative all’attività di promozione alla *compliance* (la Tabella 4.A.II.3 presenta il dettaglio degli incassi conseguiti in relazione alle diverse tipologie di attività).

¹¹¹ Con il DM del 23/03/2018 sono stati approvati, previo parere della Commissione degli esperti, 69 indici sintetici di affidabilità fiscale che sostituiscono altrettanti studi di settore. Con il DM del 28/12/2018, previo parere della Commissione degli esperti, sono stati approvati ulteriori 83 indici sintetici di affidabilità fiscale che sostituiscono 124 studi di settore portando al completo raggiungimento dell’obiettivo della sostituzione integrale dei 193 studi in vigore nel p.i. 2017. Si aggiunge inoltre che con il medesimo DM sono stati approvati i 23 ISA “semplificati” che hanno sostituito i parametri attualmente in vigore.

TABELLA 4.A.II.3: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI) - ANNO 2013-2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Entrate complessive	13,1	14,2	14,9	19,0	20,1	19,2
di cui:						
da versamenti diretti*	9,2	10,1	10,2	9,6	10,2	11,3
da attività di promozione della <i>compliance</i>			0,3	0,5	1,3	1,8
da <i>Voluntary disclosure</i> 1 e 2				4,1	0,4	0,3
definizione delle controversie tributarie					0,8	0,1
tramite agenti della riscossione	3,9	4,1	4,4	4,8	7,4	5,7

Nelle figure che seguono è riportato l'andamento nel periodo 2013-2018 delle entrate erariali e non erariali, dei versamenti diretti e delle riscossioni connesse alla promozione della *compliance*.

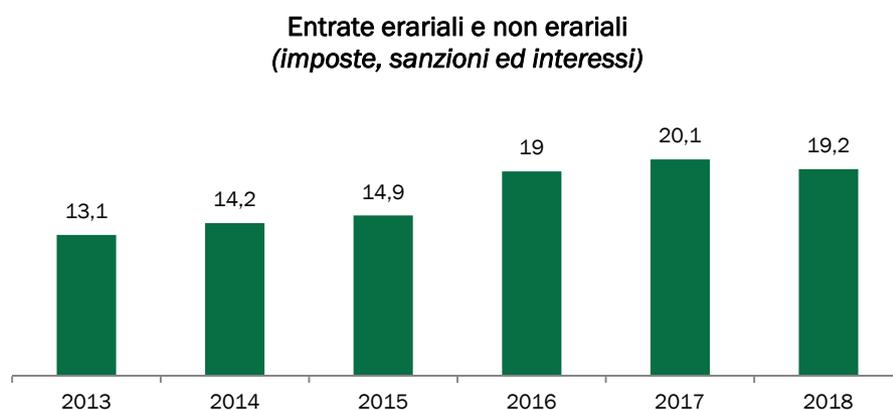
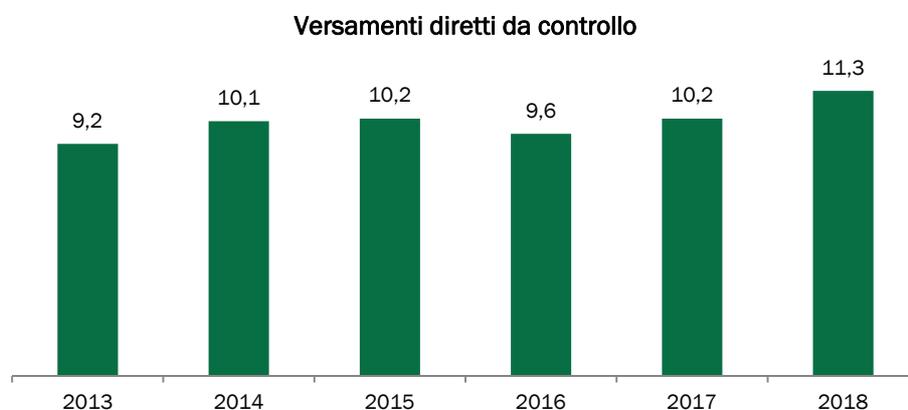
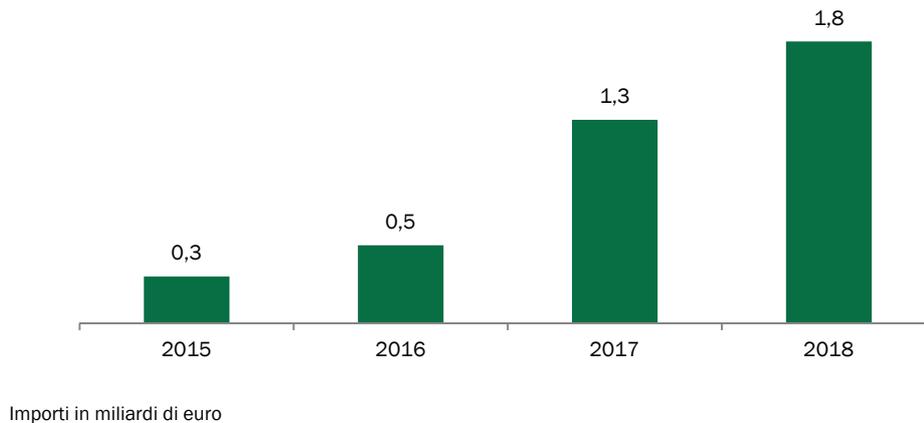
FIGURA 4.A.II.2 ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI – ANNI 2013-2018**FIGURA 4.A.II.3 VERSAMENTI DIRETTI – ANNI 2013-2018**

FIGURA 4.A.II.4 VERSAMENTI DA PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANNI 2013-2018**Versamenti da promozione della compliance**

In particolare, degli 11,3 miliardi di euro di versamenti diretti incassati nel 2018, 4,5 miliardi di euro sono derivanti dall'attività di accertamento e di controllo formale, come riportato nelle Tabelle 4.A.II.4, 4.A.II.5 e 4.A.II.6. Per ciascuna tipologia di attività, è illustrata la ripartizione tra interessi e sanzioni.

TABELLA 4.A.II.4: VERSAMENTI DIRETTI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E CONTROLLO FORMALE

	2016	2017	2018
Versamenti diretti connessi all'attività di accertamento e controllo formale	8,9	5,7	4,5
di cui			
- versamenti diretti da attività di accertamento*	8,6	5,5	4,3
- versamenti diretti da attività di controllo formale 36 ter DPR 600/73	0,3	0,2	0,2
Importi espressi in miliardi di euro			
* Dati 2016, 2017 e 2018 comprensivi di incassi da <i>voluntary disclosure</i>			

TABELLA 4.A.II.5: VERSAMENTI DIRETTI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO

	2016	2017	2018
Versamenti diretti connessi all'attività di accertamento*	8,6	5,5	4,3
di cui			
- sanzioni	2,1	1	1
Importi espressi in miliardi di euro			
*Dati 2016, 2017 e 2018 comprensivi di incassi da <i>voluntary disclosure</i>			

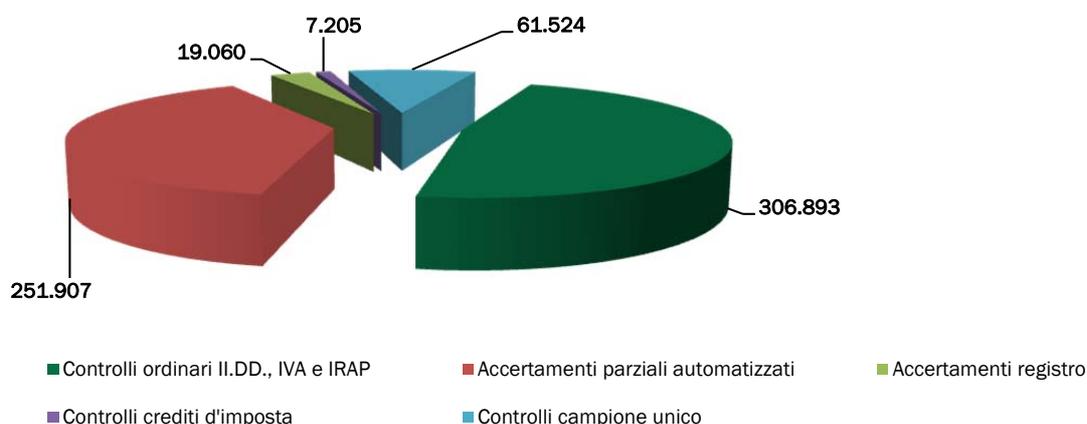
TABELLA 4.A.II.6: VERSAMENTI DIRETTI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO FORMALE 36 TER DPR 600/73

	2016	2017	2018
Versamenti diretti connessi all'attività di controllo formale 36 ter DPR 600/73	0,3	0,2	0,2
di cui			
- interessi	0,01	0,01	0,01
- sanzioni	0,04	0,03	0,03
importi espressi in miliardi di euro			

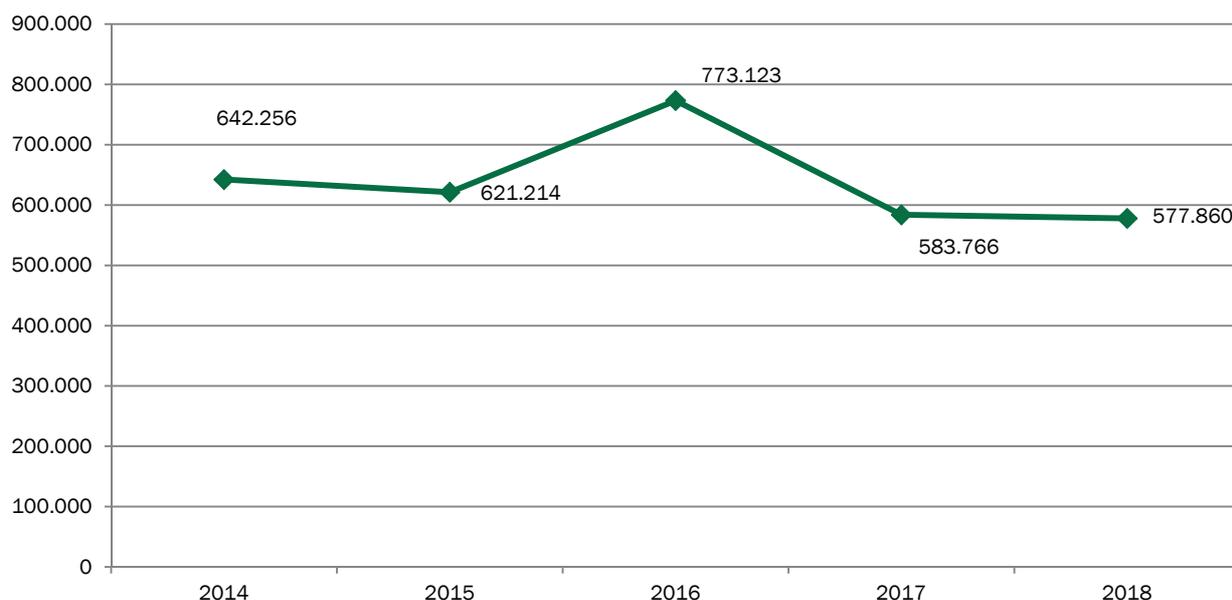
Nel corso del 2018, l’Agenzia ha effettuato 646.589 controlli, che includono: gli accertamenti ordinari relativi a imposte dirette (II.DD.), IVA e IRAP; gli accertamenti del settore registro; gli accertamenti parziali automatizzati (eseguiti ai sensi dell’art. 41-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, N. 600); i controlli sui crediti d’imposta svolti sia nei confronti di soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali (crediti agevolativi) sia su indebite compensazioni operate su modello F24 e i controlli formali registro finalizzati al riscontro dei requisiti qualificanti di ciascun regime agevolativo.

In termini numerici, come si evince dalla Figura 4.A.II.5 hanno concorso al risultato annuale: 306.893 accertamenti ordinari relativi a II.DD., IVA e IRAP; 19.060 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 7.205 controlli dei crediti d’imposta; 251.907 accertamenti parziali automatizzati; 61.524 controlli formali a campione unico.

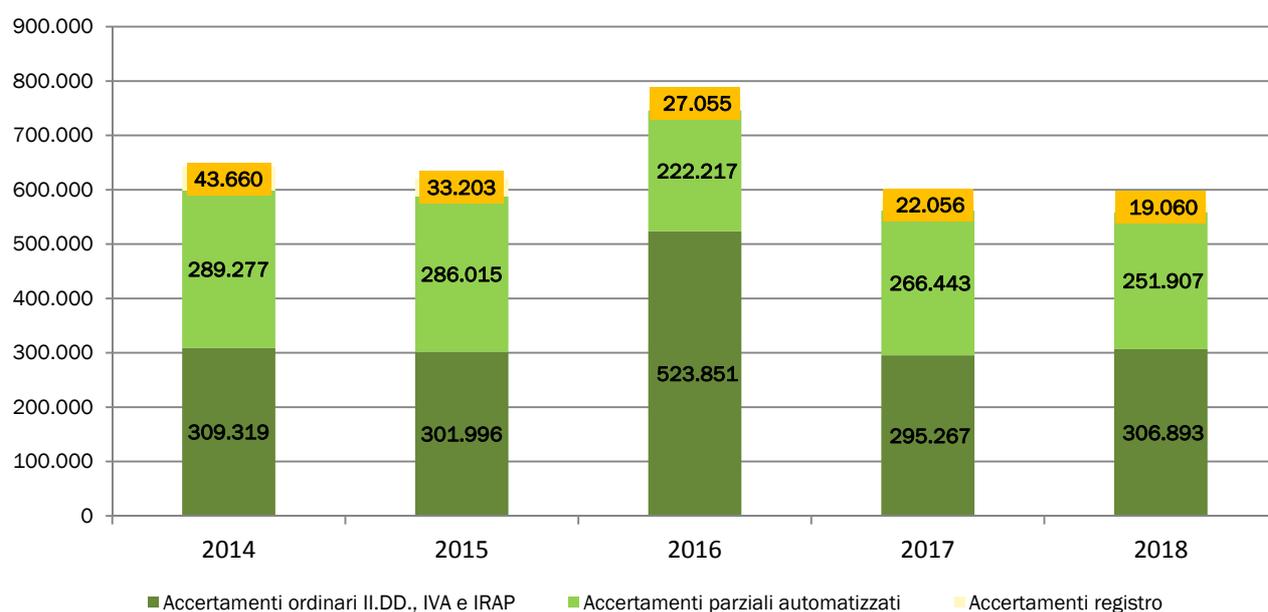
FIGURA 4.A.II.5: CONTROLLI ESEGUITI NEL 2018 – DETTAGLIO PER TIPOLOGIA



Se si focalizza l’attenzione unicamente sugli accertamenti relativi a II.DD., IVA e IRAP, sul settore registro, nonché sugli accertamenti parziali automatizzati, il numero di controlli effettuati nel 2018 ammonta a 577.860 con una variazione in diminuzione (-1%) rispetto al 2017 , come si evince dalle figure 4.A.II.6 e 4.A.II.7, nelle quali è riportato l’andamento nel quinquennio dei controlli c.d. “sostanziali” in valore assoluto ed in dettaglio per tipologia controllo.

FIGURA 4.A.II.6: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI – ANNI 2014-2018

*Esercizio 2016 interessato da atti di accertamento voluntary disclosure

FIGURA 4.A.II.7 – COMPOSIZIONE DEI CONTROLLI SOSTANZIALI – ANNI 2014-2018

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2018 (Tabella 4.A.II.7) è risultata pari a 17,4 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP, con una variazione in diminuzione dell'6,1% rispetto al risultato del 2017. Le altre tipologie di controllo (accertamenti parziali automatizzati e accertamenti degli atti e dichiarazioni soggetti a registrazione) hanno consentito di accertare maggiori imposte, rispettivamente, per circa 319 milioni di euro e 196 milioni di euro.

TABELLA 4.A.II.7: MAGGIORE IMPOSTA COMPLESSIVAMENTE ACCERTATA. ANNI 2017-2018

Tipologia controllo	2017	2018	Var. %
MIA accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP	18.023	16.919	-6,13%
MIA accertamenti parziali imposte dirette	314	319	1,59%
MIA accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	256	196	-23,44%
Totale	18.593	17.434	-6,23%

importi espressi in milioni di euro

Con riguardo agli accertamenti ordinari relativi a II.DD., IVA e IRAP, nella Tabella 4.A.II.8, è riportato, per il biennio 2017/2018, il confronto del numero dei controlli effettuati suddivisi per tipologia controllo.

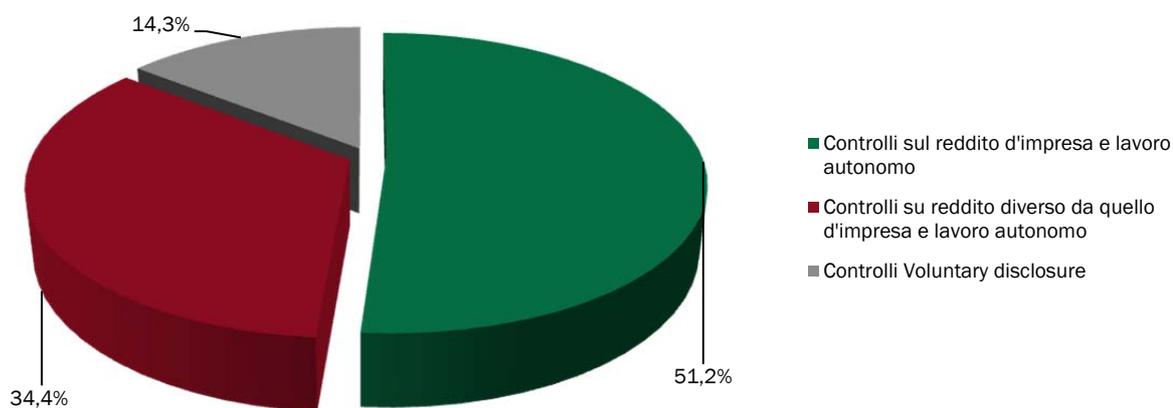
TABELLA 4.A.II.8: NUMERO DI CONTROLLI ORDINARI II.DD.,IVA E IRAP EFFETTUATI

Tipologia controllo	2017	2018	Variazione %
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	2.264	2.224	-1,8%
Accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni	10.776	9.986	-7,3%
Accertamenti nei confronti delle imprese di piccole dimensioni e Professionisti	144.877	140.238	-3,2%
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	5.422	4.797	-11,5%
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	122.322	102.904	-15,9%
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	2.024	2.784	37,5%
Accertamenti <i>voluntary disclosure</i>	7.582	43.960	479,8%
Accertamenti ordinari II.DD.,IVA e IRAP	295.267	306.893	3,9%

L'attività di controllo sostanziale ordinaria del 2018, come si evince dalla figura 4.A.II.9, si è svolta per il 51,2% nei confronti dei soggetti che svolgono attività d'impresa o attività professionali; per il 34,4% il controllo è stato invece finalizzato all'accertamenti di redditi diversi da quelli d'impresa e di lavoro autonomo. Per il restante 14,3% gli uffici hanno valutato, in relazione all'istanza di *voluntary disclosure* presentata¹¹², alla relazione ed agli elementi informativi trasmessi dal contribuente, la congruità del versamento effettuato in autoliquidazione comunicando l'avvenuto perfezionamento della procedura o, in caso contrario, provvedendo all'emissione degli inviti all'adesione ai sensi dell'art. 5 comma 1-bis e degli atti di contestazione, applicando sanzioni ed eventualmente maggiorazioni sugli importi residui e al netto di quanto versato.

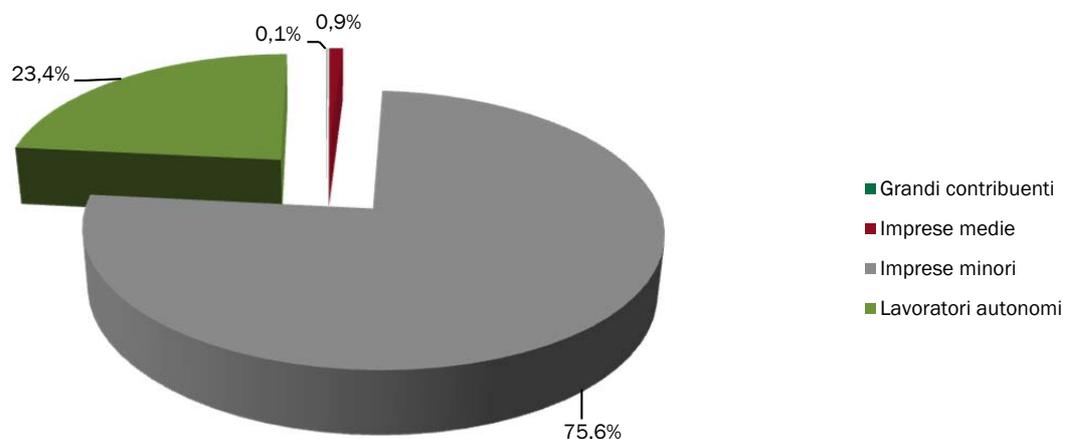
¹¹² Istanze di *voluntary disclosure* presentate ai sensi del Decreto Legge n. 193 del 22 ottobre 2016, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016.

FIGURA 4.A.II.9- CONTROLLI ORDINARI II.DD., IVA E IRAP – TIPOLOGIA REDDITO CONTROLLATO



Nell'ambito dell'attività finalizzata al recupero imposte non dichiarate connesse al reddito d'impresa ed al lavoro autonomo, i controlli sulle imprese minori (con volume d'affari o di ricavi dichiarati compresi tra 0 e 5.164.568 milioni di euro) ed i professionisti effettuati nel 2018 hanno rappresentato l'89,2% dell'attività, tendenzialmente in linea con la distribuzione della platea delle imprese tra le diverse tipologie di cui si riporta una rappresentazione in termini percentuali nella figura 4.A.II.10.

FIGURA 4.A.II.10 – PLATEA DELLE IMPRESE E DEI LAVORATORI AUTONOMI – DETTAGLIO PER TIPOLOGIA



Elaborazione periodo d'imposta 2016

Nelle Figure 4.A.II.11 e 4.A.II.12 viene rappresentato l'andamento nel quinquennio 2014/2018 della maggiore imposta accertata distinta per tipologia di controllo e per tipologia di reddito controllato.

FIGURA 4.A.II.11: MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO

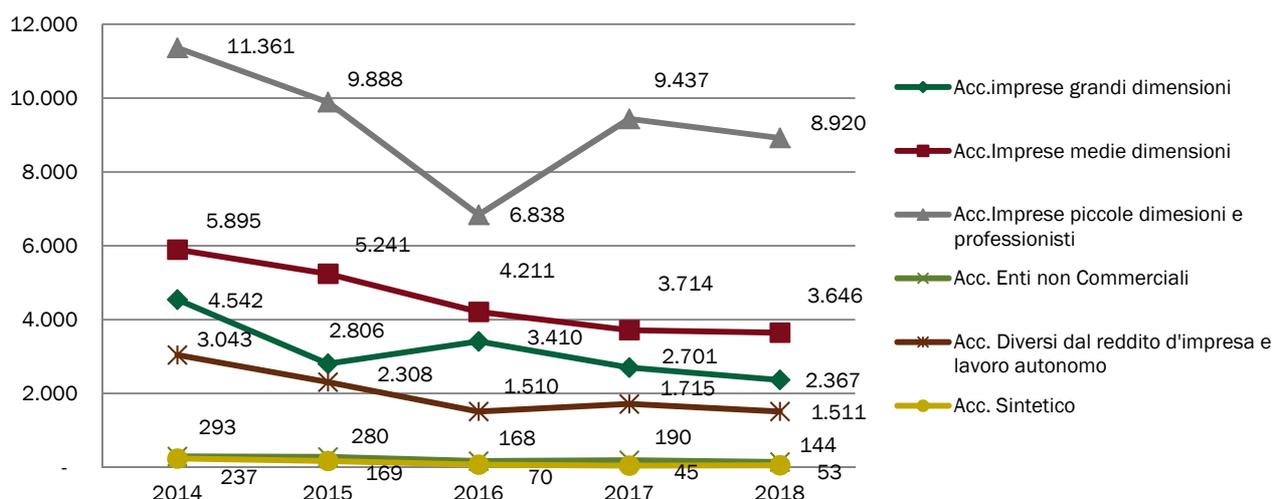
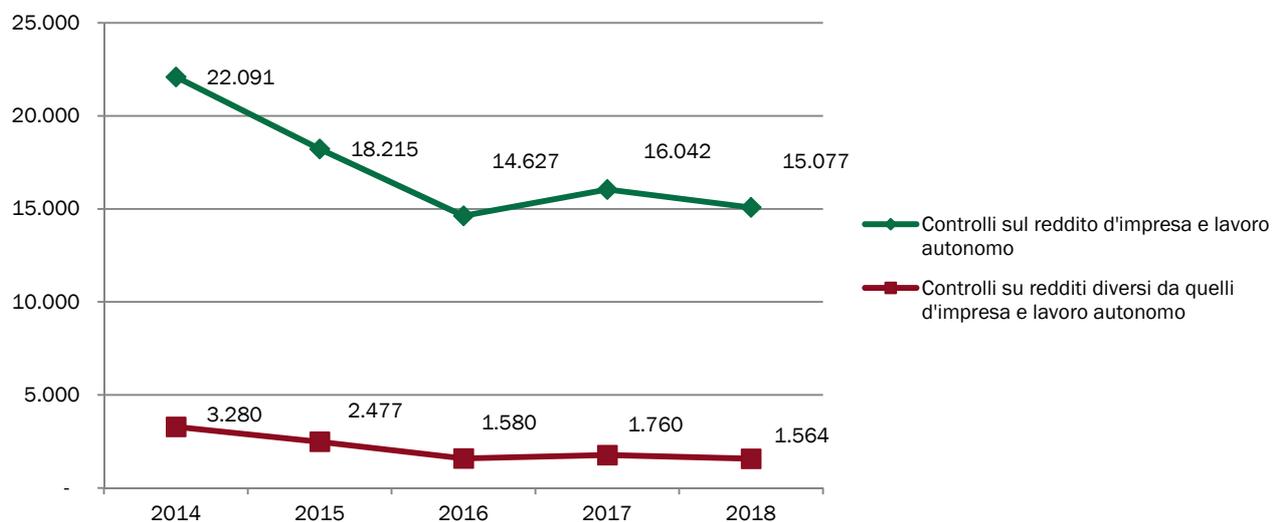


FIGURA 4.A.II.12 - MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA PER TIPOLOGIA DI REDDITO CONTROLLATO



Importi espressi in milioni di euro

Il risultato annuale della tipologia di controllo degli accertamenti parziali automatizzati registra una variazione in diminuzione rispetto all'analogo risultato conseguito nel 2017 in termini di numero degli accertamenti eseguiti, come rappresentato dalla Tabella 4.A.II.9, a fronte dell'incremento della maggiore imposta accertata.

TABELLA 4.A.II.9: NUMERO DI CONTROLLI PARZIALI AUTOMATIZZATI

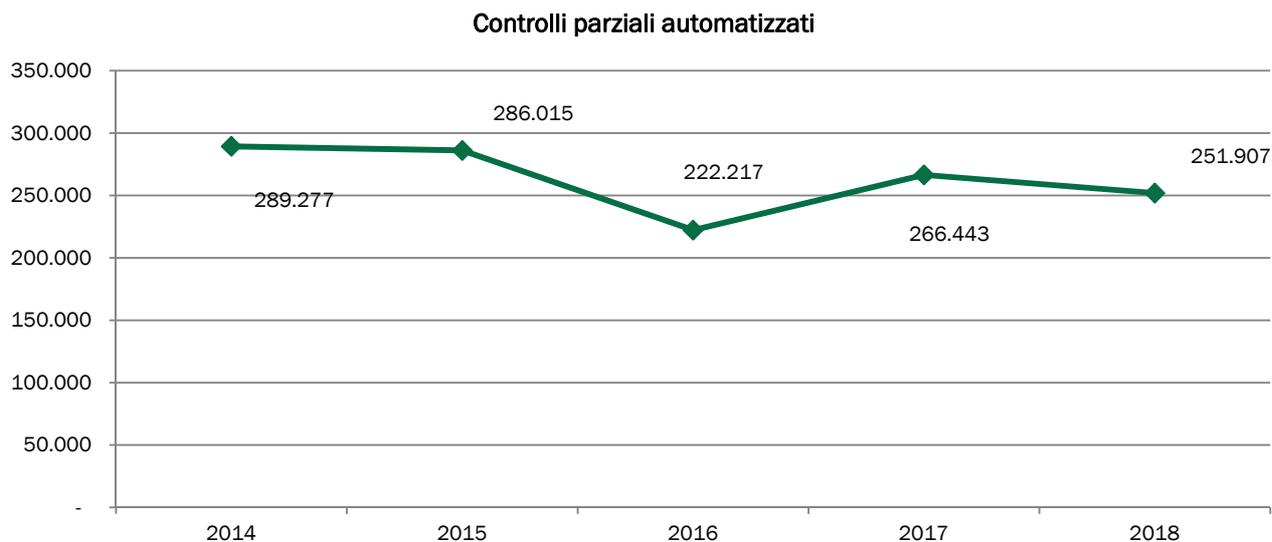
	2017	2018	Variazione %
N. accertamenti eseguiti	266.443	251.907	-5,5%
Maggiore imposta accertata*	314	319	1,6%

* Importi espressi in milioni di euro

Come si evince dalla figura 4.A.II.13, a partire dall'esercizio 2016 si registra una flessione nel numero di controlli 41 bis automatizzati effettuati, rispetto al risultato 2014. Tale andamento va

valutato tenendo in considerazione che, nello spirito della promozione dell'adempimento spontaneo, le posizioni elaborate sulla base dei criteri centralizzati¹¹³, a partire dal 2016, sono state utilizzate, in parte e preventivamente, per la predisposizione delle comunicazioni finalizzate alla promozione della *compliance*. Solo successivamente all'invio delle comunicazioni (esercizio 2017), in assenza di risposta del contribuente o in presenza di risposta carente, che non ha consentito di giustificare le anomalie segnalate, le posizioni sono state oggetto di attività di controllo sostanziale mediante l'invio del relativo atto di accertamento parziale automatizzato.

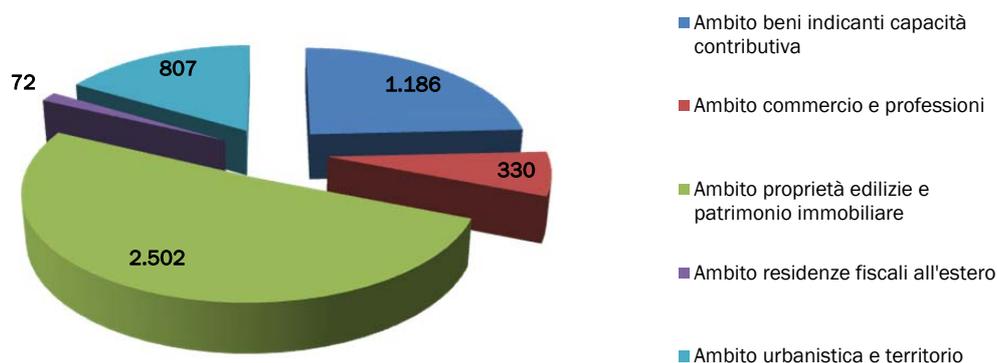
FIGURA 4.A.II.13 – CONTROLLI PARZIALI AUTOMATIZZATI ESEGUITI – ANNI 2014-2018



Nel corso del 2018, sono state prese in carico dalle strutture operative dell'Agenzia delle entrate 4.897 segnalazioni qualificate provenienti dai Comuni (il 69% delle quali proviene da Comuni del nord, il 16% del centro e il 15% del sud ed isole). La maggior parte delle segnalazioni riguarda l'ambito "Proprietà edilizie e patrimonio immobiliare" (51%) e l'ambito "Beni indicanti capacità contributiva" (24%), come si evince dalla Figura 4.A.II.14 che segue.

¹¹³ Criteri redditi di lavoro autonomo abituale e professionale, redditi di capitale, redditi di partecipazione, delle restanti tipologie di redditi diversi e redditi derivanti da lavoro autonomo abituale e non professionale, unitamente o meno ai criteri redditi di lavoro dipendente, assegni periodici al coniuge, quota annuale di plusvalenze/sopravvenienze rateizzate.

FIGURA 4.A.II.14 – SEGNALAZIONI QUALIFICATE PROVENIENTI DAI COMUNI



Nel corso del 2018, sono stati eseguiti 763 accertamenti in relazione ai quali al Sistema Informativo risulta collegata almeno una segnalazione qualificata dei Comuni. A fronte di detta attività di controllo sostanziale è stato possibile accertare maggiori imposte per circa 13 milioni di euro. Nella figura che segue è riportata la distribuzione degli accertamenti eseguiti nonché quella della relativa maggiore imposta accertata per ambito di segnalazione.

FIGURA 4.A.II.15 – DISTRIBUZIONE DEL NUMERO DI ACCERTAMENTI ESEGUITI PER AMBITO DI SEGNALAZIONE

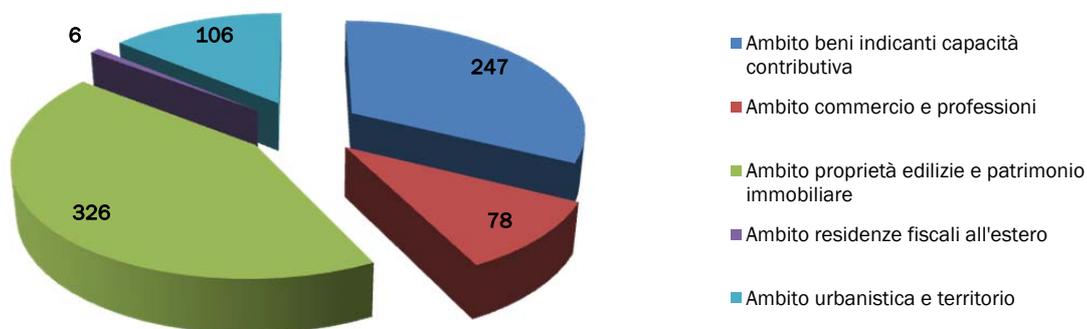
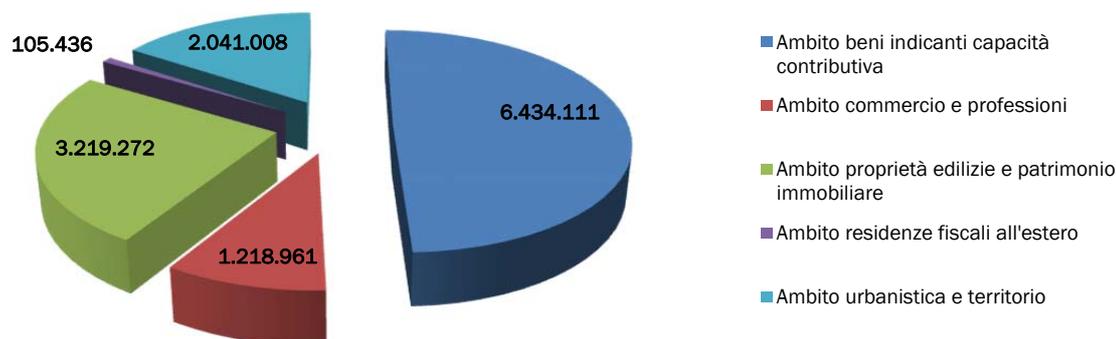


FIGURA 4.A.II.16 - DISTRIBUZIONE DELLA MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA PER AMBITO DI SEGNALAZIONE



L'attività di verifica effettuata dall'Agenzia nel 2018 è riportata nella Tabella 4.A.II.10, che espone i risultati quantitativi relativi alle verifiche e ai controlli mirati, affiancando ai risultati quantitativi i risultati qualitativi degli interventi esterni.

TABELLA 4.A.II.10 – ATTIVITA' ISTRUTTORIE ESTERNE SVOLTE – DETTAGLIO PER TIPOLOGIA DI CONTRIBUENTE

Tipologia contribuente	N. verbali redatti	Maggiore imposta constatata IVA	Rilievi II.DD.	Rilievi IRAP	Rilievi Ritenute
Verifiche nei confronti di soggetti di grandi dimensioni	304	133	2.100	1.944	253
Verifiche nei confronti di soggetti di medie dimensioni	2.979	548	2.245	2.064	121
Verifiche nei confronti di soggetti di piccole dimensioni	4.244	196	842	827	8
Verifiche nei confronti di enti non commerciali	1.116	42	141	122	2
Totale	8.643	919	5.328	4.957	384
<i>importi espressi in milioni</i>					

Le attività di analisi e contrasto in materia antifrode hanno portato all'approfondimento della posizione fiscale di oltre 3.700 soggetti coinvolti in fenomeni fraudolenti. In particolare, in materia di contrasto alle compensazioni di crediti inesistenti, le analisi hanno portato all'individuazione ed alla segnalazione di oltre 700 milioni di euro di crediti indebitamente compensati. Il dato relativo alle indebite compensazioni tiene conto altresì dell'attività di analisi relativa al fenomeno delle compensazioni inesistenti mediante accollo (cd. Progetto Coobbligati), i cui esiti sono stati condivisi con il Comando Generale della GDF, suddividendo le posizioni da verificare.

Le indagini in materia di frodi all'IVA hanno portato alla contestazione/segnalazione di 340 milioni di euro circa di maggiore IVA dovuta. Nell'ambito delle attività ispettive in argomento è stato altresì contestato un maggiore imponibile ai fini delle II.DD per circa 235 milioni di euro.

Nel corso del 2018 è stato inoltre sviluppato un progetto specifico per il contrasto alle frodi IVA realizzate con false dichiarazioni d'intento. In tale ambito, è stato svolto un lavoro di analisi

mediante le banche dati in uso che ha consentito di individuare oltre 130 soggetti privi dei requisiti per essere considerati esportatori abituali. Nei confronti di tali falsi esportatori sono stati avviati controlli mirati, ad esito dei quali, al fine di bloccare tempestivamente il flusso di fatturazione senza IVA, sono state inviate n. 723 *warning letters* a n. 414 relativi cedenti, evidenziando la falsità delle lettere d'intento ricevute e la possibilità di operare la variazione delle fatture già emesse senza IVA. Il falso *plafond* indicato nelle dichiarazioni d'intento intercettato risulta pari ad oltre 1,5 miliardi di euro.

Le attività investigative e di analisi riguardo lo specifico settore degli illeciti fiscali internazionali sono state altresì orientate verso fenomeni di residenza estera fittizia e di trasferimento o detenzione di attività finanziarie all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, mediante l'utilizzo di *trust*, società di comodo etc. Le indagini hanno consentito di individuare, nei confronti di circa 160 soggetti, una maggiore base imponibile ai fini delle II.DD. per euro 520 milioni circa ed accertare l'omessa indicazione di attività finanziarie ai fini del monitoraggio fiscale per oltre 1,85 miliardi di euro.

Al fine della lotta all'evasione, l'Agenzia ha effettuato scambi di informazioni con le strutture degli altri Stati membri dell'Unione europea e con Paesi Terzi. Nel 2018, il numero delle richieste di informazioni, relative a imposte dirette e altri tributi in uscita (dall'Italia verso l'estero) e in entrata (dall'estero verso l'Italia) si attesta ai livelli del 2016, come si evince dalla tabella che segue.

TABELLA 4.A.II.11: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI				
Anno	Richieste		Totale	
	Italia	Stati Esteri		
2016	124	401	523	
2017	402	349	751	
2018	200	354	554	

Per quanto riguarda lo scambio di informazioni in materia di IVA, nel corso dell'anno 2018 si è assistito ad una flessione degli scambi (Tabella 4.A.II.12) rispetto al 2017, anno in cui si era registrato un incremento. È proseguita da parte del Servizio di collegamento IVA la prassi di limitare l'invio delle richieste italiane inferiori a 15.000 euro come da decisione assunta dagli Stati membri in sede di comitato SCAC. Allo stesso modo, il Servizio di collegamento ha continuato la sua opera di sensibilizzazione degli Uffici al fine di motivare adeguatamente le richieste e di puntare sulla qualità piuttosto che sulla quantità, anche in applicazione del Reg. (UE) n. 904/2010.

TABELLA 4.A.II.12: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IVA (ART.7 REG. 904/2010)				
Anno	Richieste		Totale	
	Italia	Stati Esteri		
2016	204	1.073	1.277	
2017	465	925	1.390	
2018	289	1.040	1.329	

Le strutture dell’Agenzia sono state anche impegnate in attività di controllo (Tabella 4.A.II.13) derivanti da segnalazioni ricevute e inviate in via spontanea (cosiddetto scambio spontaneo d’informazioni) principalmente da Stati membri dell’Unione europea ai sensi della Direttiva 16/2011/UE e delle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni.

TABELLA 4.A.II.13: INFORMAZIONI SPONTANEE IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI

Anno	Scambio spontaneo		Totale
	in entrata	in uscita	
2016	90	298	388
2017	179	417	596
2018	186	1.357	1.543

L’attività di mutua assistenza per il recupero crediti esteri svolta dall’Agenzia delle entrate è stata svolta, nel corso del 2018, ai sensi della direttiva 2010/24/UE e delle convenzioni internazionali vigenti. Inoltre, l’attività svolta riguarda anche la gestione delle richieste pervenute ai sensi della precedente direttiva 2008/55/CE e tuttora pendenti.

Nell’ambito delle sue competenze di Ufficio centrale di collegamento per la mutua assistenza ai sensi della direttiva 2010/24/UE, l’Agenzia delle entrate ha svolto le seguenti attività:

- ha fornito pareri agli altri Uffici di collegamento in ordine all’applicazione delle norme della direttiva 2010/24/UE a casi concreti;
- ha assicurato la partecipazione dell’Amministrazione finanziaria italiana agli incontri organizzati dalla Commissione Europea in materia di recupero crediti (Meeting of the Recovery Expert Group del 04/10/2018, Training EFCA - Recovery e-Forms del 19-20/04/2018);
- ha coordinato e coinvolto gli Uffici di collegamento nella fase di test dell’applicazione centralizzata e-FCA, realizzata dalla Commissione UE per lo scambio dei formulari di mutua assistenza, nonché nella successiva fase di avvio, avvenuta il 1° gennaio 2019.

III) L’ATTIVITÀ DELL’AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

Nel 2018, l’Agenzia delle dogane e dei monopoli ha continuato a lavorare, congiuntamente alle altre Amministrazioni e Autorità coinvolte, per il rilancio del “Sistema Mare”, per aumentare la competitività degli scali italiani, migliorare il loro sistema di governance, ottimizzare le connessioni lato mare e lato terra e “catturare” maggiori traffici verso i porti nazionali. Ciò, nella consapevolezza che competitività ed efficienza richiedono procedure amministrative semplici, rapide e condivise, in grado di sfruttare le moderne tecnologie digitali per eliminare le inefficienze di natura burocratica che pesano sulla catena logistica portuale.

Nel contempo, l’Agenzia ha puntato all’ulteriore sviluppo dell’analisi automatizzata del rischio condivisa con altre Autorità nazionali per l’individuazione dei comportamenti fraudolenti che generano distorsioni alla libera concorrenza e per pervenire alla riduzione dell’invasività dei controlli, secondo il modello operativo definito dalle disposizioni in materia di “Sportello unico doganale e dei controlli” nonché al rafforzamento degli strumenti di contrasto al contrabbando in generale, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell’IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari, e dell’azione di prevenzione del riciclaggio. In particolare, nell’ambito della

convenzione in essere tra l'Agenzia e la Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, sono state potenziate le azioni di prevenzione e repressione degli illeciti extra-tributari connessi al commercio internazionale, con specifico riguardo al contrasto degli interessi economici della criminalità organizzata e al finanziamento del terrorismo.

Le attività concernenti la gestione delle accise sulla produzione e sui consumi sono costantemente orientate al rafforzamento dell'efficacia dei controlli ed alla semplificazione degli adempimenti. L'Agenzia nel 2018 ha proseguito l'azione di impulso alla digitalizzazione dei processi e di sviluppo di iniziative di confronto e collaborazione con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti, comprese forme avanzate di comunicazione in grado di favorire la preventiva conoscenza della normativa unionale e nazionale, anche al fine di incrementare il livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari.

Nel comparto dei giochi l'Agenzia ha messo in atto iniziative utili ad elevare la qualità dell'offerta, soprattutto sotto il profilo della tutela dei soggetti vulnerabili e per combattere il gioco illegale, anche quando è veicolato su reti telematiche da parte di soggetti in difetto di titolo autorizzativo o abilitativo. Per tale finalità, particolare attenzione è riservata al costante adeguamento e sviluppo tecnologico dei sistemi di sicurezza e monitoraggio e al rafforzamento delle attività di controllo, soprattutto per prevenire e reprimere il gioco minorile, anche attraverso una proficua collaborazione con le Autorità di polizia giudiziaria (Polizia di Stato, Carabinieri, Guardia di Finanza e Polizia locale).

Per quanto riguarda il settore dei tabacchi, l'Agenzia è costantemente impegnata nell'azione di presidio delle attività di controllo sulla produzione (per verificare la conformità dei prodotti alla normativa nazionale ed europea), sulla distribuzione e sulla vendita dei tabacchi lavorati, prestando specifica attenzione al controllo dei requisiti previsti dal Decreto Legislativo n. 6/2016, di recepimento della Direttiva 2014/40/UE, e all'adozione dei connessi provvedimenti autorizzatori e sanzionatori.

In coerenza con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2018-2020 ed in continuità evolutiva con le azioni intraprese nel corso degli anni precedenti, la strategia di intervento dell'Agenzia è volta, da un lato, ad una maggiore semplificazione e razionalizzazione delle procedure per facilitare gli adempimenti e favorire la *compliance* e, da un altro, all'implementazione delle attività dirette a incrementare il livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria, delle frodi e degli illeciti extratributari, assicurando comunque la riduzione dell'invasività dei controlli e un fattivo coordinamento con le altre autorità istituzionalmente preposte agli specifici ambiti operativi.

L'attività di prevenzione

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli è chiamata ad assicurare la regolarità dei traffici commerciali, garantendo contestualmente la velocizzazione delle operazioni doganali ed il miglioramento dei rapporti con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti anche per stimolare un comportamento virtuoso da parte dell'utenza sotto il profilo degli adempimenti fiscali. Ciò senza diminuire l'azione capillare di prevenzione e contrasto al contrabbando, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell'IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari e al riciclaggio e con l'obiettivo di tutelare la concorrenza leale e rafforzare la competitività degli operatori economici che operano nel rispetto della legalità.

Il Piano 2018-2020 dell'Agenzia prevede, ai fini del potenziamento dell'attività di prevenzione:

- la riduzione dell'onerosità degli adempimenti e dell'invasività dei controlli, per favorire l'adempimento spontaneo anche attraverso ulteriori servizi digitalizzati che amplino i controlli on line secondo il paradigma ONCE (un solo invio/un solo controllo);

- il sostegno all'incremento della platea degli Operatori Economici Autorizzati e all'utilizzo delle connesse facilitazioni, nonché degli strumenti che determinano la certezza del rapporto doganale;
- il rafforzamento delle iniziative di confronto e collaborazione con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti, ivi incluse forme avanzate di comunicazione preventiva, per favorire la conoscenza della normativa unionale e nazionale;
- il supporto e rafforzamento della capacità competitiva degli operatori economici italiani, attraverso la diffusione e l'utilizzo degli istituti e delle procedure doganali volte a favorire l'incremento dei volumi operativi, in particolar modo delle esportazioni di prodotti verso Paesi terzi, in modo da contribuire alla crescita dimensionale ed al processo di internazionalizzazione delle imprese italiane;
- l'incentivazione delle iniziative volte ad accrescere l'adempimento spontaneo dei contribuenti, al fine di ridurre le controversie e assicurare un elevato livello di adesione agli atti impositivi e sanzionatori in materia di diritti doganali e di accise al fine di deflazionare il contenzioso.

In riferimento alle attività finalizzate alla facilitazione degli adempimenti tributari e al miglioramento della qualità dei servizi ai contribuenti/utenti, si segnala che, a seguito del processo di informatizzazione delle procedure doganali, tutte le dichiarazioni doganali sono presentate per via telematica con firma digitale ed esaminate in tempo reale. La procedura telematica dello “Sdoganamento in mare e in volo” che consente alle imprese di presentare le dichiarazioni doganali quando le merci sono ancora in viaggio verso i porti nazionali riducendo i tempi di stazionamento delle merci nei *terminal* di sbarco l'attivazione dei “Corridoi doganali” e l'introduzione del “Fascicolo elettronico”, che consente l'invio telematico della documentazione a corredo senza recarsi presso la dogana per l'effettuazione dei controlli documentali delle operazioni di *import/export*, contribuiscono a ridurre gli adempimenti per lo sdoganamento delle merci e i connessi costi, a vantaggio degli operatori economici e dell'azione amministrativa.

L'Agenzia, nel 2018, ha anche avviato la sperimentazione e realizzazione di due progetti di rilevanza strategica, che mirano ad ottimizzare la filiera logistica procedurale, inclusa quella doganale, anche attraverso l'interoperabilità tra i sistemi/piattaforme telematiche, in un'ottica di Single Window/One-stop-shop.

Il primo progetto, “Digitalizzazione delle procedure nel porto di Bari” costituisce la prima realizzazione di interventi che saranno estesi anche ad altri porti sul territorio nazionale ed ha la finalità di razionalizzare gli scambi di informazioni tra gli attori del ciclo portuale, tramite l'interoperabilità tra il sistema informativo doganale AIDA e il Port Community System GAIA operativo nel porto di Bari. Nel 2018 sono stati completati la fase di analisi e lo sviluppo dei servizi per la digitalizzazione delle procedure di imbarco/sbarco, di ingresso/uscita dai nodi portuali, di tracciamento delle merci all'interno dello spazio portuale, nonché l'informatizzazione dei pagamenti delle tasse portuali.

Il secondo progetto, “Evoluzione della *National Maritime Single Window* e dell'*e-manifest*”, ha la finalità di razionalizzare gli scambi di informazioni tra gli attori del ciclo portuale, attraverso la piena operatività tra i sistemi lato mare delle Capitanerie di porto e dell'Agenzia. In tale prospettiva, verrà implementato il nuovo modello di *e-manifest* (Manifesto delle merci elettronico), che comporta la reingegnerizzazione dei processi doganali di importazione e controlli, strettamente collegati nel flusso di tracciabilità e di automazione dei processi doganali, e verrà realizzata l'estensione dello sdoganamento in mare ad altre tipologie di navi e merci, che caratterizzano i flussi merci dei porti del Meridione.

Nel 2018, nell'ambito di reingegnerizzazione dei processi, è inoltre, stata effettuata l'analisi e la progettazione della componente del sistema AIDA relativa a presentazione merci, e si è anche conclusa l'analisi delle componenti relative ad importazione e controlli.

L'attività di contrasto

Le attività dell'Agenzia sono dirette alla verifica e al controllo degli scambi, della produzione e del consumo dei prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa; alla regolazione e al controllo dell'intero comparto dei giochi e alla gestione delle tradizionali competenze sui prodotti derivanti dalla lavorazione del tabacco. In particolare, nel comparto dei giochi l'Agenzia è fortemente impegnata nell'azione costante di verifica della regolarità del comportamento degli operatori con l'obiettivo di assicurare un ambiente di gioco rispettoso della legalità e responsabile, il tutto in un contesto ampiamente monitorato e tecnologicamente avanzato.

In materia di tabacchi, l'Agenzia gestisce tutte le procedure connesse alla riscossione delle accise, anche mediante controlli diretti a contrastare le irregolarità e l'evasione di dette specifiche imposte, nonché la tariffa di vendita al pubblico e l'articolazione delle rivendite dei prodotti da fumo.

Per svolgere con efficacia il compito di Autorità doganale, con particolare riferimento ai controlli sulle merci in importazione, esportazione e transito, l'Agenzia, in conformità a quanto previsto dalla normativa unionale, adotta una metodologia di carattere selettivo su tutte le dichiarazioni (da e per Paesi terzi), fondata sul sistema di analisi dei rischi.

Attraverso la procedura informatizzata del "Circuito doganale di controllo" (CDC) integrata dall'analisi di rischi locale, in continuo aggiornamento, vengono selezionate le operazioni doganali da sottoporre ai diversi livelli di controllo:

- controllo fisico delle merci (VM);
- controllo mediante l'ausilio degli "scanner" (a raggi-x) dei mezzi di trasporto e dei container (CS);
- controllo documentale della dichiarazione e della documentazione allegata (CD);
- controllo automatizzato (CA), mediante il quale la merce viene immediatamente rilasciata alla disponibilità dell'operatore quando i parametri analizzati da sistema (compresa la presenza dei certificati e autorizzazioni richiesti) indicano la mancanza di profili di rischio.

Ai tradizionali controlli sopra evidenziati si affiancano, sulla base della relativa normativa comunitaria, anche i controlli di sicurezza che mirano a garantire soprattutto la *security* dei cittadini nei confronti di atti terroristici, attacchi con armi di distruzione di massa, attività della criminalità organizzata, come traffico di stupefacenti, di tabacchi o di armi che possano sostenere finanziariamente attività pericolose per la collettività.

Il Piano 2018-2020 dell'Agenzia prevede, ai fini del potenziamento dell'attività di contrasto all'evasione:

- l'ulteriore sviluppo dell'analisi automatizzata del rischio condivisa con altre Autorità nazionali per l'individuazione dei comportamenti fraudolenti che generano distorsioni alla libera concorrenza e per pervenire alla riduzione dell'invasività dei controlli;
- il rafforzamento degli strumenti di contrasto al contrabbando in generale, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell'IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari, e dell'azione di prevenzione del riciclaggio;
- l'analisi dell'andamento del mercato dei prodotti da fumo per il consolidamento delle entrate erariali attese, per proporre all'Autorità politica eventuali interventi sulla fiscalità dei prodotti e per la razionalizzazione della rete di vendita; controllo della corretta applicazione delle disposizioni nazionali e comunitarie relative

Nel 2018 l’Agenzia ha ulteriormente sviluppato la propria strategia volta a promuovere la *compliance* riducendo l’invasività dell’azione di controllo e al tempo stesso intensificando i controlli mirati, basati su tecniche evolute di analisi dei rischi, in linea con le disposizioni nazionali ed unionali che prevedono modalità di controllo coerenti con l’obiettivo di facilitare gli adempimenti tributari in modo da contribuire a una maggiore competitività delle imprese che operano sul territorio dell’Unione europea e favorire nel contempo l’attrattività degli investimenti per le imprese estere. Tutto ciò unitamente allo sviluppo delle tecnologie dell’informazione e della comunicazione per la velocizzazione delle procedure di sdoganamento quale elemento essenziale per assicurare la facilitazione del commercio e, al tempo stesso, l’efficacia dei controlli doganali, riducendo in tal modo i costi per le imprese e i rischi per la società.

Nel 2018 le dogane italiane hanno trattato circa 21,5 milioni di dichiarazioni doganali presentate nella quasi totalità dei casi in via telematica. Ogni dichiarazione doganale presentata è trattata dal sistema AIDA (Automazione Integrata Dogane e Accise) ed esaminata dal Circuito Doganale di Controllo che seleziona le dichiarazioni che devono essere sottoposte a controllo indicandone anche la tipologia (documentale, scanner, fisico, a posteriori). Al 31 dicembre 2018, nel Circuito Doganale di Controllo risultano attivi 8.366 profili; sulla base delle analisi e valutazioni effettuate, nel corso del 2018 sono stati istituiti, annullati, messi in scadenza o modificati 7.739 profili in totale.

Controlli allo sdoganamento e controlli a posteriori

L’attività di controllo svolta dall’Area dogane si ripartisce in tre categorie:

- controlli in linea allo sdoganamento;
- controlli a posteriori;
- verifiche nel settore delle accise.

Nella Tabella 4.A.III.1 viene riportato il numero di controlli effettuati dall’Agenzia nel 2018, per le principali tipologie, e le relative variazioni rispetto all’anno precedente nei settori dogane e accise.

TABELLA 4.A.III.1: DISTRIBUZIONE DEI CONTROLLI PER LE PRINCIPALI TIPOLOGIE

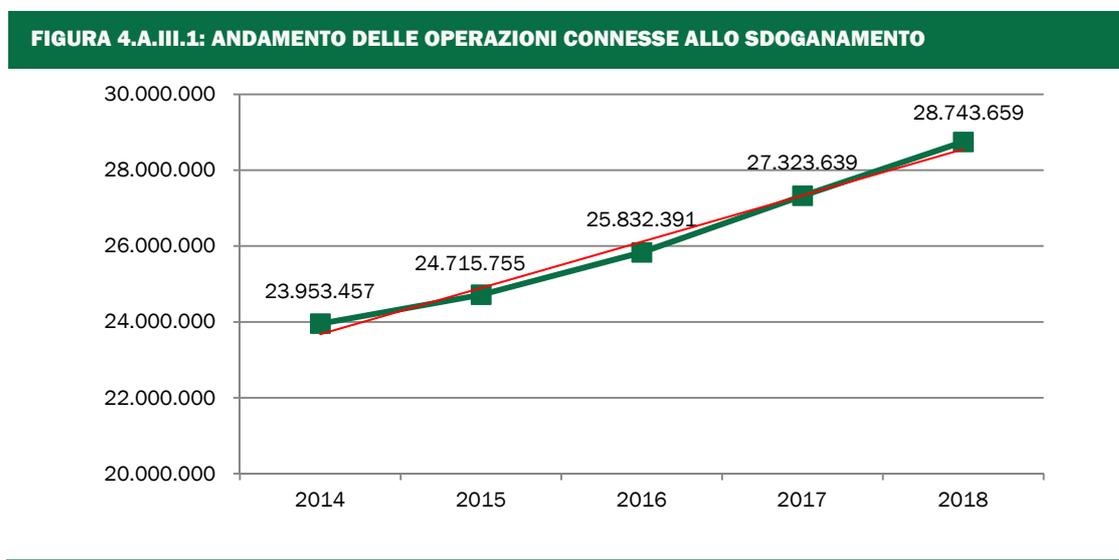
Principali tipologie di controlli	2017	2018	Var. %
Verifiche Intra	2.691	2.238	-16,8
Verifiche Plafond	365	306	-16,2
Revisioni d'accertamento con accesso	2.640	3.294	24,8
CDC - Controlli fisici allo sdoganamento	218.259	221.173	1,3
CDC - Controlli documentali allo sdoganamento	277.338	275.936	-0,5
Controlli scanner	41.009	41.700	1,7
Verifiche ordinarie	20.188	14.255	-29,4
Revisioni di accertamento in ufficio	117.008	99.808	-14,7
Controlli AEO (inclusi post-audit)	577	564	-2,3
Verifiche tecnico amministrative in materia di accise	48.592	47.132	-3,0
Controlli su dichiarazioni sommarie pre arrivo	307.414	262.590	-14,6
Totale	1.036.081	968.996	-6,5

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli

La successiva Tabella 4.A.III.2 riporta i dati di consuntivo delle operazioni connesse alle attività di sdoganamento per il quinquennio 2014-2018.

TABELLA 4.A.III.2: OPERAZIONI CONNESSE ALLO SDOGANAMENTO					
Operazioni connesse allo sdoganamento	2014	2015	2016	2017	2018
Dichiarazioni doganali (DAU)	17.206.336	18.188.815	19.038.827	20.335.913	21.578.763
Manifesti merci in arrivo	148.932	147.920	153.396	150.621	159.303
Manifesti merci in partenza	147.749	149.406	148.545	138.735	142.275
Partite di merce in temporanea custodia	6.450.440	6.229.614	6.491.623	6.696.353	6.861.300
Totale operazioni	23.953.457	24.715.755	25.832.391	27.323.639	28.743.659

Come evidenzia la Figura 4.A.III.1, le operazioni di sdoganamento hanno fatto registrare una continua crescita nel periodo in esame.



Nella Tabella 4.A.III.3 sono riportati i controlli allo sdoganamento effettuati nel 2018, distinti tra quelli derivanti dal Circuito Doganale di Controllo (CDC) e quelli di iniziativa. Il totale dei controlli allo sdoganamento è diminuito complessivamente del 3,9%, essenzialmente a causa della riduzione dei controlli sulle dichiarazioni sommarie di pre arrivo (-14,6%). Tale riduzione è in linea con la generale strategia unionale e nazionale.

TABELLA 4.A.III.3: CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO

CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO	TIPOLOGIA DI CONTROLLO	2017	2018	Variazione	%
Controlli derivanti dal Circuito Doganale di Controllo (CDC)	controlli fisici	218.259	221.173	2.914	1,3%
	controlli documentali	277.338	275.936	-1.402	-0,5%
	controlli scanner	14.183	19.770	5.587	39,4%
TOTALE CONTROLLI DERIVANTI DAL CDC		509.780	516.879	7.099	1,4%
Controlli di iniziativa	controlli fisici	18.553	19.965	1.412	7,6%
	controlli documentali	41.373	47.627	6.254	15,1%
	controlli scanner	26.826	21.930	-4.896	-18,3%
TOTALE CONTROLLI DI INIZIATIVA		86.752	89.522	2.770	3,2%
TOTALE CONTROLLI SU DISCHIARAZIONI SOMMARIE DI PREARRIVO		307.414	262.590	-44.824	-14,6%
TOTALE CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO		903.946	868.991	-34.955	-3,9%

Per quanto riguarda il tasso di positività dei controlli effettuati, nelle tabelle seguenti vengono riportati i dati relativi al 2018 suddivisi per tipologia di controllo. Nell'ambito della strategia volta a ridurre l'invasività dei controlli, nel 2018 è stato, tra l'altro, curato il potenziamento e la piena efficienza delle apparecchiature scanner in dotazione all'Agenzia, installate nei maggiori porti, interporti e punti di confine terrestre del territorio nazionale (potenziamento logistico dei siti di ubicazione, interventi per il mantenimento in esercizio dei macchinari, ecc.).

L'utilizzo di strumenti di ultima generazione per la scansione radiografica per l'ispezione dei container e dei mezzi di trasporto negli scali portuali, fa parte degli interventi attivati per coniugare lo snellimento delle operazioni doganali a un elevato livello di deterrenza ai traffici fraudolenti anche connessi al terrorismo e alla criminalità internazionale.

TABELLA 4.A.III.4: TASSO DI POSITIVITÀ DEI CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO

CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO	TIPOLOGIA DI CONTROLLO	2017	2018	Variazione
Tasso di positività dei controlli	Controlli fisici	6,0%	4,9%	-1,1%
	Controlli documentali	2,5%	2,4%	-0,2%
	Controlli scanner	1,0%	1,6%	0,6%
TASSO DI POSITIVITA' (MEDIA PONDERATA)		4,3%	3,5%	-0,5%

TABELLA 4.A.III.5: TASSI DI POSITIVITÀ DEI CONTROLLI DA CDC

Tassi di positività rilevati nel CDC	2017	2018
Tasso di positività per controlli selezionati da Sistema di analisi dei rischi (CD+VM+CS) su merci in importazione	5,0%	4,3%
Tasso di positività per controlli selezionati da Sistema di analisi dei rischi (CD+VM+CS) su merci in esportazione	2,6%	2,1%

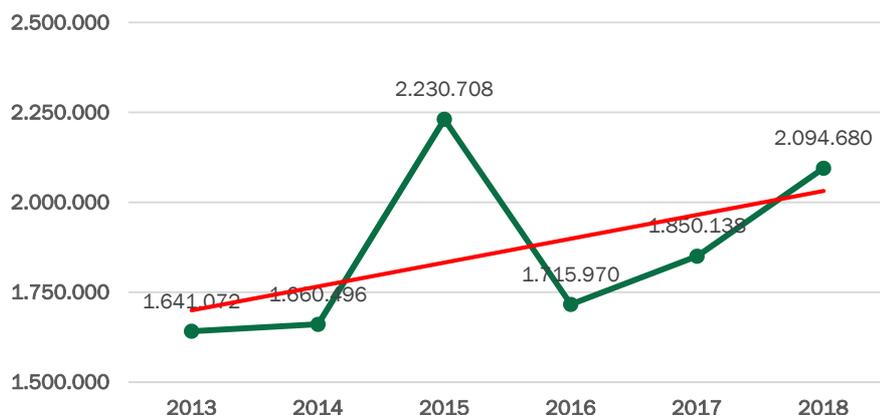
Per quanto concerne l'attività di controllo a posteriori, la Tabella 4.A.III.6 riporta il numero di controlli effettuati dall'Agenzia nell'anno 2018, confrontati con gli analoghi risultati del precedente anno.

TABELLA 4.A.III.6: CONTROLLI A POSTERIORI

Tipologie controlli	2017	2018	Variazione
Verifiche Intra	2.691	2.238	-16,8%
Verifiche Plafond	365	306	-16,2%
Revisioni d'accertamento con accesso	2.640	3.294	24,8%
Verifiche ordinarie	20.188	14.255	-29,4%
Revisioni di accertamento in ufficio	117.008	99.808	-14,7%
Controlli certificazioni AEO inclusi <i>post-audit</i>	577	564	-2,3%
Totale controlli	143.469	120.465	-16,0%

I risultati operativi illustrati nelle precedenti tabelle mettono in evidenza gli effetti della strategia di azione dell'Agazia orientata a facilitare gli adempimenti a carico degli operatori economici a vantaggio del sistema Paese. Tale strategia punta a coniugare l'incremento della *compliance* e la qualificazione delle attività di controllo. In campo doganale, l'impegno dedicato alla diffusione della certificazione AEO fa sì che la dogana si trovi a interagire con un numero sempre maggiore di operatori certificati; in campo accise, è stata accentuata l'azione di controllo propedeutica al rilascio di autorizzazioni e licenze, mediante una approfondita analisi dei requisiti oggettivi e soggettivi dei richiedenti, in modo da avere una preventiva valutazione di affidabilità degli stessi. In entrambi i casi si tratta di valorizzare un'attività preventiva, in una logica tesa a ridurre l'invasività dei controlli (anche in termini quantitativi) e a rafforzarne l'efficacia. L'attività di controllo e antifrode dell'Area dogane svolta nel 2018 trova riscontro, in termini di efficacia, anche sul piano dei Maggiori Diritti Accertati (MDA), quale elemento tangibile e quantificabile dell'operato dell'Agazia, frutto sia della metodologia di analisi applicata per l'accertamento delle frodi, sia di situazioni caratterizzate da fattori esogeni difficilmente prevedibili.

La Figura 4.A.III.2 mostra l'andamento riferito al periodo 2013-2018 per tutte le tipologie di controlli. Poiché nel 2015 il 33% del risultato è stato determinato da tre casi eccezionali, il risultato del 2017 conferma il *trend* crescente dell'ultimo quinquennio e l'efficacia delle strategie di contrasto all'evasione adottate dall'Agazia.

FIGURA 4.A.III.2: ANDAMENTO DEI MAGGIORI DIRITTI ACCERTATI (MDA)/€1000

La Tabella 4.A.III.7 riporta il dettaglio degli MDA rilevati nell'ambito delle distinte tipologie di verifica effettuate con il rispettivo contributo in termini percentuali. Gli MDA che derivano

dalle verifiche sugli scambi intra-unionale (verifiche INTRA) costituiscono il 58% del totale realizzato nell'anno.

TABELLA 4.A.III.7: MDA PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO (ANNO 2018)

Tipologie di controlli	MDA (€/1000)	Incidenza sul totale
IVA intra	1.215.422	58,0%
Plafond	266.362	12,7%
Revisioni d'Accertamento con accesso presso le aziende	6.688	0,3%
Controlli ai depositi	565	0,0%
Altre verifiche ordinarie con accesso	29.482	1,4%
Altri controlli in ufficio	195.294	9,3%
Verifiche accise	380.866	18,2%
MDA totali (€)	2.094.680	100%

L'importo dei Maggiori Diritti Riscossi (MDR) nell'anno 2018 è stato di circa 260 milioni di euro. I MDR si riferiscono unicamente ai MDA Dogane e Accise, considerato che la riscossione dei maggiori diritti IVA (Intra e Plafond) è di competenza dell'Agenzia delle entrate. Nelle tabelle seguenti sono riportati, rispettivamente, i MDA in ambito doganale e accise nell'anno 2018 e l'andamento degli accertamenti e delle riscossioni derivanti dalla lotta all'evasione dei tributi gestiti dall'Agenzia - Area dogane.

TABELLA 4.A.III.8: MAGGIORI DIRITTI RISCOSSI NELL'ANNO 2018

DESCRIZIONE	IMPORTO (€)
Maggiori diritti riscossi da rettifica	132.341.834
Maggiori diritti e penalità riscossi in ambito accise	55.922.541
Maggiori diritti e penalità riscossi in ambito doganale	71.689.395
Totale (€)	259.953.770

TABELLA 4.A.III.9: ACCERTAMENTI E RISCOSSIONE DA LOTTA ALL'EVASIONE (€/MLN)

DESCRIZIONE	2014	2015	2016	2017	2018	TOTALE
MDA	1.660	2.231	1.716	1.850	2.095	9.552
MDA Dogane e Accise (escluso IVA da Intra e Plafond)	624	764	543	652	613	3.196
MDR	208	225	222	349	260	1.264

Dalla precedente tabella emerge che nei cinque anni considerati, a fronte di MDA relativi ai diritti doganali e alle accise per 3.196 milioni di euro, i corrispondenti maggiori diritti riscossi ammontano complessivamente a 1.264 milioni di euro, pari al 40%. Al riguardo, va precisato che la differenza tra MDR e MDA risulta essere un elemento fisiologico e ordinario nell'attuale sistema tributario di ripartizione di competenze. Infatti, di norma, in ciascun anno vengono riscossi diritti

relativi ad annualità diverse non riconducibili ad attività poste in essere nell'esercizio di riferimento.

In materia di sottofatturazione, nel 2018 sono stati effettuati 5.872 interventi dei quali 4.537 hanno fatto rilevare irregolarità, con un tasso di positività del 77,3%, a fronte di un risultato atteso pari al 50% e in aumento rispetto all'anno precedente (65,4%).

TABELLA 4.A.III.10: CONTROLLI IN TEMA DI SOTTOFATTURAZIONE

Tipologia indicatore	2018				2018 vs. 2017			
	Risultato atteso	Consuntivo	Scostamento		2017	2018	Scostamento	
			Assoluto	%			Assoluto	%
Numero dei controlli	-	5.872	-	-	5.229	5.872	643	12,3%
Tasso di positività	50%	77,3%	27,3%	54,5%	65,4%	77,3%	11,9%	18,1%

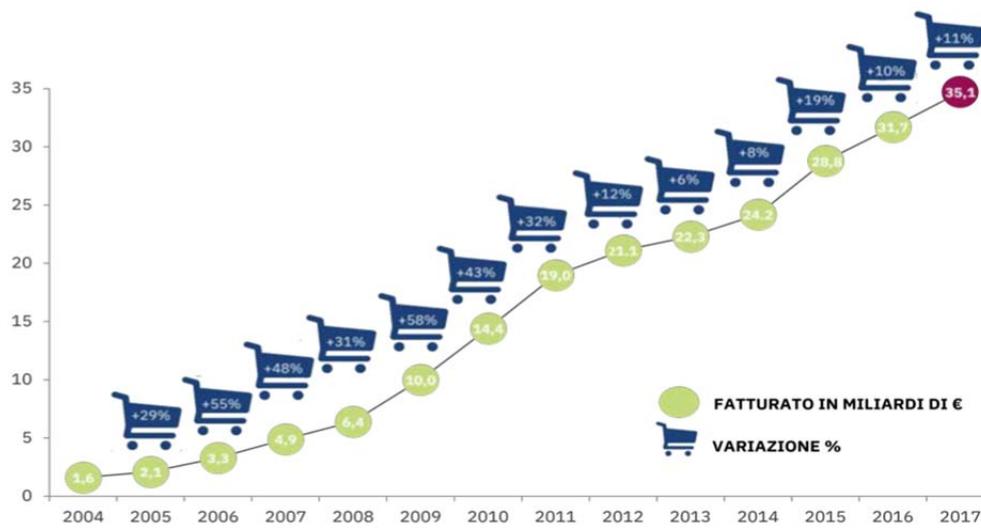
L'attività di contrasto alla sottofatturazione ha determinato un ammontare di sanzioni pari a 43,6 milioni di euro e MDA per circa 15,2 milioni di euro. Le difformità, in termini di quantitativi, hanno riguardato principalmente la violazione dell'art. 303 del TULD (80,4% del totale delle irregolarità) seguita dalle violazioni per contrabbando penale (12,1%) e contrabbando amministrativo (7,5%).

Attività svolta nel settore dell'e-commerce

Negli ultimi sette anni, il settore dell'e-commerce ha registrato notevoli incrementi, sia relativi al numero delle spedizioni trattate, sia alla gamma dei prodotti, con evidenti ripercussioni nell'ambito dei controlli doganali, afferenti il settore tributario e quello extratributario.

Di seguito si presentano i dati generali, disponibili per tale specifico settore in Italia.

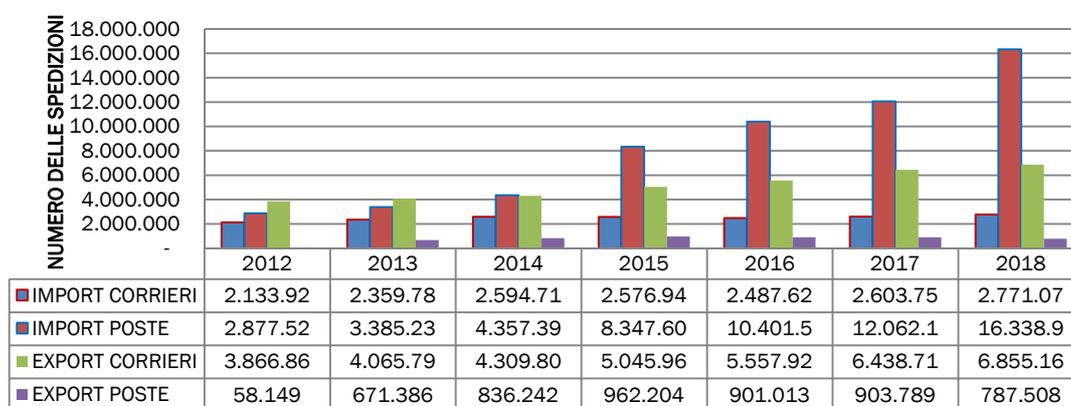
FIGURA 4.A.III.3: CRESCITA DEL FATTURATO E-COMMERCE (2004-2017)



Il valore degli acquisti nel settore da parte dei consumatori italiani ha registrato un *trend* in continua crescita passando da un valore pari a 14.374 milioni di euro nel 2014 ad un valore pari a 27.428 milioni di euro nel 2018.

Gli incrementi registrati negli ultimi anni non hanno interessato allo stesso modo i principali mezzi di spedizione. Infatti, a fronte di una sostanziale stabilità dei flussi veicolati per il tramite dei corrieri espresso, vi è stato nel 2018 un enorme incremento del numero delle spedizioni trattate dal servizio postale. Come evidenziato nella Figura 4.A.III.4, le spedizioni in importazione, veicolate dal servizio postale, sono passate da 2,8 milioni del 2012 a 16 milioni nel 2018 con un incremento pari a sei volte. Le spedizioni in importazione effettuate dai corrieri espresso hanno evidenziato livelli inferiori di crescita (da 2,1 milioni nel 2012 a 2,7 milioni nel 2018). Il medesimo *trend* è stato registrato nel settore delle esportazioni.

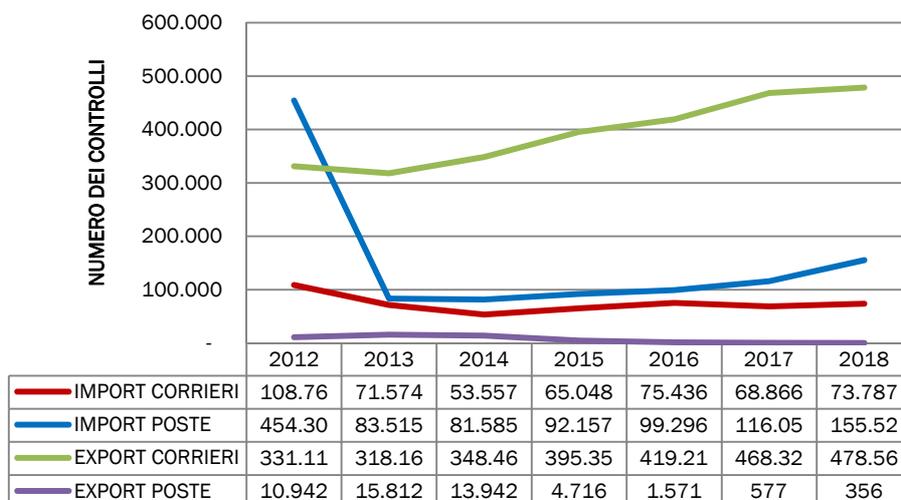
FIGURA 4.A.III.4: E-COMMERCE – ANDAMENTO DELLE SPEDIZIONI (2012-2018)



La ragione di tale incremento può essere individuata in un minore costo unitario di spedizione, nonché in regole specifiche definite dalla Convezione postale universale, che si prestano particolarmente alle tipologie di acquisti di tale specifico settore (peso delle spedizioni non superiore ai 20 kg, dichiarazioni doganali mediante modelli CN22/CN23). Tuttavia, non si può non considerare il fatto che i corrieri espresso hanno sistematicamente trattato i loro incrementi annuali procedendo all'immissione in libera pratica in altri Stati membri UE (Germania, Belgio e Francia), piuttosto che in Italia, a seguito di maggiori facilitazioni ottenute (minore incidenza dei controlli).

L'esame del numero dei controlli e dei relativi esiti nel settore delle spedizioni postali e dei corrieri espresso, suddiviso per *import* ed *export*, costituisce il fondamentale elemento di valutazione in termini di efficacia dell'azione svolta, tenendo conto delle differenti metodologie di controllo.

FIGURA 4.A.III.5: E-COMMERCE - ANDAMENTO DEI CONTROLLI (2012-2018)

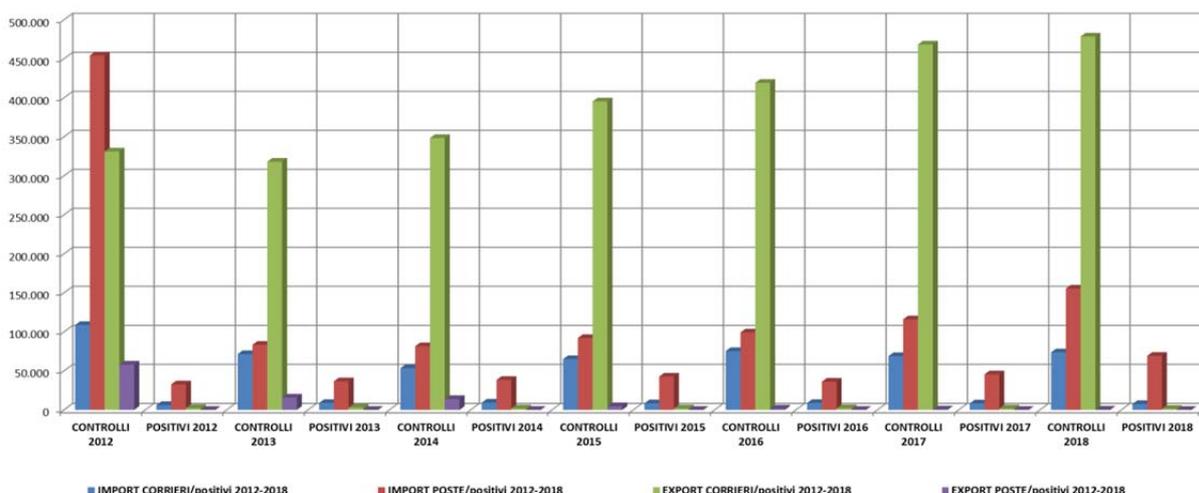


L'andamento del numero dei controlli evidenziato nella Figura 4.A.III.5 mostra i seguenti trend:

- in valore assoluto, i controlli all'importazione, sia nel settore postale che nel settore corrieri, mostrano andamenti coerenti a partire dal 2013, con una maggiore selettività (n. controlli/n. spedizioni) nel settore postale, come si evince dall'analisi combinata dei dati della Figura 4.A.III.6 e della Figura 4.A.III.7 (nel 2018, ad esempio, i controlli *import* nel settore corrieri hanno riguardato il 2,66% delle spedizioni, mentre nel settore postale lo 0,95%);
- in valore assoluto, i controlli all'esportazione, sia nel settore postale che nel settore corrieri, mostrano un costante decremento nel primo ed un forte incremento nel secondo (nel 2018, ad esempio, i controlli *export* nel settore corrieri hanno riguardato il 6,98% delle spedizioni, mentre nel settore postale solamente lo 0,05%).

L'andamento del risultato dei controlli è riportato nella Figura 4.A.III.6, ove sono rappresentati il numero dei controlli effettuati, unitamente a quelli positivi.

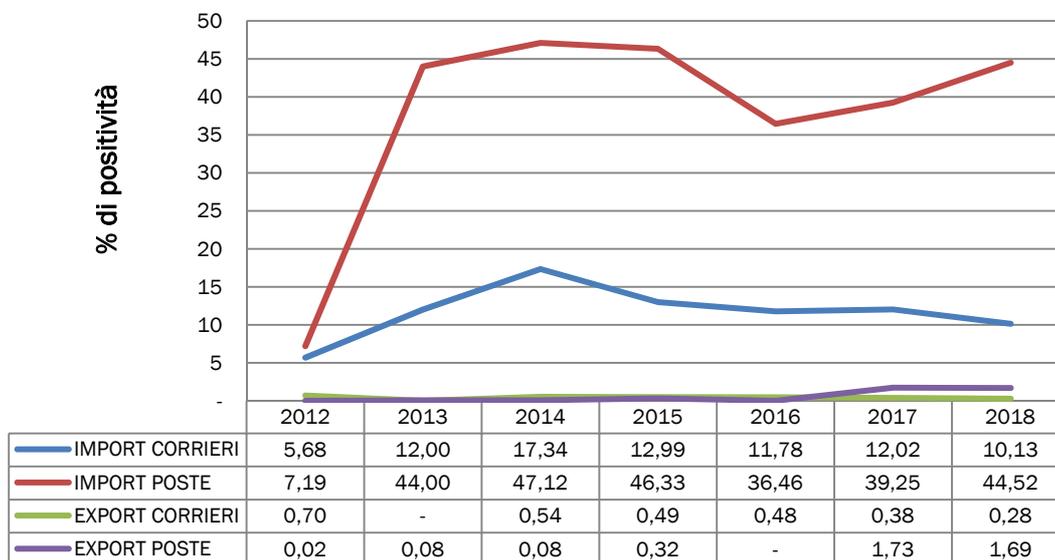
FIGURA 4.A.III.6: E-COMMERCE – ANDAMENTO DEI RISULTATI DEI CONTROLLI (2012-2018)



L'esito dell'azione di controllo sottolinea in modo evidente come le performance registrate nel settore delle spedizioni postali siano superiori a quelle registrate nel settore delle spedizioni trasportate dai corrieri.

Inoltre, l'andamento dei tassi di positività, registrato nel periodo 2012-2018 evidenzia quanto appena illustrato.

FIGURA 4.A.III.7: E-COMMERCE – ANDAMENTO DELLE POSITIVITÀ DEI CONTROLLI (2012-2018)



Verifiche nei settori IVA e accise

Per quanto riguarda l'ambito del contrasto alle violazioni, nel 2018, le verifiche nel settore IVA (Intraunionali e Plafond) hanno registrato un tasso di positività pari al 61,2%, superiore al target pianificato, pari al 50%.

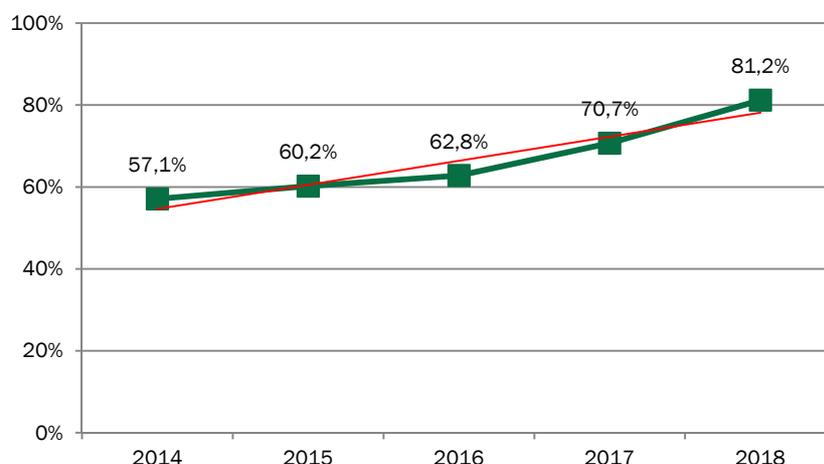
A fronte della diminuzione dei controlli sia della componente INTRA che della componente Plafond, per entrambe le tipologie di controllo, si evidenzia l'aumento complessivo dei Maggiori Diritti Accertati.

TABELLA 4.A.III.11: VERIFICHE IVA – INTRA E PLAFOND

Tipologia verifica	Tipologia indicatore	Consuntivo 2017	Consuntivo 2018	Scostamento 2018/2017	
				Assoluto	%
Verifiche intra	Numero dei controlli	2.691	2.238	-453	-17%
	Tasso di positività	58,3%	59,9%	2,0%	3%
	MDA (€/mgl)	1.012.018	1.215.422	203.404	20%
	Remuneratività media (€/mgl)	621	879	258	42%
Verifiche Plafond	Numero dei controlli	365	306	-59	-16%
	Tasso di positività	66,6%	70,3%	0,0%	6%
	MDA (€/mgl)	185.948	266.362	80.414	43%
	Remuneratività media (€/mgl)	765	1.239	474	62%
Totale Intra + Plafond	Numero dei controlli	3.056	2.544	-512	-17%
	Tasso di positività (media ponderata)	59,3%	61,2%	1,9%	3,2%
	MDA (€/mgl)	1.197.966	1.481.784	283.818	23,7%
	Remuneratività media €/mgl)	661	952	291	44,1%

Il tasso di positività delle verifiche in materia di accise (con esclusione dei tabacchi), invece, è stato pari all'81,2%, a conferma della accurata attività di selezione operata in sede di analisi dei rischi che ha permesso una più mirata individuazione delle operazioni e dei soggetti da controllare. Tale risultato ha determinato, un incremento, rispetto al 2017, del 2,1%, pari a 7.773 migliaia di euro dei maggiori diritti accertati (MDA), a fronte di una diminuzione del numero complessivo delle verifiche che, nel 2018, sono state pari a n. 47.132 (-3% rispetto al 2017). Nella Figura 4.A.III.8 viene evidenziato il *trend* positivo per l'indicatore in questione riferito agli ultimi cinque anni.

FIGURA 4.A.III.8: ANDAMENTO DEL TASSO DI POSITIVITÀ DELLE VERIFICHE ACCISE



Nella Tabella 4.A.III.12 sono riepilogati i risultati conseguiti nel 2018 relativamente alle attività di controllo nel settore accise, posti a confronto con gli analoghi dati del 2017.

TABELLA 4.A.III.12: CONTROLLI NEL SETTORE DELLE ACCISE				
	2017	2018	Scostamento	
			Assoluto	%
Numero dei controlli	48.592	47.132	-1.460	-3,0%
Tasso di positività	70,70%	81,2%	10,54%	14,9%
MDA (€/mgli)	373.093	380.866	7.773	2,1%

Controlli nel settore dei giochi

Nel settore legale dei giochi non si riscontrano fenomeni di evasione fiscale correlati, giacché il necessario collegamento al “Totalizzatore nazionale” (*per l’esercizio delle scommesse*), ovvero alla “Rete telematica” (*per la gestione degli apparecchi con vincita in denaro*), consentono il riscontro - *pressoché in tempo reale* - dei volumi di gioco/scommesse praticati nelle singole tipologie esercitate dai concessionari e, quindi, della base imponibile soggetta a tassazione nonché dei versamenti dovuti ed eseguiti dai singoli soggetti d’imposta. Tuttavia, tenendo separate le questioni afferenti al riciclaggio e alla possibile infiltrazione criminale nel circuito dei “Giochi pubblici” (fenomeni tenuti sotto controllo da tutti i soggetti istituzionalmente deputati), nel circuito permangono aree di evasione connesse all’esercizio illegale delle diverse attività di gioco.

Il gioco che si realizza attraverso gli apparecchi da gioco con vincita in denaro contribuisce in modo consistente alle entrate erariali nel settore dei giochi.

TABELLA 4.A.III.13: ENTRATE ERARIALI DEL SETTORE GIOCHI – PERIODO 2017-2018

Tipologia di gioco	Spesa dei giocatori (dati in milioni)			Entrate erariali (dati in milioni)		
	2017	2018	Var. 2018/2017	2017	2018	Var. 2018/2017
AWP-Apparecchi da gioco con vincite in denaro (c. 6 a) e c. 7)	7.799	7.168	-8,1%	4.756	4.771	0,3%
Lotterie	2.422	2.410	-0,5%	1.327	1.310	-1,3%
VLT Video Lotteries Terminal (c. 6 b)	2.846	3.018	6,0%	1.374	1.690	23,0%
Lotto	2.423	2.297	-5,2%	1.277	1.097	-14,1%
Giochi numerici a totalizzatore (Superenalotto, superstar, ecc.)	619	606	-2,1%	434	439	1,2%
Giochi a base sportiva	1.346	1.489	10,6%	269	297	10,4%
Giochi di abilità a distanza (Casinò game, Cash games, ecc.)	723	857	18,5%	144	172	19,4%
Bingo	567	448	-21,0%	187	181	-3,2%
Giochi a base ippica	152	138	-9,2%	26	22	-15,4%
Betting exchange	6			1		
Scommesse virtuali	235			47		
Prelievo 6%	449	120	-73,3%	449	120	-73,3%
Prelievo conti dormienti				3		
TOTALE	19.587	18.551	-5,3%	10.294	10.099	-1,9%

La Tabella 4.A.III.13 conferma, per il 2018, viene confermato il *trend* di crescita per gli apparecchi da gioco con vincite in denaro che rappresentano circa il 47,2% del totale delle entrate per il settore ed una diminuzione della spesa da parte dei giocatori.

Al fine di garantire la legalità nel settore dei giochi, l’Agenzia effettua un periodico e mirato controllo degli esercizi che operano nel settore.

Sul piano dei controlli, nel 2018 l’Agenzia ha effettuato 47.860 controlli (vedi Tabella 4.A.III.14). In gran parte, si è trattato di controlli sugli apparecchi da intrattenimento.

TABELLA 4.A.III.14: CONTROLLI NEL SETTORE DEI GIOCHI - 2018

Tipologia controllo	N. controlli effettuati
Controlli su apparecchi	31.051
Controlli su scommesse	3.790
Controlli sul altri ambiti (Lotto, Lotterie, Enalotto, Bingo)	12.902
Controlli sul gioco on line	117
Totale	47.860

Per quanto concerne, inoltre, il divieto di gioco ai minori, nel 2018 sono stati effettuati 24.170 controlli. Tali controlli hanno condotto all’accertamento di 54 violazioni e all’irrogazione di 46 sanzioni per un importo complessivo di 328.966 euro e sono stati sospesi 20 esercizi.

Nella pianificazione del numero dei controlli nel settore dei giochi da svolgere sul territorio nazionale, si è tenuto conto della concentrazione degli esercizi, del diverso grado di pericolosità rilevato dagli esiti delle verifiche effettuate nell’anno precedente e delle risorse disponibili presso

ciascun Ufficio. Nel corso dell'anno, sono stati monitorati costantemente gli esiti dei controlli e definite le priorità di intervento.

Nell'ambito dell'attività di controllo, sono state svolte le attività preparatorie delle operazioni interforze definite dal "*Comitato per la prevenzione e repressione del gioco illegale*". Sono state altresì effettuate due operazioni, rispettivamente nel mese di luglio e nel mese di dicembre, mirate principalmente alla tutela dei minori.

Controlli nel settore dei tabacchi lavorati e dei liquidi da inalazione

L'Agenzia, a tutela degli interessi erariali, ha esercitato il controllo sui depositi fiscali di distribuzione di tabacchi lavorati, mediante periodici accessi agli impianti per l'esecuzione sia di verifiche ordinarie che straordinarie (accertamenti conseguenti a furti o rapine), che fanno sorgere l'obbligazione tributaria in capo al depositario autorizzato. Inoltre, mediante l'ausilio di militari della Guardia di Finanza, è stata svolta l'attività di vigilanza permanente presso i depositi fiscali di produzione. Si è provveduto, altresì, a svolgere controlli sulla rete di vendita al dettaglio di tabacchi lavorati nonché sui depositi autorizzati e rappresentanti fiscali di prodotti liquidi da inalazione (cd. sigarette elettroniche).

Nel 2018 sono stati realizzati complessivamente 16.870 controlli, di cui 16.060 sulla rete distributiva al dettaglio dei tabacchi lavorati e 810 controlli su depositi di tabacchi lavorati, di prodotti liquidi da inalazione e presso i rappresentanti fiscali

È stata migliorata l'efficacia dell'azione di prevenzione e di contrasto dell'evasione tributaria, nonché degli illeciti extratributari. Il tasso di positività dei controlli sui depositi di prodotti liquidi da inalazione senza combustione si è attestato al 52,38%. Infatti, a fronte di 84 controlli effettuati, 44 hanno avuto un esito positivo.

Per quanto riguarda le accise relative al settore tabacchi, nel 2018 sono stati immessi in consumo 76,6 milioni di kg (77,2 milioni di kg nel 2017) che hanno determinato l'esigibilità dell'accisa per un importo pari 10,6 miliardi di euro e dell'IVA per un importo pari a 3,3 miliardi di euro per un totale pari a circa 13,9 miliardi di euro.

I comparti dei fiuti, dei sigari, dei sigaretti, dei trinciati per sigarette e degli altri tabacchi da fumo hanno registrato un aumento rispettivamente del 10,74%, dello 0,04%, dell'1,78%, del 5,97% e del 7,88%, mentre quello delle sigarette, che rappresenta circa l'80% del mercato, è diminuito del 2,75%. I tabacchi da inalazione senza combustione hanno segnato un aumento di circa il 194% raggiungendo circa il 2% del mercato.

Prevenzione e controlli in ambito extratributario

L'evolversi delle economie di mercato e la globalizzazione degli scambi e dei relativi flussi di traffico, ha condotto il legislatore europeo ad attribuire alla Dogana una competenza di controllo via via più ampia su attività cosiddette extra-tributarie, connesse alla tutela della sicurezza e della salute dei cittadini dell'Unione, nonché del mercato interno, realizzata attraverso l'attività di prevenzione e di contrasto alle violazioni di disposizioni non-tributarie.

La contraffazione, la pirateria e il commercio abusivo investono, come è noto, sia problematiche di profilo economico che di salute dei cittadini, e le attività condotte dall'Agenzia si riconducono, in buona sostanza, alla necessità, da un lato, di sostenere e tutelare il mercato e i flussi leciti, e, dall'altro, di prevenire i pericoli che derivano dalla commercializzazione di prodotti pericolosi, come pure dall'aumento di canali di finanziamento illeciti ad uso della grande

criminalità organizzata. Le attività di controllo, prevenzione e contrasto condotte dall’Agenzia, hanno un valore aggiunto istituzionale connesso alla possibilità di filtro che il “momento doganale” consente e che è un unicum normativo e procedurale-operativo di notevolissimo rilievo, in termini di controllo del mercato in senso lato.

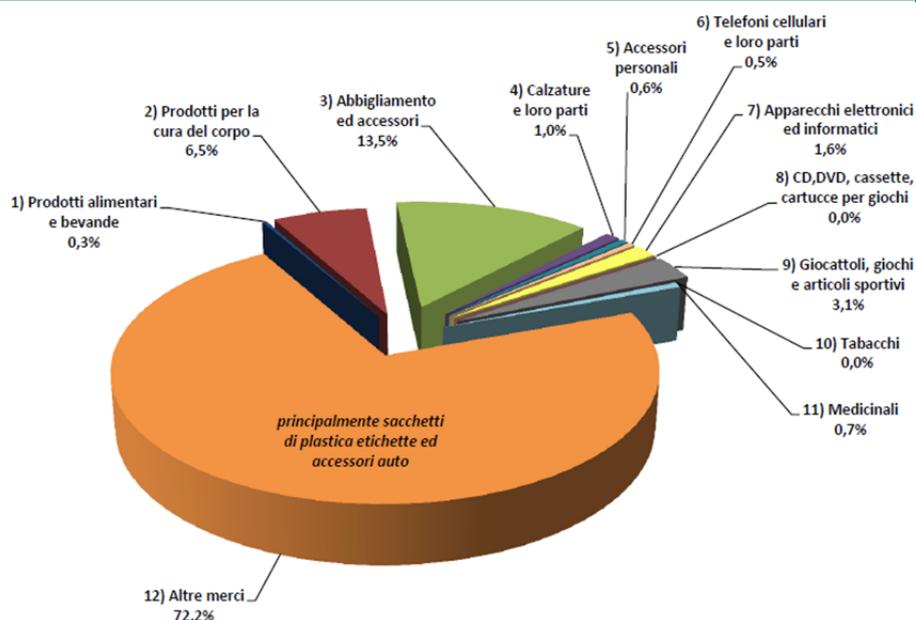
Il risultato registrato a fine esercizio nel settore della contraffazione si attesta su un valore superiore rispetto a quelli programmato e, nel complesso, confermano un miglioramento qualitativo delle attività di controllo. Infatti, nell’anno 2018, il tasso di positività dei controlli mirati a contrastare il fenomeno della contraffazione, è risultato pari al 24,3% a fronte di un valore annuale programmato del 19%. In particolare, sono stati effettuati n. 23.220 controlli che hanno condotto al sequestro di complessivi 9.190.728 pezzi con un incremento del 375% rispetto al precedente esercizio e con un valore accertato pari a 14.203.899 euro.

La Tabella 4.A.III.15 e la Figura 4.A.III.8 riportano i dati relativi ai sequestri effettuati, ripartiti per tipologia di merci (categorie TAXUD).

TABELLA 4.A.III.15: CATEGORIE E VALORE DELLE MERCI CONTRAFFATTE - ANNO 2018

Categoria TAXUD	N. pezzi	Valore accertato (euro)	Valore stimato (euro)
1) Prodotti alimentari e bevande	27.600	3.900	3.900
2) Prodotti per la cura del corpo	595.808	5.507.424	5.602.912
3) Abbigliamento ed accessori	1.243.105	2.906.877	7.698.624
4) Calzature e loro parti	95.963	444.340	1.341.427
5) Accessori personali	54.456	2.231.554	3.073.931
6) Telefoni cellulari e loro parti	44.419	473.156	538.606
7) Apparecchi elettronici ed informatici	147.959	874.239	1.844.941
8) CD,DVD, cassette, cartucce per giochi	0	0	0
9) Giocattoli, giochi e articoli sportivi	281.584	989.488	1.643.616
10) Tabacchi	0	0	0
11) Medicinali	61.216	416.899	416.899
12) Altre merci	6.638.618	356.022	481.654
Totale contraffazione	9.190.728	14.203.899	22.646.510
Var. % (2018/2017)	375,0%	9,5%	14,2%

FIGURA 4.A.III.8: SEQUESTRI PER CONTRAFFAZIONE (CATEGORIE TAXUD) – ANNO 2018



Nel settore degli stupefacenti, l’Agenzia ha continuato ad applicare i sistemi di analisi e *intelligence* dei dati del commercio internazionale, secondo i modelli utilizzati per il contrasto al narcotraffico attraverso l’analisi dei flussi portuali al fine di identificare il modus operandi e le filiere aziendali e logistiche infiltrate dalla criminalità organizzata e sospettate di agire nei traffici internazionali di stupefacenti, anche su impulso della Direzione Distrettuale Antimafia e Antiterrorismo di Roma. Di grande rilievo è anche la collaborazione con la Direzione Centrale per i Servizi Antidroga (DCSA) del Ministero dell’interno, che oltre ad attività di indagine di polizia giudiziaria, ha visto l’Agenzia, sia a livello centrale che territoriale, impegnata nei principali porti, aeroporti e frontiere terrestri in azioni di controllo congiunte con diverse Forze di Polizia.

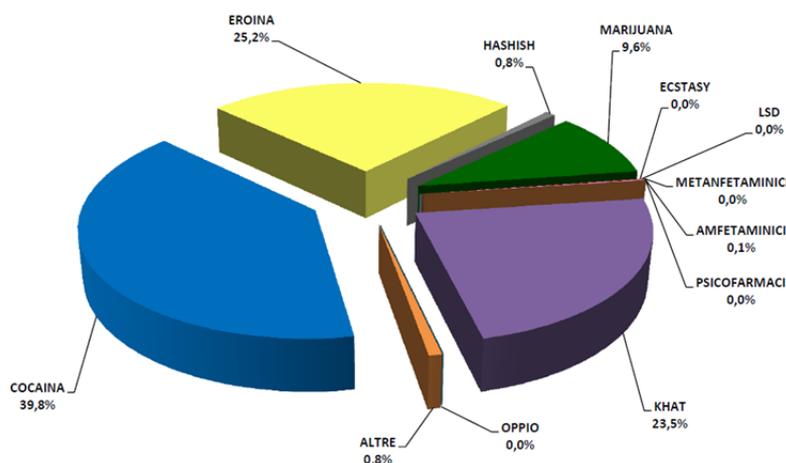
Nel corso del 2018, l’Agenzia ha sequestrato stupefacenti per circa 2,2 tonnellate (-61,8% rispetto all’anno precedente) e 5.195 pezzi (pasticche o similari). Considerando le quantità in chilogrammi, il 39,8% ha riguardato la cocaina, il 25,2% l’eroina, il 23,5% il khat, il 9,6% la marijuana e lo 0,8% l’hashish. Le principali aree geografiche di provenienza degli stupefacenti risultano essere: il Sud America per quanto riguarda la cocaina ed in particolare il Costa Rica, il Brasile e il Cile; la Svizzera, la Spagna e l’Albania per quanto riguarda la marijuana; il Sud Africa, l’Iran e il Pakistan per l’eroina; il Kenya, l’Uganda e l’Etiopia per il khat; la Spagna e la Francia per l’hashish. Si osserva, inoltre, come le provenienze dei piccoli sequestri siano riconducibili a paesi della UE. Con riferimento alle provenienze dal Sud America il principale punto di ingresso risulta essere il porto di Livorno (utilizzato anche come scalo di transito) seguito dal porto di Gioia Tauro. Per le provenienze dall’Africa, in particolare Kenya, Uganda ed Etiopia, i principali punti d’ingresso risultano essere l’aeroporto di Milano Malpensa e quello di Roma Fiumicino. Per le provenienze dalla Svizzera il principale punto di ingresso risulta essere Ponte Chiasso mentre per quanto riguarda l’area dei Balcani ed il medio oriente, in particolare Iran, Israele e Grecia, i porti di riferimento risultano essere quelli di Trieste, Genova, Bari e Brindisi. Le principali destinazioni finali degli stupefacenti sequestrati riguardano sia città italiane (Brescia, Livorno, Milano, Bolzano, Trento e Roma) sia altri paesi (UE) quali ad esempio la Spagna e la Repubblica Ceca.

La tabella e la figura sotto riportate mostrano i dati relativi alle diverse tipologie di stupefacenti sequestrati in termini di quantità, di numerosità di pezzi e di valore monetario.

TABELLA 4.A.III.16: QUANTITÀ SEQUESTRATE E STIMA DEI VALORI PER TIPOLOGIA DI STUPEFACENTI

Tipologia di stupefacenti	Quantità e valore stimato					
	Anno 2017			Anno 2018		
	Kg/litri	N. pezzi (pasticche o similari)	Valore stimato (euro)	Kg/Lt	N. pezzi (pasticche o similari)	Valore stimato (euro)
Cocaina	2.112,2		151.391.102	882,6	0	72.482.759
Eroina	120,7	1	5.946.323	558,5	0	23.217.287
Hashish	58,9	41	652.245	17,0	1.042	191.514
Marijuana	2.587,2	253	20.554.026	211,7	2.113	1.542.342
Ecstasy	0,0		0	0,1	7	1.140
LSD	0,0		0	0,0	365	7.665
Metanfetaminici	0,0		0	1,0	0	338
Amfetaminici	54,1	2.035	967.563	1,9	674	61.297
Psicofarmaci	0,0	180	720	0,0	271	907
Khat	814,5		651.951	521,8	0	539.784
Oppio	0,0		77	0,0	0	10
Altre	37,4	37.524.603*	37.798.941	16,7	723	262.522
TOTALE (stupefacenti)	5.785,0	37.527.113	217.962.948	2.211,3	5.195	98.307.565
<i>PRECURSORI</i>	98.611	0	88.150	4.119,0	0	5.065
Totale complessivo	104.396,0	37.527.113	218.051.098	6.330,3	5.195	98.312.630
Variazione % (2018/2017)				-61,8%	-100%	-54,9%

* Trattasi principalmente di un sequestro di "droga del combattente" (37,5milioni di pastiglie) presso il porto di Genova con provenienza India e destinazione Libia.

FIGURA 4.A.III.9: SEQUESTRI PER STUPEFACENTI PER TIPOLOGIA – ANNO 2018


Per quanto riguarda la prevenzione e la repressione del contrabbando di sigarette, nel corso del 2018 sono stati sequestrati per contrabbando circa 3,2 milioni di pacchetti di sigarette (+72,5% rispetto al 2017) e circa 20,3 tonnellate di tabacco sfuso (-71,6% rispetto all'anno precedente). Sono stati sequestrati, inoltre, 645 sigari (-85,5% rispetto ai sigari sequestrati nel 2017). La

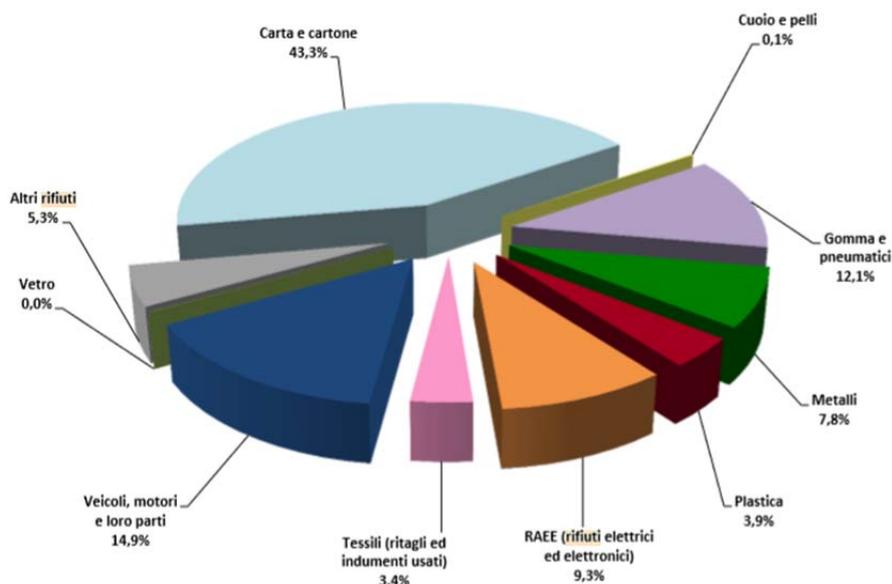
maggior quantità di pacchetti sequestrati avevano come paese di origine o di provenienza la Lettonia, la Lituania, gli Emirati Arabi Uniti, la Guinea Bissau e la Grecia.

Per quanto riguarda il contrasto dei traffici illeciti di rifiuti, nel 2018 l’Agenzia ha continuato le attività di analisi e monitoraggio dei prodotti a rischio quali cascami ed avanzi industriali dichiarati all’esportazione ed all’importazione, selezionando i relativi settori merceologici - rifiuti quali polietilene, metalli, veicoli usati e parti di veicoli, cascami tessili e cascami ed avanzi di rame dichiarati in entrata e in uscita dallo Stato, in particolare verso Paesi dell’Estremo Oriente e del continente Africano - con inserimento di profili di rischio ed attivazione di diversi Codici Operativi nazionali.

Nel corso dell’anno 2018 sono state sequestrate circa 2.318 tonnellate di rifiuti (1.662 nel 2017) per un valore accertato di circa 708.099 euro (656.000 nel 2017).

Come evidenziato nella Figura 4.A.III.10, il 43,2% dei sequestri (in kg) ha riguardato “carta e cartone” seguiti da “veicoli, motori e loro parti” (14,9%), “gomma e pneumatici” (12,1%), “RAEE-rifiuti elettrici ed elettronici” (9,3%) e “metalli” (7,8%).

FIGURA 4.A.III.10: RIFIUTI (KG/LT) PER TIPOLOGIA – ANNO 2018



Nell’ambito dell’azione di prevenzione e repressione alle violazioni in materia valutaria di particolare rilievo è risultata l’attività di intelligence volta a porre in correlazione i flussi merceologici a rischio (per contrabbando, contraffazione, traffici di rifiuti, traffici di droga) con i flussi finanziari e valutari sospetti. Nel corso del 2018 sono state accertate n. 5.582 violazioni alle norme valutarie che hanno portato a sequestrare valuta per 13.793.432 euro.

Attività di prevenzione e contrasto nell’ambito delle collaborazioni internazionali

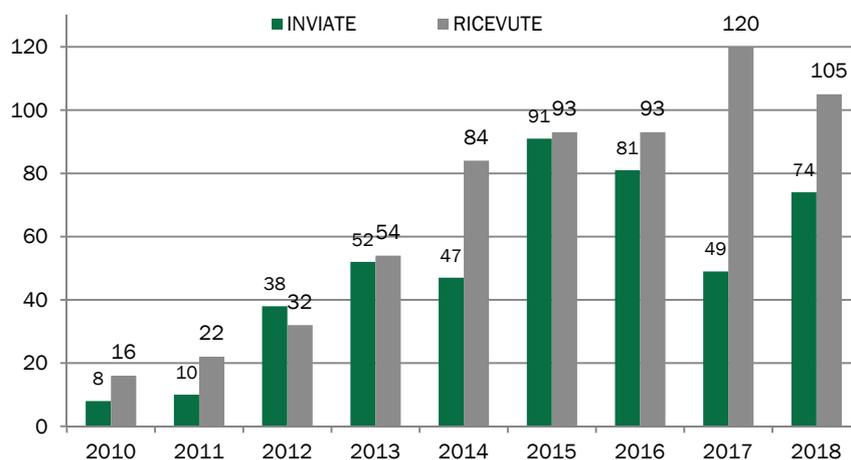
La mutua assistenza amministrativa in materia doganale ha continuato a rappresentare un settore di grande rilievo per l’Agenzia che ha dato impulso alla negoziazione ed alla stipula di accordi, memorandum e convenzioni con Paesi terzi.

Con riferimento alle attività di mutua assistenza inquadrata ai sensi della “Convenzione di Napoli II” sono state inviate n. 74 richieste (49 nel 2017) e ne sono state ricevute 105 (120 nel 2017) per un totale di 179 richieste. Occorre tuttavia tenere presente che il solo dato numerico delle richieste non esaurisce l’insieme delle trattazioni/attività da esse scaturenti, posto che i seguiti di una misura di assistenza variano in base alla complessità del caso. La consuntivazione delle trattazioni generali nell’anno, difatti, è pari a n. 640 attività rispetto ai 179 fascicoli aperti.

Le richieste trattate hanno coinvolto, come ogni anno, una serie di settori di violazione diversi, in particolare prodotti viaggianti in sospensione di accisa (prodotti alcolici, sigarette/tabacchi, prodotti energetici), prodotti relativi alle accise non armonizzate (in maggioranza oli lubrificanti), farmaci e droga. I Paesi ai quali sono state inviate maggiori richieste, nel corso del 2018, sono stati Germania, Spagna, Polonia, Regno Unito, Lettonia, Malta e Grecia. I Paesi che hanno inviato maggiori richieste sono stati Germania, Belgio, Polonia, Lettonia, Spagna, Regno Unito, Olanda e Croazia.

Nella Figura 4.A.III.11 vengono riepilogati i volumi di attività relativi alla Convenzione di Napoli II per il periodo 2010-2018 che evidenziano il crescente utilizzo di tale strumento.

FIGURA 4.A.III.11: ATTIVITÀ DI MUTUA ASSISTENZA AI SENSI DELLA CONVENZIONE DI NAPOLI II



Con riferimento alle attività di scambio di informazioni, analisi, controllo, prevenzione e contrasto realizzate nel contesto delle informative diramate dall’OLAF (INF AM) sui flussi in importazione a rischio di frode da taluni Paesi terzi, generalmente in aggiramento di misure *antidumping*, è stato perseguito l’impegno a migliorare l’efficacia e l’efficienza dei processi, anche monitorando le attività dei Gruppi INF AM costituiti presso le strutture territoriali, nonché rivedendo i criteri metodologici e organizzativi. L’andamento delle comunicazioni AM pervenute dall’OLAF è crescente nel tempo ed è passato da 14 comunicazioni AM nel 2011 a 38 nel 2018. Nello stesso anno sono poi pervenuti, come sempre, numerosi seguiti di INF AM delle annualità pregresse.

Le linee strategiche in materia di prevenzione e contrasto dell’evasione tributaria e degli illeciti extratributari per il triennio 2019-2021

L’Agenzia delle dogane e dei monopoli svolge una azione di presidio della legalità e della sicurezza nel commercio internazionale, garantendo al contempo la celerità delle operazioni doganali, sia attraverso il miglioramento e l’innovazione dei processi, sia attraverso un dialogo

costante con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti, al fine di incentivare la *compliance* negli adempimenti fiscali.

L'Agenzia effettua controlli sulle merci in importazione, esportazione e transito in conformità a quanto previsto dalla normativa unionale, adottando una metodologia di carattere selettivo delle dichiarazioni doganali tramite il Circuito doganale di controllo (CDC), integrato dall'analisi di rischi, che consente di selezionare le operazioni doganali da sottoporre a controllo, anche con l'ausilio di apparecchiature *scanner* a raggi X, allo scopo di migliorare la qualità dei controlli, favorendo così la fluidità dei traffici commerciali.

Le azioni di prevenzione e contrasto al contrabbando, alle frodi fiscali, agli illeciti extra-tributari e al riciclaggio sono svolte nella consapevolezza di dover tutelare gli interessi economici nazionali e dell'Unione europea nonché di rafforzare la competitività degli operatori economici che operano nel rispetto della legalità.

Ai tradizionali controlli sopra evidenziati si affiancano, sulla base della relativa normativa comunitaria, anche i controlli di sicurezza che mirano a garantire soprattutto la *security* dei cittadini, con attività di prevenzione nei confronti di atti terroristici o di attacchi con armi di distruzione di massa, e con attività di controllo volte a combattere il traffico di stupefacenti, di tabacchi o di armi, che consentono l'incentivazione finanziaria della criminalità organizzata.

In questa prospettiva, l'Agenzia garantisce forme di semplificazione previste a livello dell'Unione agli Operatori economici autorizzati (AEO), ovvero a quegli operatori economici e i loro partner commerciali ritenuti affidabili e sicuri nella catena di approvvigionamento internazionale.

Nell'ambito delle attività di verifica e controllo svolte dall'Agenzia, occorre evidenziare il notevole incremento di quelle relative agli scambi, alla produzione ed al consumo di prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa; vengono inoltre attuate politiche rigorose nell'ambito delle concessioni in materia di giochi che garantiscono le relative entrate erariali e la cura della gestione delle tradizionali competenze sui prodotti derivanti dalla lavorazione del tabacco.

In particolare, nel comparto dei giochi l'Agenzia è fortemente impegnata nella verifica della regolarità del comportamento degli operatori con l'obiettivo di elevare la qualità dell'offerta dei giochi pubblici, proteggendo i soggetti vulnerabili e combattendo il gioco illegale.

In materia di tabacchi, l'Agenzia gestisce tutte le procedure connesse alla riscossione delle accise, anche mediante controlli diretti a contrastare le irregolarità e l'evasione di dette specifiche imposte, nonché la tariffa di vendita al pubblico e l'articolazione delle rivendite dei prodotti da fumo. L'Agenzia effettua anche controlli sui depositi fiscali di distribuzione dei tabacchi lavorati e sulla rete di distribuzione al dettaglio prestando la massima attenzione alla conformità dei prodotti da fumo alla normativa di settore.

L'Agenzia punta a valorizzare le attività in materia tributaria ed extra-tributaria attraverso il potenziamento dei servizi a supporto del *core business*; in particolare, si prefigge di aumentare l'efficienza attraverso l'omogeneizzazione (*full digital*) e la digitalizzazione dei processi (*digital transformation*), migliorando, al contempo, la qualità dei servizi offerti agli Operatori economici. In particolare, nell'ambito del settore accise, il progetto Re.Te. ha previsto la facoltà per gli operatori di sostituire gradualmente la tenuta cartacea obbligatoria dei registri con la presentazione in forma telematica dei dati della contabilità che affluiscono direttamente nel Registro Telematico che risiede nel sistema informativo dell'Agenzia.

L'Agenzia, tramite l'introduzione di soluzioni innovative di carattere informatico e organizzativo, realizza un costante miglioramento dell'efficacia dei livelli di governance. Le

innovazioni vengono sviluppate secondo la logica *ONCE* e *full digital*, per consentire al “sistema Paese” di acquisire notevoli vantaggi nei confronti dei *competitor*, ad esempio, tramite la realizzazione dei Corridoi doganali, della procedura telematica dello “Sdoganamento in mare e in volo”, con l’introduzione del “Fascicolo elettronico”.

Nel perseguire una maggiore *compliance* da parte degli operatori economici, l’Agenzia punta anche a migliorare l’efficacia dei livelli di vigilanza e controllo sul territorio nazionale, ad aumentare la qualità dell’accertamento, delle operazioni in ambito doganale e dei monopoli. In particolare, verranno affinati gli strumenti di contrasto al contrabbando in generale, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell’IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari, e di prevenzione del riciclaggio. Al contempo, tale obiettivo sarà perseguito tramite un aumento del grado di adesione dei contribuenti agli atti impositivi e sanzionatori emanati dall’Agenzia, al fine di ridurre il contenzioso in materia di diritti doganali e di accise.

Ai fini della tutela dei soggetti vulnerabili, nonché per combattere il gioco illegale, particolare attenzione sarà riservata al costante adeguamento e sviluppo tecnologico dei sistemi di sicurezza e monitoraggio e al rafforzamento delle attività di controllo, soprattutto per prevenire e reprimere il gioco minorile, anche attraverso una proficua collaborazione con le Autorità di polizia giudiziaria (Polizia di Stato, Carabinieri, Guardia di Finanza e Polizia locale).

L’Agenzia garantirà inoltre un efficace presidio volto alla tutela dei cittadini, delle imprese e del territorio attraverso controlli mirati al rispetto del divieto di vendita dei tabacchi ai minori, alla sicurezza dei prodotti nonché al contrasto del fenomeno della contraffazione.

Le linee di attività appena evidenziate delineano una strategia di intervento dell’Agenzia che - in coerenza con l’Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2019-2021 ed in continuità evolutiva con le azioni intraprese nel corso degli anni precedenti - prevede, da un lato, una maggiore semplificazione e razionalizzazione delle procedure per facilitare gli adempimenti e favorire la *compliance* e, dall’altro, l’implementazione delle attività dirette a incrementare il livello di efficacia dell’azione di prevenzione e contrasto dell’evasione tributaria, delle frodi e degli illeciti extratributari, assicurando comunque la riduzione dell’invasività dei controlli e un fattivo coordinamento con le altre autorità istituzionalmente preposte agli specifici ambiti operativi.

Il Piano 2019-2021 prevede le seguenti aree strategiche di intervento (ASI):

▫ *ASI 1 - Competitività e sostegno alla crescita*

In tale area si collocano le iniziative volte:

- a favorire l’adempimento spontaneo anche attraverso ulteriori servizi digitalizzati che amplino i controlli *on line* secondo il paradigma *ONCE* (un solo invio/un solo controllo) in un’ottica di miglioramento continuo del rapporto collaborativo con i contribuenti;
- all’ulteriore sviluppo della *customs compliance* secondo la regolamentazione doganale della Ue attraverso l’ottimizzazione dei tempi delle procedure e degli adempimenti, integrando il momento doganale nella catena logistica e incentivando forme di semplificazione per ridurre l’invasività dei controlli;
- a sostenere l’incremento della platea degli Operatori economici autorizzati e l’utilizzo delle connesse facilitazioni, nonché degli strumenti che determinano la certezza del rapporto doganale;

- a supportare e rafforzare la capacità competitiva degli operatori economici italiani, attraverso la diffusione e l'utilizzo degli istituti e delle procedure doganali volte a favorire l'incremento dei volumi operativi, in particolar modo delle esportazioni di prodotti verso Paesi terzi, in modo da contribuire alla crescita dimensionale ed al processo di internazionalizzazione delle imprese italiane;
- rafforzare le iniziative di confronto e collaborazione con le diverse categorie di contribuenti-utenti, ivi incluse forme avanzate di comunicazione preventiva, per favorire la conoscenza della normativa unionale e nazionale;
- Valorizzare le procedure innovative introdotte in aderenza all'Agenda Digitale Europea al fine di consolidare la reputazione internazionale e attrarre investimenti verso il mercato nazionale;
- al governo degli impatti della Brexit sull'operatività della dogana in funzione delle diverse strategie di uscita della Gran Bretagna dalla UE assicurando una adeguata informazione agli stakeholder anche per i rilevanti aspetti legati alla tassazione indiretta (IVA e accise).

▫ *ASI 2 - Fiscalità*

In tale area si collocano le seguenti iniziative:

- ulteriore sviluppo dell'analisi automatizzata del rischio, condivisa con altre Autorità nazionali, per l'individuazione dei comportamenti fraudolenti che generano distorsioni alla libera concorrenza e per pervenire alla riduzione dell'invasività dei controlli, secondo il modello operativo definito dalle disposizioni in materia di "Sportello unico doganale e dei controlli";
- accrescere l'adempimento spontaneo dei contribuenti, al fine di assicurare un elevato livello di adesione agli atti impositivi e sanzionatori in materia di diritti doganali e di accise nella prospettiva di ridurre le controversie e deflazionare il contenzioso;
- assicurare un'adeguata azione di contrasto alle frodi che si realizzano nell'ambito delle transazioni commerciali on-line al di fuori dell'Unione europea per garantire la riscossione della fiscalità applicabile a tali merci (dazi e IVA);
- analisi dell'andamento del mercato dei prodotti da fumo per il consolidamento delle entrate erariali attese, per proporre all'Autorità politica eventuali interventi sulla fiscalità dei prodotti e per la razionalizzazione della rete di vendita;
- controllo della corretta applicazione delle disposizioni nazionali e unionali relative alla produzione, distribuzione e circolazione dei prodotti da fumo, anche in ordine al contenuto delle sigarette e alle indicazioni obbligatorie stampate sulle confezioni e vigilando sul rispetto del divieto di vendita dei prodotti da fumo ai minori di anni diciotto.

▫ *ASI 3 - Legalità*

In tale area si collocano le iniziative finalizzate:

- al rafforzamento degli strumenti di contrasto al contrabbando in generale, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell'IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari, all'azione di prevenzione del riciclaggio;
- ad assicurare una efficace cooperazione con le altre Autorità nazionali ed europee preposte alla protezione dei confini esterni della UE anche attraverso una coordinata ed efficace azione di contrasto alla criminalità organizzata e al terrorismo supportata dallo sviluppo di tecnologie e modelli predittivi volte a migliorare sia il tasso di efficacia dei controlli presso i valichi che le azioni di contrasto al riciclaggio internazionale;

- al potenziamento delle attività di tutela della salute e della sicurezza dei cittadini consumatori della UE, della proprietà intellettuale, dei beni culturali, delle specie in via di estinzione. In tale ambito saranno effettuati studi ed analisi dei fenomeni e dei rischi connessi al commercio internazionale, anche in collaborazione con le altre autorità nazionali ed organismi internazionali istituzionalmente preposti agli specifici ambiti operativi, tramite la sottoscrizione di appositi protocolli di intesa (ad esempio per agevolare lo scambio di informazioni tra i Paesi limitrofi);
- al rafforzamento dell'attività di controllo sul divieto di gioco ai minori, anche in cooperazione con le Forze dell'ordine, con particolare riferimento al controllo sugli esercizi muniti di meccanismi idonei ad impedire ai minori di età l'accesso al gioco (ad esempio: utilizzo della tessera sanitaria).

IV) L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA

Anche nel 2018 il contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa ha rappresentato l'obiettivo prioritario della Guardia di Finanza. Tale obiettivo è stato perseguito sia mediante indagini di polizia giudiziaria, su delega della Magistratura, sia attraverso controlli e verifiche fiscali, nel quadro di Piani Operativi pianificati a livello centrale ed eseguiti a livello locale in funzione delle peculiarità delle varie aree geografiche del Paese.

Le indagini di polizia giudiziaria sono orientate a contrastare i reati fiscali, economici e finanziari, proponendo sistematicamente all'Autorità Giudiziaria il sequestro preventivo, in forma diretta e per equivalente, del relativo prezzo, prodotto o profitto al fine di assicurare la successiva confisca dei beni nella disponibilità dei soggetti responsabili.

Sul piano amministrativo, invece, il Corpo esercita i poteri previsti dalle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, che consentono di eseguire accessi, ispezioni e verifiche, di richiedere dati e notizie, anche e mezzo di questionari, nonché di svolgere indagini finanziarie.

L'attività di prevenzione

Nella decorsa annualità l'attività operativa della Guardia di Finanza è stata finalizzata a dare attuazione all'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche per il 2018, all'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2018-2020 nonché, più in dettaglio, alla Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione relativa al 2018.

I richiamati documenti hanno assegnato al Corpo una marcata proiezione investigativa nel contrasto non solo alle violazioni e alle frodi fiscali ma, più in generale, a tutte le diverse forme di illegalità economico-finanziaria, sulla base dei principi fissati dalla Legge 11 marzo 2014, n. 23, di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale e dei correlati provvedimenti attuativi, volti alla creazione di un sistema fiscale ispirato a chiarezza, certezza, stabilità e maggiore collaborazione con i contribuenti, nonché al potenziamento dell'azione di contrasto alle grandi evasioni e alle frodi fiscali.

Quest'ultimo obiettivo coinvolge, in modo particolare, le responsabilità istituzionali della Guardia di Finanza, che è deputata a prevenire e reprimere le violazioni più gravi, pericolose e diffuse sul territorio nazionale in un quadro di complementarità di ruoli e di funzioni con l'Agenzia delle entrate, che consente di coniugare l'azione di stimolo alla *tax compliance* con un

approccio più rigoroso nei confronti degli evasori abituali. Un ruolo che viene assicurato dal Corpo attraverso procedure operative:

- connotate da una proiezione trasversale e multidisciplinare, tenuto conto della reciproca interconnessione tra frodi fiscali e altri crimini economico-finanziari, come la corruzione, le truffe per il conseguimento di indebite erogazioni pubbliche, la contraffazione, l'abusivismo finanziario, il riciclaggio, l'occultamento di capitali all'estero, i reati di borsa e quelli di criminalità organizzata;
- basate sulla sistematica valorizzazione del patrimonio informativo acquisito nell'ambito delle indagini di polizia giudiziaria, dell'attività antiriciclaggio, del controllo economico del territorio e dell'attività di ricerca informativa, nonché mediante l'analisi di rischio con le banche dati e gli applicativi informatici in uso;
- volte a contrastare, soprattutto sul piano patrimoniale, la criminalità economica ed organizzata, attraverso la sistematica applicazione delle misure di sequestro e confisca previste dall'ordinamento;
- orientate ad evitare verifiche e controlli nei confronti dei contribuenti che si avvalgono degli istituti di *tax compliance*, in assenza di significativi *alert* di rischio, di modo da concentrare l'impiego delle risorse nel contrasto alla grande evasione e alle frodi fiscali.

In sostanza, le responsabilità affidate al Corpo sono finalizzate ad aumentare la capacità di mirare le investigazioni e i controlli verso contesti di illegalità di elevato spessore, di modo da intervenire in maniera tempestiva e incisiva sulle manifestazioni di illegalità economico-finanziaria maggiormente pervasive e pericolose.

L'attività di contrasto

Nel 2018 i Reparti del Corpo hanno eseguito 106.798 interventi di natura amministrativa ricorrendo ai poteri di accesso, ispezione e verifica nonché alle indagini finanziarie, privilegiando moduli operativi snelli e dinamici, orientati su soggetti connotati da elevati indici di pericolosità fiscale.

A tal fine, le unità operative della Guardia di Finanza hanno fatto ricorso:

- all'incrocio delle informazioni accessibili con gli applicativi informatici e le banche dati di polizia in uso, anche attraverso analisi di rischio svolte a livello centrale dal Nucleo Speciale Entrate, in sinergia con l'Agenzia delle entrate - Divisione Contribuenti - Settore Contrasto Illeciti;
- alle risultanze dell'attività di ricerca informativa posta in essere nell'ambito del controllo economico del territorio, anche per verificare l'attendibilità e l'attualità delle risultanze delle banche dati e individuare fenomeni di "sommerso" e di "frode" difficilmente tracciabili con gli strumenti informatici;
- alla sistematica valorizzazione di elementi, dati e notizie acquisiti attraverso le indagini svolte in tutti i segmenti operativi della missione istituzionale.

Al contempo, la Guardia di Finanza ha orientato le proprie attività ispettive in modo da non ostacolare la possibilità per i contribuenti di adempiere spontaneamente agli obblighi tributari ovvero di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso "allargato" introdotto dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190. In particolare, i Reparti del Corpo hanno concluso 353 verifiche e controlli nei confronti di contribuenti che, durante l'intervento ispettivo o contestualmente alla sua conclusione, si sono avvalsi del citato istituto presentando la dichiarazione integrativa ed effettuando il conseguente versamento degli importi dovuti. Dei citati 353 interventi, 221 hanno

dato luogo ad un ravvedimento totale, ossia relativo a tutte le violazioni riscontrate nell'ambito dell'attività ispettiva, e 132 ad un ravvedimento parziale, concernente, cioè, solo alcuni rilievi¹¹⁴.

Sono state inoltre rafforzate le sinergie - in atto da tempo - con l'Agenzia delle entrate, finalizzate a valorizzare le reciproche prerogative istituzionali in un quadro di forte complementarità.

Tali sinergie consistono in un coordinamento:

- di tipo strategico, sviluppato a livello centrale mediante analisi di rischio integrate sui fenomeni evasivi e di frode più gravi, pericolosi e diffusi sul territorio nazionale, volte a individuare *target* operativi da assegnare ai Reparti e agli Uffici presenti sul territorio. Complessivamente sono stati circa 37.000 i soggetti, tra persone fisiche e giuridiche, individuati nell'ambito di analisi di rischio congiunte, nei cui confronti i Reparti del Corpo hanno eseguito approfondimenti ispettivi e/o investigativi nel corso del 2018;
- di tipo operativo, che trova concreta attuazione:
 - nella fase di programmazione delle verifiche, attraverso il confronto dei soggetti selezionati con modalità idonee a garantire la riservatezza della procedura;
 - durante l'esecuzione dei controlli, attraverso procedure telematiche idonee a monitorare l'avvio, la sospensione, la ripresa e la conclusione di ogni attività ispettiva al fine di evitare duplicazioni o reiterazioni di interventi;
 - attraverso la condivisione preventiva dei rilievi più complessi, connotati da incertezza normativa ovvero fondati su interpretazioni di norme o su disconoscimenti di effetti fiscali di operazioni ritenute elusive o abusive. Una procedura, questa, che mira a conferire maggiore credibilità all'attività di controllo e, conseguentemente, a incrementare la qualità, concretezza ed efficacia dell'azione ispettiva dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso, che, in tal modo, si manifesta al contribuente in maniera coerente e univoca, garantendo certezza e stabilità agli operatori economici.

Il 2018 è stato anche il primo anno di applicazione del “Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali - Circolare n. 1/2018”, pubblicamente consultabile sul sito istituzionale del Corpo.

La complessa opera di revisione di questa istruzione operativa è stata animata:

- per un verso, dalla necessità di potenziare l'attività investigativa, prerogativa tipica della Guardia di Finanza, raffinando ulteriormente il processo di selezione dei contribuenti a rischio, attraverso la sistematica valorizzazione ai fini fiscali dei dati e delle notizie acquisiti negli altri settori della missione istituzionale, nonché delle segnalazioni trasmesse dagli altri soggetti pubblici ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 600 del 1973;
- per altro verso, dal bisogno di declinare, all'interno dei percorsi ispettivi, le importanti novità introdotte dalla legge delega per la riforma del sistema tributario (legge 11 marzo 2014, n. 23) e dai relativi provvedimenti di attuazione, al fine di stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari e di favorire una nuova visione paritaria e partecipativa del rapporto Fisco-contribuente.

Nel contempo, il Manuale propone una nuova visione, più evoluta e assorbente, della verifica e del controllo fiscale, che valica i confini del procedimento tributario per collocarsi, in ragione dell'evoluzione dei compiti del Corpo, sul più ampio sfondo della tutela della sicurezza

¹¹⁴ È il caso di precisare che la Guardia di Finanza non conosce le istanze di ravvedimento operoso presentate dopo la chiusura delle verifiche e dei controlli svolti.

economico-finanziaria nel segno di una rinnovata “osmosi” tra le tradizionali metodologie di controllo di tipo amministrativo e le indagini di polizia giudiziaria. Un approccio che risulta necessario soprattutto per il contrasto ai fenomeni evasivi, elusivi e di frode aventi carattere ultra-nazionale, quali le frodi all’IVA, l’illecito trasferimento di capitali in paradisi fiscali, la fittizia residenza all’estero di persone fisiche e società, la costituzione in Italia di stabili organizzazioni occulte di multinazionali estere, l’utilizzo strumentale di *trust* e di altri schermi societari o strumenti negoziali per finalità evasive, elusive o di frode.

Al fine di dare attuazione alle linee di indirizzo tracciate dal Ministro dell’economia e delle finanze nella citata Direttiva generale per l’azione amministrativa e la gestione, la Guardia di Finanza ha eseguito 21 Piani Operativi nei confronti dei contribuenti e dei fenomeni evasivi più diffusi e pericolosi.

Tali piani:

- costituiscono un insieme organizzato di azioni di cui vengono predeterminati, a livello centrale, gli indirizzi strategici, l’entità dell’impegno richiesto e gli obiettivi;
- sono affidati, per l’esecuzione, alla responsabilità e all’autonomia dei Comandi regionali ed equiparati, in armonia con i fenomeni di illegalità economico-finanziaria maggiormente diffusi nelle aree geografiche di competenza;
- sono basati sull’esecuzione sia di indagini di polizia giudiziaria, secondo le previsioni del codice di procedura penale, sia di interventi ispettivi autonomamente svolti dai Reparti in base agli altri poteri attribuiti alla Guardia di Finanza;
- sono denominati in funzione del settore economico di riferimento, del fenomeno illecito da contrastare ovvero delle finalità dell’attività operativa da svolgere.

Per 10 Piani Operativi¹¹⁵ sono stati stabiliti indicatori di attuazione di carattere predeterminato, consistenti in un numero minimo di verifiche, controlli o controlli strumentali da eseguire; per gli altri 11 Piani¹¹⁶ è stato fissato, invece, un più generale obbligo di impiego delle risorse operative coerente con le peculiarità delle circoscrizioni territoriali dei Reparti.

Al 31 dicembre 2018 gli obiettivi sono risultati ampiamente conseguiti, dal momento che è stata data completa attuazione ai 21 Piani Operativi previsti, mediante l’esecuzione di 106.798 verifiche e controlli fiscali e di 10.845 indagini di polizia giudiziaria.

La Tabella 4.A.IV.1 riepiloga i risultati complessivamente conseguiti nel 2018, in termini di imposte evase e basi imponibili proposte per il recupero a tassazione.

¹¹⁵ “Imprese di minori dimensioni”, “Imprese di medie dimensioni”, “Imprese di rilevanti dimensioni”, “Lavoratori autonomi”, “Controlli ai fini delle imposte dirette, dell’IVA e di altri tributi”, “Frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi”, “Frodi IVA”, “Controllo economico del territorio”, “Enti non commerciali” e “Riscossione”.

¹¹⁶ “Evasione immobiliare”, “Affitti in nero”, “Fiscalità internazionale”, “Sommerso d’azienda”, “Sommerso da lavoro”, “Giochi illegali”, “Scommesse illegali”, “Frodi doganali”, “Attività di controllo doganali ai fini CITES”, “Imprese in perdita sistemica” e “Indebite compensazioni dei crediti d’imposta”.

TABELLA 4.A.IV.1: LOTTA ALL'EVASIONE – RISULTATI COMPLESSIVI 2018

Base Imponibile Lorda proposta (Ricavi/compensi non dichiarati o non contabilizzati e costi/spese non deducibili) segnalata a seguito di verifiche e controlli	62.843
Costi segnalati come riconoscibili al contribuente	34.589
Base Imponibile Netta (Ricavi/compensi non dichiarati e costi/spese non deducibili, al netto dei costi segnalati come riconoscibili al contribuente) segnalata a seguito di verifiche e controlli	28.254
IVA evasa segnalata a seguito di verifiche e controlli	5.219
Basi imponibili IRAP segnalate a seguito di verifiche e controlli	44.864
Ritenute	341
<i>importi espressi in milioni di euro</i>	

Al riguardo, si segnala l'incremento, rispetto al 2017, del 20% della base imponibile netta pari a oltre 28,2 miliardi di euro e del 9,2% della base imponibile IRAP pari a oltre 44,8 miliardi di euro, a dimostrazione dell'innalzamento qualitativo delle attività ispettive condotte dalla Guardia di Finanza. Va precisato, tuttavia, che i risultati riportati in termini di basi imponibili segnalate ed IVA evasa costituiscono gli esiti delle verifiche e dei controlli conclusi dal Corpo nel 2018, ma si riferiscono ad uno o a più anni di imposta precedenti (2016, 2015, 2014, ecc.) sicchè non possono essere confrontati con le stime dell'evasione contenute nel presente documento che, invece, riguardano lo stesso anno di riferimento.

Nella Tabella 4.A.IV.2 è indicato il numero di verifiche e controlli conclusi dai Reparti nella scorsa annualità, distintamente per fasce di volume d'affari/ricavi/compensi, con i risultati conseguiti nel settore delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP. Le verifiche (14.514) e i controlli (74.312) hanno riguardato nel complesso 227.411 annualità d'imposta. Sono esclusi i quasi 18.000 controlli sulle posizioni patrimoniali o reddituali, svolti su richiesta di altre Autorità nell'ambito di procedimenti per la concessione di gratuiti patrocini ovvero in materia di divorzi, separazioni e obbligazioni alimentari, che, in ragione delle loro peculiari finalità, non si concludono con la formulazione di proposte di recupero a tassazione.

TABELLA 4.A.IV.2: VERIFICHE E CONTROLLI CONCLUSI

FASCIA DI VOLUME D'AFFARI/RICAVI/COMPENSI	VERIFICHE E CONTROLLI CONCLUSI	BASE IMPONIBILE LORDA(*)	IVA EVASA (*)	BASI IMPONIBILI IRAP(*)
1ª (da 0 a 5.164.568 euro)	82.202	15.172	2.610	9.813
2ª (da 5.164.569 a 100.000.000 euro)	6.138	12.791	2.337	8.206
3ª (oltre 100.000.000 euro)	486	34.880	272	26.845
TOTALE	88.826	62.843	5.219	44.864

importi espressi in milioni di euro

Alle attività sopraindicate si aggiungono circa 521 mila interventi svolti durante i servizi di controllo economico del territorio, di cui oltre 317 mila volti a verificare il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale (di cui 82.921, pari al 26%, conclusi con esito irregolare).

TABELLA 4.A.IV.3: CONTROLLI STRUMENTALI – ESEGUITI NEL 2018

Controlli complessivi eseguiti	520.879
di cui:	
- in materia di scontrini e ricevute fiscali	317.247
- sul trasporto delle merci	107.214
di cui sulla circolazione dei prodotti sottoposti ad accise	26.501
- su indici di capacità contributiva	9.917
- canone RAI	12.067

La Guardia di Finanza, inoltre, ha continuato a fornire il proprio contributo alle procedure di riscossione, come previsto dall'art. 3 del Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203¹¹⁷, in virtù di una convenzione sottoscritta con “Agenzia delle entrate-Riscossione”.

In particolare, i Reparti del Corpo hanno eseguito 221 interventi di assistenza a pignoramenti e accertamenti patrimoniali presso le imprese e i lavoratori autonomi iscritti a ruolo per debiti di rilevante entità (superiori a 100.000 euro), al fine di recuperare le somme dovute ed evitare sul nascere manovre distrattive o tentativi di occultamento.

Tali interventi hanno consentito ad “Agenzia delle entrate-Riscossione” di attivare azioni di recupero su crediti di ammontare complessivo di oltre 366 milioni di euro.

Nel 2018 la Guardia di Finanza ha concluso, inoltre, 10.845 indagini di polizia giudiziaria in materia penal-tributaria proponendo all'Autorità Giudiziaria il sequestro preventivo, in forma diretta e per equivalente, del profitto dei reati accertati.

Si evidenzia che dal 2008 - anno dal quale la citata misura cautelare in forma equivalente è stata estesa ai delitti tributari - il Corpo ha eseguito sequestri preventivi su beni mobili e immobili, disponibilità finanziarie, aziende, titoli e valori azionari/obbligazionari per un valore di circa nove miliardi di euro.

Con specifico riferimento al 2018, il valore dei beni immobili, delle azioni, delle quote societarie e delle disponibilità finanziarie sequestrati ammonta a oltre 1,1 miliardo di euro, mentre le proposte di sequestro sfiorano i sette miliardi di euro, come riepilogato nella Tabella 4.A.IV.4 che segue.

**TABELLA 4.A.IV.4: SEQUESTRI PATRIMONIALI PER REATI FISCALI - ESEGUITO 2017
(VALORE ASSOLUTO)**

Valori sequestrati (€)	1.087.999.956
Valori proposte di sequestro (€)	6.845.138.706

Oltre alle 10.845 indagini concluse, nel 2018 sono state assegnate ai Reparti del Corpo altre 11.971 deleghe d'indagine in materia di reati tributari, giochi e scommesse, accise e contrabbando.

Nel complesso, sono stati denunciati 13.957 soggetti e accertati 12.213 reati tributari, di cui il 62% riguardante fattispecie di dichiarazione fraudolenta, emissione di fatture per operazioni

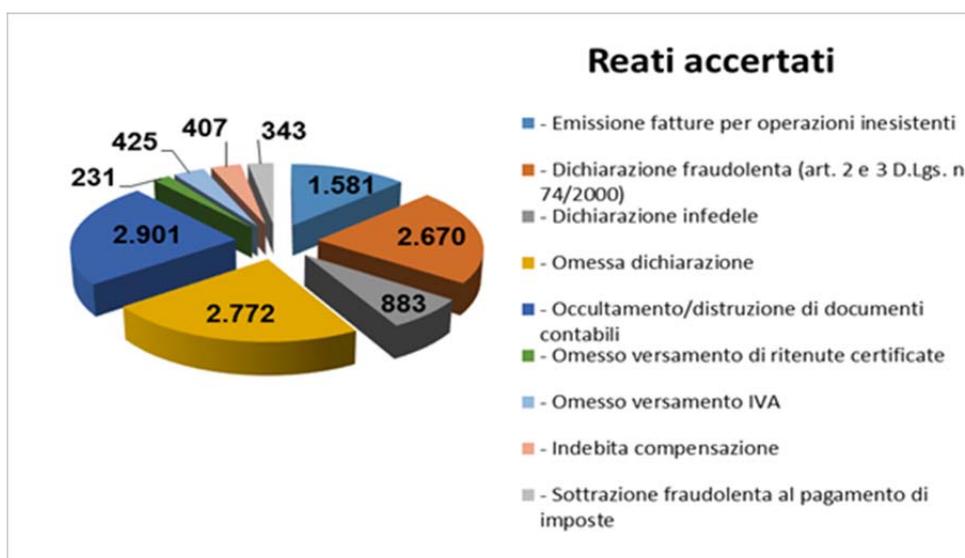
¹¹⁷ Convertito dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248.

inesistenti, occultamento di documentazione contabile e indebita compensazione, come specificato nella Tabella 4.A.IV.5.

TABELLA 4.A.IV.5: REATI FISCALI 2018

Soggetti denunciati (n.)	13.957
- di cui in stato di arresto (n.)	400
Reati accertati (n.)	12.213
- Emissione fatture per operazioni inesistenti	1.581
- Dichiarazione fraudolenta (art. 2 e 3 Decreto Legislativo n. 74/2000)	2.670
- Dichiarazione infedele	883
- Omessa dichiarazione	2.772
- Occultamento/distruzione di documenti contabili	2.901
- Omesso versamento di ritenute certificate	231
- Omesso versamento IVA	425
- Indebita compensazione	407
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	343

FIGURA 4.A.IV.1: REATI ACCERTATI 2018



Va segnalata, infine, la sempre più frequente applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali previste dal codice antimafia nei confronti dei soggetti connotati da pericolosità comune, intendendosi per tali “*coloro che per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose*” (art. 1, co. 1, lett. b, Decreto Legislativo n. 159/2011¹¹⁸). In particolare, nel corso del 2018, sono stati svolti 668 accertamenti patrimoniali nei confronti di 916 soggetti pericolosi sul piano fiscale e/o economico-finanziario, avanzando proposte di sequestro di beni per circa 2,9 miliardi di euro ed eseguendo sequestri e confische per un valore, rispettivamente, di 932 e 545 milioni di euro.

¹¹⁸ Sul tema, è recentemente intervenuta la Corte costituzionale, sent. 24 gennaio 2019, n. 24 (dep. 27 febbraio 2019), dichiarando illegittima l'applicazione della misura di prevenzione personale della sorveglianza speciale, e di quelle patrimoniali del sequestro e della confisca, nei confronti delle persone che, in base all'art. 1, comma 1, lett. a) del Decreto Legislativo n. 159/2011, “*debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, abitualmente dedite a traffici delittuosi*”. Ha invece resistito al vaglio di costituzionalità la previsione di cui alla successiva lettera b).

Il Piano operativo “Sommerso d’azienda”

Il Piano Operativo “Sommerso d’azienda” è finalizzato a contrastare l’evasione dei soggetti che, pur esercitando attività economiche e professionali, omettono la presentazione delle prescritte dichiarazioni.

Tale piano si sviluppa mediante l’esecuzione di verifiche e controlli, nonché di indagini di polizia giudiziaria, volte non solo a recuperare le risorse sottratte ai bilanci pubblici, ma anche e soprattutto ad arginare la diffusione di gravi forme di illegalità e di abusivismo che possono seriamente nuocere al sistema economico nel suo complesso e al mercato legale, pregiudicando gli interessi degli imprenditori e dei professionisti che operano nel rispetto delle regole.

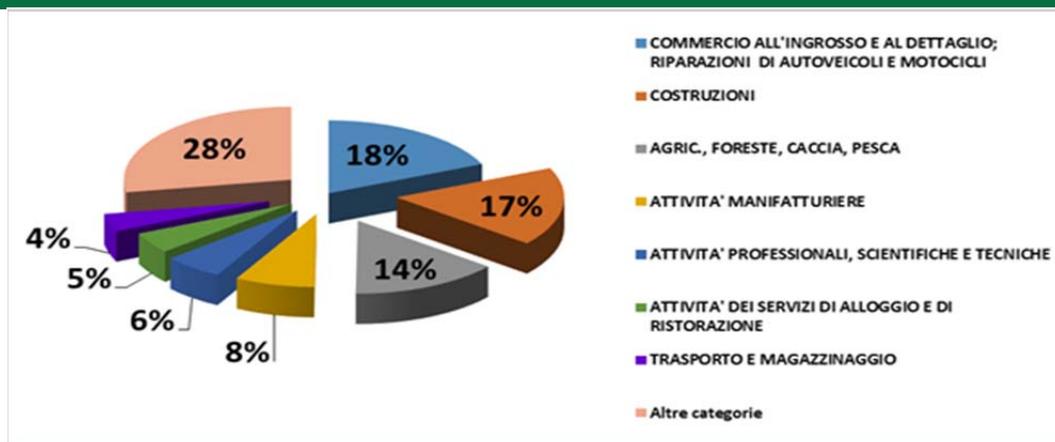
Il riepilogo dei risultati conseguiti è riportato nella Tabella 4.A.IV.6.

TABELLA 4.A.IV.6: LOTTA AL SOMMERSO D’AZIENDA 2018	
Evasori totali	9.457
- di cui responsabili di reati	2.853
Base Imponibile Lorda proposta per il recupero a tassazione (Ricavi/compensi non dichiarati e Costi non deducibili)(*)	48.691
IVA evasa (*)	2.272
(*) Importi espressi in milioni di euro	

Il principale modulo ispettivo adottato per contrastare l’economia sommersa è quello della verifica fiscale, sovente arricchita con le risultanze delle indagini finanziarie; strumento, quest’ultimo, particolarmente incisivo siccome idoneo a ricostruire la reale entità dei flussi di denaro ricollegabili all’attività economica svolta dal contribuente controllato. Nel 2018 sono stati effettuati 2.135 interventi in cui si è fatto ricorso alle indagini finanziarie, che hanno consentito di far emergere circa 7,3 miliardi di euro di ricavi non dichiarati.

Nella Figura 4.A.IV.2 è riportato uno spaccato dei settori economici più incisi dai fenomeni di evasione totale scoperti dalla Guardia di Finanza nella decorsa annualità. La maggior parte dei 9.457 evasori totali individuati, pari a 9.292, si colloca nella “prima fascia” di volume d’affari/ricavi/compensi (fra 0 e 5.164.568 euro), mentre nella “seconda fascia” (da 5.164.569 a 100.000.000 euro) e nella “terza fascia” (oltre 100.000.000 euro) gli evasori totali scoperti sono stati, rispettivamente, 149 e 16. Dei complessivi 9.457 evasori totali scoperti, 2.853 (30%) sono stati denunciati all’Autorità Giudiziaria mentre delle 10.845 indagini di polizia giudiziaria concluse, 2.062 hanno riguardato fenomeni di sommerso d’azienda (19%).

FIGURA 4.A.IV.2: PRESENZA DI EVASORI TOTALI PER SETTORE ECONOMICO



Il Piano operativo “Sommerso di lavoro”

Il Piano Operativo “Sommerso di lavoro” ha ad oggetto il lavoro nero e irregolare e le connesse manifestazioni di illegalità poste in essere in danno del sistema contributivo e previdenziale, oltre che in totale assenza delle regole a tutela del lavoratore, mediante l’esecuzione di mirati interventi (verifiche e controlli) e di indagini di polizia giudiziaria.

In particolare, tale piano è finalizzato a contrastare:

- l’impiego di lavoratori in nero e irregolari;
- l’intermediazione abusiva di persone non autorizzate (c.d. “caporalato”), in considerazione delle gravi forme di prevaricazione e violenza ai danni dei lavoratori che caratterizzano questa tipologia di impiego di forza lavoro - costituita generalmente da lavoratori immigrati e clandestini - sottopagata e costretta a lavorare in condizioni igienico-sanitarie precarie e in violazione alle regole di sicurezza;
- l’interposizione di manodopera e i fittizi rapporti di lavoro agricolo, finalizzati ad ottenere indebite prestazioni previdenziali da parte dell’Inps;
- le irregolarità connesse all’applicazione di forme contrattuali atipiche o flessibili nonché al fenomeno delle false partite IVA e delle collaborazioni occasionali, ai sensi dell’art. 2222 c.c., che sovente dissimulano rapporti di lavoro subordinato.

Di seguito si riportano i risultati conseguiti nel 2018.

TABELLA 4.A.IV.7: LOTTA AL LAVORO SOMMERSO 2018

Lavoratori “in nero” scoperti (n.)	10.059
Lavoratori irregolari scoperti (n.)	9.177
Datori di lavoro verbalizzati per l’utilizzo di manodopera irregolare e “in nero” (n.)	4.534

Box 4.A.IV.1: Protocollo tra Guardia di Finanza e Ispettorato nazionale del lavoro

L’intensificazione delle attività svolte nel contrasto al lavoro sommerso è stata favorita dall’entrata a regime del Protocollo d’intesa sottoscritto con l’Ispettorato nazionale del lavoro il 21 dicembre 2017 al fine di dare attuazione all’art. 11, comma 6, del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149, che prevede

l'obbligo per ogni altro organo di vigilanza che svolge accertamenti in materia di lavoro e legislazione sociale, ivi compresa la Guardia di Finanza, di raccordarsi con le sedi centrali e territoriali del citato Ispettorato.

L'accordo in esame muove dall'esigenza di migliorare le attività di analisi, di promuovere lo scambio di informazioni e di agevolare il coordinamento informativo e operativo tra le unità ispettive impegnate sul territorio nella prevenzione e repressione degli illeciti in materia di lavoro e legislazione sociale e delle connesse manifestazioni di illegalità economico-finanziaria.

Tale coordinamento avviene sia a livello centrale, attraverso interlocuzioni dirette tra l'Ispettorato nazionale del lavoro e il Nucleo Speciale Entrate, finalizzate ad elaborare analisi di rischio sui soggetti potenzialmente irregolari, sia a livello periferico attraverso incontri quadrimestrali tra il Capo dell'Ispettorato territoriale del lavoro e il Comandante Provinciale della Guardia di Finanza finalizzati allo scambio di dati e di informazioni, nonché alla programmazione di eventuali interventi contestuali per le situazioni connotate da maggiore complessità e delicatezza.

Tutto ciò, naturalmente, senza pregiudizio delle indagini di polizia giudiziaria che i Reparti del Corpo sviluppano, proficuamente, su delega dell'Autorità Giudiziaria.

Sulla scorta di tale intesa sono stati avviati anche corsi di formazione in materia di "Vigilanza integrata ai fini del contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", presso la Scuola di polizia economico-finanziaria, a beneficio degli Ispettori del lavoro.

L'azione di contrasto dell'evasione fiscale nel settore immobiliare

Nel comparto in esame la Guardia di Finanza ha sviluppato nel 2018 due piani operativi:

- il primo, denominato "evasione immobiliare", concernente il settore delle compravendite di immobili e dei servizi connessi, con principale riferimento alle cessioni/acquisti di immobili per importi diversi da quelli dichiarati e alle prestazioni rese in evasione d'imposta da imprese di costruzione di edifici, residenziali e non, anche artigiane, nonché da agenzie immobiliari e altri operatori economici che forniscono servizi strumentali alle cessioni di beni immobili;
- il secondo, denominato "affitti in nero", volto a contrastare i fenomeni di evasione ed elusione fiscale connessi al settore delle locazioni immobiliari, mediante mirate attività ispettive nei confronti di imprese e persone fisiche titolari di immobili concessi in locazione, con particolare riguardo ad alcune tipologie contrattuali, quali, ad esempio, quelle aventi ad oggetto gli immobili ad uso turistico o concessi a studenti "fuori sede".

In entrambi i casi, l'impegno dei Reparti è stato finalizzato anche all'individuazione dei patrimoni immobiliari fittiziamente intestati a società interposte o "di comodo".

Complessivamente, sono stati effettuati 3.038 interventi fra verifiche e controlli.

Il Piano operativo "Frodi IVA"

Il piano operativo in esame mira a prevenire e reprimere le frodi fiscali connesse all'emissione e all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, sia sotto il profilo soggettivo (fatture emesse da soggetti diversi da quelli effettivi) sia oggettivo (fatture emesse a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte), attraverso il sistematico ricorso agli strumenti della cooperazione tributaria internazionale.

Anche nel 2018 le investigazioni sono state concentrate sui fenomeni di frode all'IVA di tipo "carosello", in ragione della loro estrema lesività per l'Erario e dell'ulteriore effetto pregiudizievole connesso all'alterazione delle regole di concorrenza a danno degli operatori onesti.

Prioritaria attenzione è stata riservata, inoltre, alle frodi perpetrate attraverso l'emissione di false lettere d'intento, alle indebite compensazioni - che di frequente hanno visto il coinvolgimento di soggetti in possesso di specifiche competenze professionali - e alle frodi nel commercio di autoveicoli, che hanno coinvolto società che si sono sottratte al pagamento dell'IVA all'atto dell'immatricolazione delle autovetture acquistate da fornitori dell'Unione europea, esibendo presso gli uffici della Motorizzazione civile e del Pubblico Registro Automobilistico fatture materialmente false attestanti l'acquisto da parte di persone fisiche e l'assolvimento dell'IVA nel Paese di origine.

Una particolare attenzione è stata rivolta anche al settore della commercializzazione e della distribuzione dei carburanti, con particolare riferimento ai depositi fiscali e ai destinatari registrati che estraggono prodotti senza il preventivo versamento dell'IVA, alla luce del piano straordinario di controlli per il triennio 2018-2020 previsto dalla legge n. 205 del 2017 (legge di bilancio 2018).

L'azione della Guardia di Finanza in questo comparto è alimentata dalle attività svolte dal Nucleo Speciale Entrate, cui è demandato il compito di favorire il coordinamento dei Reparti e di elaborare analisi di rischio, anche in sinergia con le Agenzie fiscali.

In particolare, d'intesa con il Comando Generale, il Nucleo Speciale Entrate ha elaborato il piano di progetto "A.F.IVA" ("Applicativo Frodi IVA"), con l'obiettivo di individuare e contrastare fattispecie di frodi all'IVA relative a soggetti economici che, pur effettuando cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di operatori localizzati all'estero o nell'Unione europea o che risultano aver effettuato acquisti di beni in regime di non imponibilità IVA a seguito dell'emissione di "dichiarazioni d'intento", hanno omesso di presentare la dichiarazione.

La campagna ispettiva ha permesso di eseguire, tra luglio 2015 e gennaio 2019, n. 645 interventi fra verifiche e controlli e di individuare 496 evasori totali, di segnalare all'Autorità Giudiziaria 314 violazioni penalmente rilevanti a sfondo fiscale e di recuperare maggiori basi imponibili ai fini delle imposte dirette per oltre 1,5 miliardi di euro ed IVA per circa 309 milioni di euro.

Vanno segnalati anche i lavori della c.d. "Cabina di Regia Operativa"¹¹⁹ che, a partire dalla sua costituzione (ottobre 2008), rappresenta la sede naturale, a livello centrale, per la condivisione dei patrimoni informativi degli Organi dell'Amministrazione finanziaria e il monitoraggio delle principali esperienze operative in materia di frodi all'IVA, nonché il luogo ove realizzare puntuali analisi di rischio.

Per completezza, si evidenzia che nel 2018 sono stati eseguiti:

- 2.571 controlli in materia di "nuove partite IVA"¹²⁰, in modo da evitare la costituzione di società "cartiere", prive di capacità e mezzi imprenditoriali adeguati, strumentali alla realizzazione di frodi all'IVA;
- 1.862 interventi fra verifiche e controlli finalizzati ad accertare il corretto assolvimento degli obblighi previsti dalla disciplina dell'IVA intracomunitaria nei confronti degli operatori economici che effettuano rilevanti volumi di scambi commerciali con i Paesi dell'Unione europea e che operano in settori particolarmente sensibili e a rischio di frode.

Sono stati eseguiti controlli anche nei confronti delle imprese "apri e chiudi" in conformità a quanto previsto dall'art. 23 del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30

¹¹⁹ Organismo inter-istituzionale previsto dall'art. 83, comma 5, del Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, ai fini di una più efficace prevenzione e repressione dei fenomeni di frode all'IVA, cui partecipano, oltre alla Guardia di Finanza, anche l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

¹²⁰ Come previsto dai commi 18, 19 e 20 dell'art. 37 del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

luglio 2010, n. 122, nell'ambito dei quali i Reparti valorizzano, nella fase di selezione dei contribuenti da sottoporre a ispezione, l'elemento di rischio costituito dalla cessazione dell'attività d'impresa nel primo anno di attività.

Complessivamente, l'azione sviluppata nell'ambito del piano operativo in rassegna ha consentito di scoprire un'evasione di IVA di 2,3 miliardi di euro, pari al 44% della maggiore IVA complessivamente constatata dalla Guardia di Finanza nel 2018.

Box 4.A.IV.2: Indebite compensazioni

Allo scopo di contrastare le indebite compensazioni di debiti tributari e previdenziali con crediti inesistenti, la Guardia di Finanza ha elaborato uno specifico piano operativo.

Lo schema fraudolento più frequentemente riscontrato si basa sull'utilizzo di società "cartiere" intestate a prestanomi che risultano titolari di crediti IVA inesistenti, generati dall'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti oppure indicati direttamente in dichiarazione con il visto di conformità di professionisti compiacenti.

I crediti fittizi vengono poi compensati con i debiti tributari di terzi soggetti, previa stipula di atti di accollo del debito che prevedono il pagamento alle "cartiere" (e quindi ai promotori della frode) di una percentuale variabile dei debiti accollati.

Peraltro, anche a voler prescindere dall'inesistenza del credito utilizzato in compensazione, le condotte della specie sono comunque vietate in quanto il debito oggetto di accollo non può essere estinto utilizzando in compensazione i crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario.

Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017, la compensazione trova applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi, fatte salve limitate eccezioni previste da disposizioni normative ad hoc.

Nonostante questo chiarimento, fondato peraltro su conformi orientamenti della Cassazione, si continua a registrare un diffuso utilizzo abusivo dell'istituto dell'accollo previsto dall'art. 8, comma 2, della Legge n. 212 del 2000 ("Statuto dei diritti del contribuente") per compensare partite debitorie e creditorie di soggetti diversi, spesso privi di concreta operatività e creati al solo scopo di frodare l'erario.

Al fine di contrastare efficacemente queste condotte, nel corso del 2018 il Nucleo Speciale Entrate e il Settore Contrasto Illeciti dell'Agenzia delle entrate hanno elaborato un'analisi di rischio congiunta che ha permesso di selezionare circa 2.500 contribuenti caratterizzati da significativi indici di pericolosità fiscale nell'arco temporale 1° gennaio 2016 - 19 novembre 2018, nei cui confronti sono stati avviati i necessari approfondimenti.

Il Piano operativo "Fiscalità internazionale"

Nel settore della fiscalità internazionale, l'attività della Guardia di Finanza si è concentrata sui fenomeni connotati da maggiore insidiosità e pericolosità, quali l'illecito trasferimento di capitali in Paesi a fiscalità privilegiata, la fittizia residenza all'estero di persone fisiche e società, l'irregolare applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento, la costituzione in Italia di stabili organizzazioni occulte di multinazionali estere, nonché l'utilizzo strumentale di trust e di altri schermi societari o strumenti negoziali per finalità evasive, elusive o di frode. L'attività del Corpo si è concentrata, inoltre, sulle manovre di pianificazione fiscale internazionale "aggressiva" attuate da taluni grandi gruppi imprenditoriali attraverso sofisticate manovre di *treaty shopping*, tese a sfruttare le asimmetrie esistenti tra gli ordinamenti fiscali nazionali e ad utilizzare strumentalmente la normativa convenzionale e comunitaria.

Nel corso del 2018, sono stati scoperti 1.702 casi di evasione fiscale internazionale e di occultamento di redditi e patrimoni all'estero.

Alcuni dei casi scoperti hanno riguardato importanti multinazionali operanti nel settore dell'economia digitale, le quali disponevano in Italia di unità organizzative deputate, in modo stabile e continuativo, a concludere contratti, ovvero a cedere beni e prestare servizi, senza dichiarare al Fisco i proventi delle attività economiche sviluppate nel territorio dello Stato.

Nel piano operativo in rassegna rientrano anche gli interventi finalizzati alla verifica del corretto assolvimento delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale, imposta sul valore degli immobili situati all'estero e imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero.

Ai fini della selezione degli obiettivi operativi e della ricostruzione dei flussi finanziari verso l'estero, assumono particolare rilevanza le informazioni acquisite mediante i canali della mutua assistenza amministrativa internazionale in campo fiscale e tramite la rete degli esperti del Corpo distaccati presso le rappresentanze diplomatiche e le ambasciate dei principali Paesi e Organismi internazionali.

Questa rete di Ufficiali - di cui, ai sensi del Decreto Legge 1° luglio 2009, n. 78¹²¹, può avvalersi anche l'Agenzia delle entrate - costituisce per la Guardia di Finanza uno strumento indispensabile per proiettarsi al di fuori dei confini nazionali, al fine di incrociare dati, scambiare informazioni ed agevolare le investigazioni più complesse e di respiro internazionale.

Nel corso del 2018, il Corpo ha fornito il proprio contributo anche ai lavori del tavolo tecnico che si è concluso con l'approvazione del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 maggio 2018, recante le disposizioni di attuazione del novellato comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R. in tema di prezzi di trasferimento.

La Tabella 4.A.IV.8 riepiloga i risultati conseguiti nella decorsa annualità nell'ambito del Piano Operativo "Fiscalità internazionale".

TABELLA 4.A.IV.8: PRINCIPALI FENOMENI EVASIVI/ELUSIVI INTERNAZIONALI

Casi segnalati	1.702
Base Imponibile Lorda proposta per il recupero a tassazione (Ricavi/compensi non dichiarati e Costi non deducibili)	38.134.964.704
di cui:	
- fittizia residenza estera di persone fisiche e società	7.029.109.908
- stabili organizzazioni non dichiarate in Italia di società estere	29.802.094.710
- <i>transfer pricing</i>	371.869.463
- altre manovre evasive/elusive	931.890.623

L'incidenza dei fenomeni illeciti di portata transnazionale rispetto all'evasione complessivamente scoperta nel settore delle imposte sui redditi è pari a oltre il 61%.

Va peraltro sottolineato che le direttive operative in tema di verifiche e controlli nei confronti delle multinazionali ovvero dei contribuenti di più rilevanti dimensioni prevedono, oltre al coordinamento tecnico-operativo con la Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle entrate, un approccio ispettivo improntato alla massima ponderazione e ragionevolezza dei rilievi, nell'ottica di perseguire, in concreto, fenomeni e condotte di frode o di evasione articolata e non ricostruzioni meramente interpretative.

Si evidenzia, infine, che delle 11.971 deleghe di indagine di polizia giudiziaria in materia di reati tributari, giochi e scommesse, accise e contrabbando pervenute ai Reparti del Corpo nella scorsa annualità, 329 hanno avuto riflessi di carattere internazionale. Tra le indagini concluse (10.845), analoghi risvolti sono emersi in 349 casi.

¹²¹ Convertito dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102.

I Piani operativi a contrasto del gioco e delle scommesse abusive

Al fine di garantire un'adeguata presenza ispettiva nel settore dei giochi e delle scommesse, è stata confermata, anche per l'anno 2018, l'esecuzione di due piani operativi denominati:

- “giochi illegali”, per il contrasto dei fenomeni d'illegalità e abusivismo nei settori dei giochi¹²², compresi quelli *on line*, delle manifestazioni a premio e di sorte locali;
- “scommesse illegali”, mirato a prevenire e reprimere gli illeciti che interessano le scommesse e i concorsi pronostici, inclusi quelli *on line*.

L'attività della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco è volta a reprimere tutte le forme di illegalità che interessano il settore - dal mancato pagamento dei tributi, ai fenomeni di abusivismo, alla presenza di organizzazioni criminali nella gestione delle attività lecite e illecite - allo scopo di tutelare:

- il gettito fiscale connesso al prelievo erariale unico, all'imposta unica sulle scommesse e all'imposta sugli intrattenimenti, oltre che alle imposte dirette e indirette;
- il corretto funzionamento del mercato dalle distorsioni provocate da operatori privi delle concessioni e delle autorizzazioni previste dalla legge;
- i consumatori da proposte di gioco illegali, insicure e prive di alcuna garanzia, avuto particolare riguardo alle fasce più deboli.

L'impegno operativo dei Reparti si sviluppa, in primo luogo, attraverso controlli di natura amministrativa, svolti in forma autonoma o in maniera congiunta nel più ampio quadro dei “Piani coordinati di intervento”, eseguiti a livello nazionale, in sinergia con le altre Forze di Polizia e con la collaborazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Questi piani coordinati di intervento vengono effettuati nell'ambito:

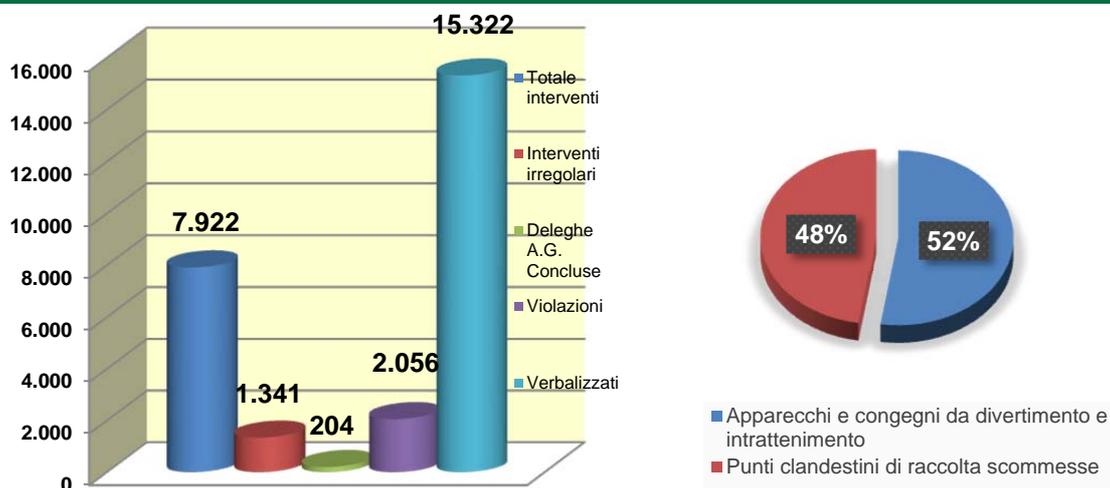
- del “Comitato di Alta Vigilanza per la prevenzione e repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori”, previsto dall'art.15-ter del Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102;
- del c.d. “Piano Balduzzi”, previsto dall'art. 7, comma 9, del Decreto Legge 13 settembre 2012, n. 158, convertito dalla Legge 8 novembre 2012, n. 189, il quale prevede la pianificazione annuale, da parte di Agenzia delle dogane e dei monopoli e Guardia di Finanza, di controlli specificamente destinati al contrasto del gioco minorile, presso gli esercizi dove sono installate *news slot* ovvero vengono accettate scommesse, in prossimità di istituti scolastici, strutture sanitarie e ospedaliere e luoghi di culto.

Per la scoperta e la repressione delle più gravi e complesse forme di frode e di illecito, invece, le unità operative svolgono indagini di polizia giudiziaria, sotto la direzione della magistratura inquirente, avvalendosi degli incisivi strumenti investigativi previsti dal codice di procedura penale. La Guardia di Finanza, inoltre, fornisce il proprio contributo per arginare la diffusione del gioco abusivo via *internet*: a tal fine viene effettuato un continuo monitoraggio del *web*, volto all'individuazione di condotte illecite e alla verifica dell'avvenuta inibizione dei siti di gioco non autorizzati.

¹²² La categoria dei “giochi” include gli apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento, il lotto, il bingo, le lotterie e ogni altra ulteriore tipologia assimilabile a una delle precedenti, compresi i casi di utilizzo di apparecchiature, comunemente denominate “*totem*”, che, attraverso la connessione telematica, consentono ai clienti di giocare illecitamente sulle piattaforme di gioco *on-line*.

Nel settore dei giochi e delle scommesse, il Corpo, anche attraverso l'esecuzione di cinque piani coordinati di intervento, di cui tre svolti in forma autonoma, ha complessivamente effettuato 7.922-interventi, di cui 1.341 irregolari, riscontrando 2.056 violazioni e procedendo alla verbalizzazione di 15.322 soggetti. Sono state, altresì, concluse n. 204 indagini delegate dall'Autorità Giudiziaria (Figura 4.A.IV.3).

FIGURA 4.A.IV.3: INTERVENTI ESEGUITI NEL SETTORE DEI GIOCHI E DELLE SCOMMESSE



A seguito di tali attività ispettive sono stati sottoposti a sequestro 1.394 apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento irregolari, in cui vengono ricompresi anche gli apparecchi terminali "Totem" nonché 1.263 punti clandestini di raccolta scommesse. Particolare attenzione è stata rivolta anche al fenomeno della diffusione dei Centri di Trasmissione Dati (C.T.D.), canale privilegiato utilizzato dagli allibratori esteri sprovvisti di concessione statale e di licenza di Pubblica Sicurezza, per la promozione della raccolta in Italia di scommesse. Si tratta, in sostanza, di agenzie attive sul territorio nazionale che si pongono quali intermediari tra lo scommettitore e il *bookmaker*, con il compito di raccogliere le puntate del singolo giocatore, trasmettendo i dati, per via telematica, all'organizzatore estero privo di concessione.

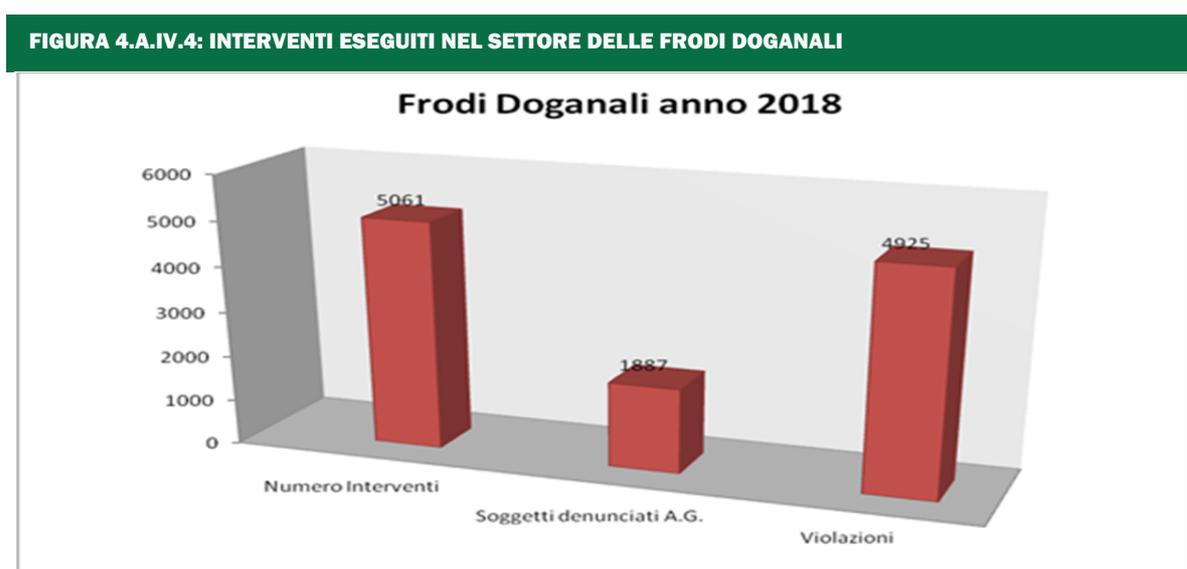
In relazione a tale fenomeno, va ricordato che l'art. 1, commi 927 e ss., della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha introdotto una presunzione *iuris tantum* sull'esistenza di una stabile organizzazione in capo all'impresa non residente che si avvalga, ai fini della raccolta delle scommesse, di uno o più soggetti residenti, operanti nell'ambito di un'unica rete di vendita, anche sotto forma di centro trasmissione dati, cui sono attribuite le attività tipiche del gestore, quando i flussi finanziari intercorrenti tra i gestori e il soggetto non residente superino, nell'arco di sei mesi, l'importo di 500.000 euro.

Il Piano operativo “Frodi doganali”

Il piano operativo in esame mira a contrastare le frodi doganali e, in particolare, i fenomeni illeciti della sotto-fatturazione all’importazione, delle mendaci dichiarazioni d’origine delle merci importate volte a eludere i dazi *antidumping*, nonché del contrabbando in tutte le sue forme, compreso quello dei tabacchi lavorati.

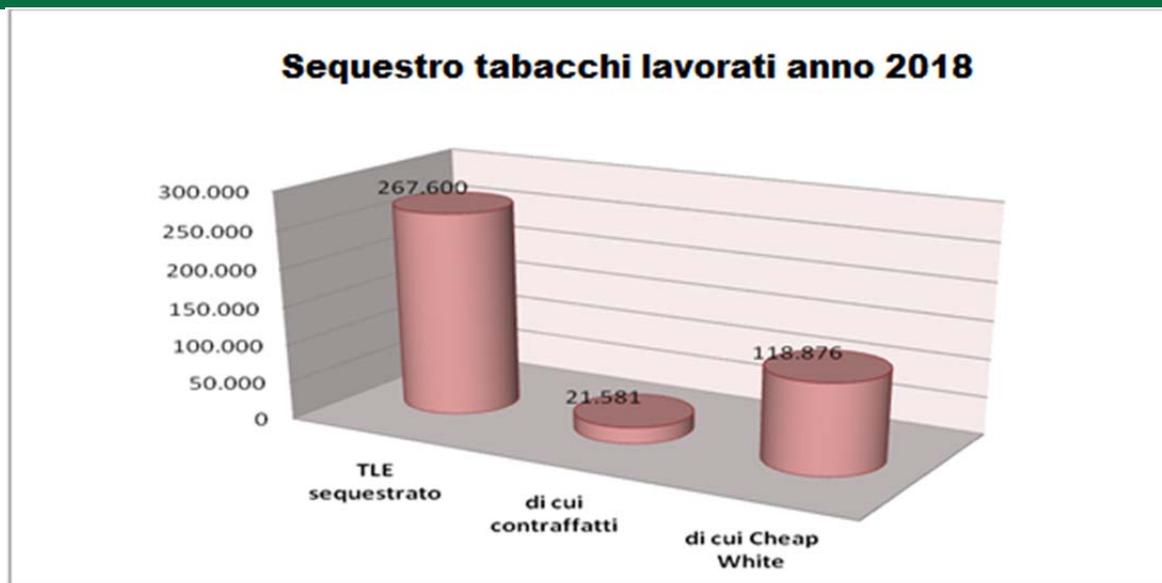
Nel 2018, l’attività è stata finalizzata, in particolare, a disarticolare la filiera distributiva delle merci illecitamente introdotte sul territorio nazionale e si è sviluppata mediante servizi di prevenzione nei porti, negli aeroporti e nelle rotabili maggiormente interessate dai traffici illeciti, nonché, nei casi più gravi, attraverso l’esecuzione di indagini di polizia giudiziaria. Complessivamente, nel comparto in parola, il Corpo ha eseguito 5.061 interventi che hanno permesso di riscontrare 4.925 violazioni e di segnalare all’Autorità Giudiziaria 1.887 soggetti (Figura 4.A.IV.4).

Nel medesimo periodo, la Guardia di Finanza ha effettuato 29.150 interventi, tra visite approdi e richieste di visite doganali, consistenti, rispettivamente, nel controllo sulla regolarità delle provviste di bordo delle navi e nella verifica fisica della merce in uscita dagli spazi doganali, per la quale sono emerse discordanze (con la documentazione doganale di accompagnamento) in sede di riscontro effettuato dai militari.



Nell’azione di contrasto agli illeciti doganali assume particolare rilevanza la lotta al contrabbando di sigarette, soprattutto delle “*cheap white*”, ossia di prodotti da fumo di bassa qualità, non conformi agli *standard* europei di produzione e quindi potenzialmente nocivi per la salute, che vengono illecitamente immessi in consumo, in totale evasione di imposta, sul territorio nazionale. Nel 2018 sono stati complessivamente sottoposti a sequestro 267.600 chilogrammi di tabacchi lavorati, di cui 21.581 contraffatti e 118.876 riferibili a sigarette “*cheap white*” (Figura 4.A.IV.5).

FIGURA 4.A.IV.5: SEQUESTRO TABACCHI LAVORATI



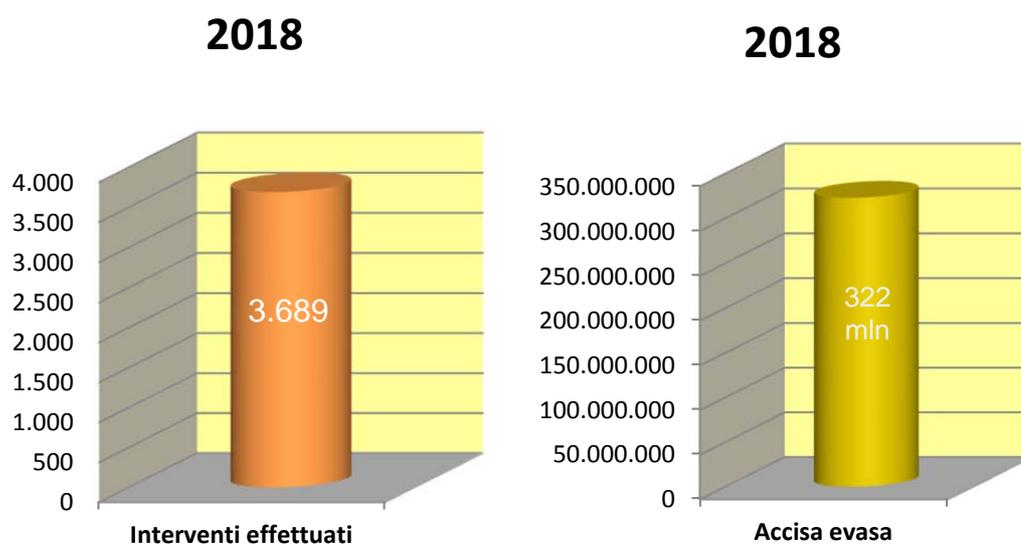
Il Piano operativo "Controlli C.I.T.E.S."

In tale ambito si collocano le funzioni di controllo doganale in materia di commercio della flora e della fauna in via di estinzione, previste dalla Convenzione di Washington (c.d. C.I.T.E.S.), già svolte al Corpo forestale dello Stato e attribuite alla Guardia di Finanza dal 1° gennaio 2017 per effetto della Riforma "Madia". In materia, nel corso del 2018, sono stati eseguiti 32.128 interventi che hanno permesso di segnalare all'Autorità Giudiziaria 39 soggetti.

Il Piano operativo "Frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi"

Nel corso del 2018, il Corpo ha eseguito uno specifico piano operativo volto a prevenire e reprimere le frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, mediante l'esecuzione di mirate attività ispettive nei confronti delle imprese autorizzate ad operare nel comparto, nonché dei soggetti beneficiari delle agevolazioni o esenzioni previste dalla normativa di settore, al fine di tutelare il gettito assicurato all'Erario e preservare il corretto e libero funzionamento delle regole di mercato. Il piano si è sostanziato, complessivamente, nell'esecuzione di 3.689 interventi a seguito dei quali sono state riscontrate 1.924 violazioni (Figura 4.A.IV.6). All'esito dell'azione di controllo e delle indagini svolte sono stati segnalati all'Autorità Giudiziaria 1.289 soggetti, di cui 46 tratti in arresto, ed è stata constatata un'evasione di accisa per oltre 322 milioni di euro.

FIGURA 4.A.IV.6: INTERVENTI ESEGUITI NEL SETTORE DELLE ACCISE



Inoltre, nel 2018, i Reparti hanno ricevuto 414 deleghe d'indagine in materia di accise, di cui cinque con riflessi fiscali internazionali, concludendo 418 indagini che hanno permesso di deferire all'Autorità Giudiziaria 233 soggetti.

Tra le condotte fiscalmente più insidiose, un particolare rilievo assume il fenomeno dei flussi di prodotti energetici provenienti dall'Est Europa, illecitamente immessi in consumo in Italia, per finalità di autotrazione, in totale evasione di accisa. Tale condotta fraudolenta consiste nell'introduzione nel territorio nazionale di prodotti petroliferi composti da miscele di gasolio e oli di diversa natura che, seppur qualificabili fiscalmente come oli lubrificanti o preparazioni lubrificanti¹²³, mantengono caratteristiche chimiche analoghe a quelle del gasolio, consentendo l'impiego del prodotto quale carburante per motori.

Al fine di assicurare un' incisiva azione di contrasto ai fenomeni fraudolenti aventi carattere transnazionale, la Guardia di Finanza anche nel 2018 ha partecipato, quale referente nazionale, al progetto di cooperazione, promosso dal Consiglio dell'Unione europea, denominato EMPACT (*European Multidisciplinary Platform Against Criminal Threats*) che ha, tra le sue priorità d'azione, il contrasto alle frodi connesse alla circolazione intracomunitaria di prodotti sottoposti ad accisa. In tale contesto, il Corpo ha preso parte all'operazione internazionale congiunta con le Autorità competenti di undici Stati membri, denominata "Chain Bridge", tesa a contrastare le frodi in materia di prodotti energetici provenienti dall'Est Europa e immessi in consumo in evasione di imposta, nell'ambito della quale è stato sequestrato un semirimorchio contenente 30.731 litri di prodotto energetico di provenienza illecita, procedendo alla denuncia di n. 3 soggetti all'Autorità Giudiziaria competente.

La proficua e costante collaborazione operativa con gli organi collaterali, avviata a margine delle operazioni a cui ha partecipato il Corpo, ha consentito di alimentare un costante flusso informativo, opportunamente valorizzato e convertito in segnalazioni qualificate ai Reparti dipendenti, i quali, nel corso del 2018, hanno sequestrato complessivamente oltre due milioni di litri di prodotto arrestando, in flagranza, numerosi responsabili dei traffici illeciti.

¹²³ Caratterizzati, rispettivamente, dal codice di Nomenclatura Combinata da 2710 19 81 a 2710 19 99 ovvero NC 3403.

Infine, nell'ambito del contrasto alle frodi e agli illeciti nella distribuzione al dettaglio dei prodotti energetici, sono stati svolti sistematici interventi presso gli impianti di distribuzione stradale di carburanti finalizzati a riscontrare l'effettivo quantitativo di carburante erogato dalle colonnine, la qualità merceologica dei carburanti immessi in consumo e il rispetto degli obblighi in tema di corretta e trasparente informazione all'utenza sui prezzi praticati. Tale attività, intensificata in corrispondenza degli esodi vacanzieri, si è sostanziata nell'esecuzione di 2.180 controlli nei confronti di distributori stradali di carburante in tutto il territorio nazionale, con 471 violazioni constatate. Inoltre, sono stati sequestrati oltre 709 mila litri di prodotto petrolifero, per aver riscontrato irregolarità sul quantitativo del carburante erogato rispetto all'importo pagato dagli utenti.

Box 4.A.IV.3: Misure per il contrasto all'evasione fiscale e alle frodi nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti.

Il rischio di frode nel settore dei prodotti petroliferi.

Il settore della distribuzione dei carburanti destinati all'autotrazione è interessato da fenomeni evasivi e di frode attraverso l'immissione nel mercato di ingenti quantitativi di prodotti petroliferi a prezzi estremamente concorrenziali che consentono la realizzazione di consistenti profitti illeciti. Numerose, infatti, sono state le attività investigative svolte dai Reparti del Corpo nei confronti di operatori economici del settore, spesso coinvolti nelle frodi all'IVA intracomunitaria di tipo "carosello", poste in essere interponendo soggetti qualificabili come "cartiere" (*missing trader*) e/o "filtro" (*buffer*) nelle operazioni commerciali realizzate con fornitori comunitari, al solo fine di evadere l'IVA.

È stata inoltre riscontrata, in più occasioni, l'illecita immissione in consumo di ingenti quantitativi di prodotti energetici, costituiti da miscele di gasolio e oli di diversa natura, anche vegetale, che, dopo essere stati introdotti in Italia dai Paesi dell'Est Europa quali oli lubrificanti, sono stati destinati, in totale evasione delle imposte, a finalità di autotrazione.

Entrata in vigore della fatturazione elettronica obbligatoria.

Nell'ottica di assicurare la tracciabilità del ciclo di movimentazione dei prodotti petroliferi all'interno della filiera, la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 ha previsto che, per le cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, le disposizioni in materia di fatturazione elettronica obbligatoria si applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018. Le informazioni così disponibili potranno essere utilizzate dall'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, dalla Guardia di Finanza e dalla Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo per i rispettivi compiti istituzionali (art. 1, comma 918).

In data 30 aprile 2018 l'Agenzia delle entrate con la circolare 8/E ha fornito i primi chiarimenti sulle misure introdotte in tema di cessione di carburanti e sulle relative modalità di pagamento e fatturazione. Successivamente, l'art. 11-bis, comma 1, del Decreto Legge n. 87/2018, riproponendo integralmente quanto già previsto dall'art. 1 del Decreto Legge 28 giugno 2018, n. 79¹²⁴, ha posticipato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emissione della fattura elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione a soggetti passivi IVA da parte degli esercenti gli impianti di distribuzione stradale¹²⁵, allineandolo alla più generale previsione¹²⁶ di ricorso obbligatorio alla fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Resta, dunque, ferma la decorrenza dell'obbligo di fattura elettronica dal 1° luglio 2018 per le cessioni intermedie di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso

¹²⁴ Abrogato dall'art. 1, comma 2, della Legge n. 96/2018, di conversione del D.L. n. 87/2018, in forza del quale "Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo Decreto-Legge n. 79 del 2018".

¹²⁵ Art. 1, comma 920, della Legge n. 205/2017. In merito, si rinvia ai chiarimenti interpretativi forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 8/E del 30 aprile 2018 e n. 13/E del 2 luglio 2018.

¹²⁶ Come modificata dall'art. 1, comma 920, della Legge n. 205/2017.

autotrazione (ad esempio, l'acquisto del singolo distributore da un grossista), nonché per le prestazioni dei subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel quadro di un contratto di appalto con una Pubblica amministrazione.

Le modifiche alle disposizioni in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi contenute nel Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Alle medesime finalità di recupero del gettito IVA risponde l'introduzione, ad opera dell'art. 1, comma 909, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi con riferimento alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, a decorrere dal 1° luglio 2018. Con Provvedimento n. 106701/2018 in data del 28 maggio 2018 del Direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con il Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sentito il Ministero dello sviluppo economico, sono state definite, anche al fine di semplificare gli adempimenti amministrativi dei contribuenti, le informazioni da trasmettere, le regole tecniche, i termini per la trasmissione telematica, le modalità con cui garantire la sicurezza e l'inalterabilità dei dati nonché modalità e termini gradualmente per l'adempimento dell'obbligo in argomento, anche in considerazione del grado di automazione degli impianti di distribuzione di carburanti.

Al riguardo, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha altresì segnalato che, in un'ottica c.d. *once only*, i dati da trasmettere per effetto di tale nuovo adempimento conterranno anche le informazioni necessarie alla imminente digitalizzazione del registro di carico/scarico dei prodotti detenuti dagli operatori in parola.

Impianti di distribuzione stradale di carburanti funzionanti in modalità *self-service*, registri telematici

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con la determinazione del Direttore n. 724/RU/DCAFC 6°, in data 21 marzo 2019, ha fornito agli operatori del settore le istruzioni concernenti gli adempimenti a carattere tecnico e contabile cui sono ora sottoposti gli impianti di distribuzione stradale di carburanti, funzionanti in modalità *self-service*, definendo le specifiche tecniche degli strumenti di misura e degli altri dispositivi di cui devono essere dotati i citati impianti e delineando le modalità da osservare ai fini dell'adozione del registro telematico di carico e scarico, in luogo di quello cartaceo in uso presso i medesimi impianti.

Il provvedimento in argomento, in sintesi:

- definisce le caratteristiche di tale tipologia di impianto non presidiato, nonché la figura del titolare del provvedimento autorizzativo che ha facoltà di affidarne la gestione ad un altro soggetto, denominato titolare della gestione dell'impianto;

- stabilisce che la licenza di esercizio di un impianto non presidiato è intestata all'esercente che ha l'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico;

- interviene in tema di conservazione dei dati del registro telematico mediante archiviazione elettronica, rimarcando che tale modalità sostituisce la custodia dei medesimi dati in formato cartaceo presso l'impianto non presidiato, ma non esime da rilievi che possono essere formalizzati per accertare le irregolarità commesse in presenza di:

- . discordanze tra i dati inviati telematicamente e quelli risultanti dai documenti a scorta delle movimentazioni;

- . eccedenze/deficienze non giustificate;

- prevede che il registro telematico è consultabile dall'Amministrazione finanziaria e dalla Guardia di Finanza tramite il sistema informativo dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

L'invio telematico dei dati della contabilità alla citata Agenzia da parte degli operatori del comparto assolve l'obbligo di annotazione nel registro di carico e scarico degli elementi identificativi delle partite di prodotto petrolifero oggetto di movimentazione, mentre i documenti che scortano i trasferimenti di carburanti devono, comunque, essere conservati per i cinque anni successivi alla chiusura dell'esercizio finanziario ed esibiti presso l'impianto in caso di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza;

- descrive le caratteristiche e le funzionalità di un impianto non presidiato ove deve essere presente un apposito elaboratore elettronico denominato concentratore di stazione, in cui vengono registrati i dati

affidenti a tutte le operazioni compiute presso tale tipologia di impianto . Il concentratore di stazione è connesso, a sua volta, attraverso una rete di comunicazione protetta, ad un elaboratore gestito dall' esercente, ubicato in un luogo preventivamente denunciato e denominato concentratore esterno, che consente il monitoraggio da remoto dell' impianto non presidiato e la storicizzazione dei relativi dati fiscali;

- tratteggia le procedure da seguire per la gestione delle operazioni di carico presso l' impianto in sede di trasferimento del prodotto dall' autobotte ai serbatoi di stoccaggio, precisando che i DAS afferenti alle operazioni di trasporto, unitamente agli scontrini delle autobotti ove presenti, sono custoditi presso la sede dell' impianto dichiarata nella denuncia di esercizio, presentata dall' esercente al competente Ufficio dell' Agenzia delle dogane e dei monopoli;

- prescrive i tempi e le modalità per l' invio telematico dei dati rilevati presso tali impianti, stabilendo che l' esercente provvede con cadenza giornaliera, entro la mezzanotte del giorno successivo a quello ai quali si riferiscono, all' inoltrato telematico al sistema informativo dell' Agenzia delle dogane e dei monopoli del riepilogo delle informazioni relative alle movimentazioni di prodotto;

- elenca gli obblighi in capo all' esercente in caso di verifica da parte degli organi di controllo dell' Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza. Al riguardo, l' esercente:

- . è tenuto a garantire l' accesso presso l' impianto nonché ai relativi sistemi informatici e serbatoi di stoccaggio;

- . deve rendere disponibile un' asta metrica nonché, a richiesta dell' organo di controllo, la documentazione contabile relativa all' impianto e i dati storicizzati nel concentratore esterno o in quello di stazione necessari per i riscontri fiscali, qualora non disponibili nell' ambito del sistema informativo della menzionata Agenzia. I documenti acquisiti durante le fasi di verifica, sia su supporto cartaceo sia elettronico, costituiscono parte integrante del processo verbale di constatazione;

- . ha facoltà di farsi rappresentare da un soggetto preposto alla gestione delle attività connesse all' esercizio dell' impianto o da altra persona cui sia stata conferita procura scritta, preventivamente depositata.

Ad ogni buon conto, resta ferma la facoltà di accesso degli organi di controllo presso la sede indicata nella denuncia per eseguire riscontri e verifiche sui dati dell' impianto disponibili nel concentratore esterno.

Piano straordinario di controlli nel settore dei prodotti petroliferi.

Il contrasto alle frodi all' IVA e alle accise nel settore della commercializzazione e distribuzione di carburanti rappresenta una priorità operativa per l' Amministrazione finanziaria, in ragione della particolare insidiosità delle fenomenologie evasive connesse al peculiare segmento economico. In tal senso, l' art. 1, comma 919 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha previsto che l' Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza debbano realizzare, nell' ambito della programmazione delle attività relative agli anni 2018, 2019 e 2020, un piano straordinario di controlli finalizzato all' emersione di basi imponibili sottratte a tassazione e al recupero delle imposte evase, sulla base di elementi e circostanze desunti dalle informazioni presenti nel sistema informativo dell' Anagrafe tributaria, del coordinato utilizzo dei dati archiviati ai sensi dell' art. 11 del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214 (c.d. "Anagrafe dei rapporti rafforzata"), nonché dei dati acquisiti in base agli ordinari poteri istruttori e, in particolare, di quelli ottenuti con le indagini finanziarie.

Allo scopo di dare attuazione alla predetta disposizione normativa, il Nucleo Speciale Entrate della Guardia di Finanza e l' Agenzia delle entrate - Divisione Contribuenti - Settore Contrasto Illeciti hanno elaborato congiuntamente, a partire dal 2018, specifici percorsi di analisi funzionali all' esecuzione di mirate azioni ispettive volte ad individuare fenomeni di frode che interessano il comparto in argomento.

Modalità di documentazione degli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA e relativa deducibilità/detraibilità.

La Legge n. 205/2017 ha previsto che dal 1° luglio 2018:

- gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA debbano essere documentati mediante fattura elettronica (cfr. art. 22, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972). Conseguentemente, sono state abrogate le disposizioni in materia di scheda carburante, mentre restano non soggette all' obbligo di certificazione mediante l' emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale le cessioni di carburanti e lubrificanti per autotrazione eseguite nei confronti di clienti che acquistano al di fuori dell' esercizio di impresa, arte e professione (cfr. art. 2,

comma 1, lett. b) del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696), né tantomeno, come disposto dal D.M. 10 maggio 2019, all'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri;

- le spese per carburante per autotrazione sono deducibili/detraibili se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, di debito o prepagate ovvero altra modalità di pagamento ritenuta parimenti idonea, individuata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (cfr. artt. 164, comma 1-bis del TUIR e 19-bis.1, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972). Al riguardo, è stato emanato il Provvedimento direttoriale n. 73203/2018 in data 4 aprile 2018;

- si considerano mezzi di pagamento idonei a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni l'utilizzo degli assegni (bancari e postali, circolari e non), dei vaglia cambiari e postali, degli strumenti elettronici previsti dall'art. 5 del Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale), tra cui, ad esempio, l'addebito diretto, il bonifico bancario o postale, il bollettino postale, le carte di debito, di credito, prepagate ovvero gli altri strumenti di pagamento elettronico disponibili che consentono l'addebito in conto corrente (es. applicazioni su *smartphone*);

- le forme di pagamento di cui sopra troveranno applicazione anche nelle ipotesi in cui, a seguito di specifici accordi, il pagamento avvenga in un momento diverso rispetto alla cessione del prodotto, come accade, ad esempio, per le carte utilizzate nei contratti cc.dd. di "*netting*", laddove il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative in favore dell'utente, il quale utilizza, per il prelievo, un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera (cc.dd. "*carte carburanti*");

- restano validi i sistemi, comunque denominati, di carte (ricaricabili o meno), nonché di buoni, che consentono al cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota IVA, quando la cessione/ricarica, documentata da fattura elettronica, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento dianzi indicati.

Successivamente, l'art. 11-bis, comma 1, del Decreto Legge n. 87/2018 ha:

- posticipato al 1° gennaio 2019 l'abrogazione delle norme vigenti in tema di documentazione, da parte dei soggetti passivi IVA, degli acquisti di carburanti per autotrazione (c.d. scheda carburante)¹²⁷;

- fissato al 1° luglio 2018 la decorrenza delle disposizioni¹²⁸ per la deducibilità dalle imposte sui redditi e la detraibilità dall'IVA delle sole spese per carburante effettuate mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate nonché con gli altri strumenti di pagamento individuati con il Provvedimento n. 73203 in data 4 aprile 2018 del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La disciplina dei depositi fiscali.

Al fine di meglio combattere le forme di illegalità poste in essere dai soggetti operanti nella filiera commerciale della vendita di carburanti per autotrazione¹²⁹, l'art. 1, commi da 937 a 943, della Legge n. 205/2017 ha introdotto misure di contrasto ai fenomeni evasivi e di frode perpetrati all'atto dell'introduzione, nel mercato nazionale, di gasolio e benzina acquistati a livello intracomunitario e stoccati presso depositi fiscalmente riconosciuti. In particolare, a decorrere dal 1° febbraio 2018 (art. 1, comma 943), l'immissione in consumo dal deposito fiscale¹³⁰ ovvero l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato¹³¹ di benzina o il gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per

¹²⁷ Art. 1, comma 926, della Legge n. 205/2017.

¹²⁸ Art. 1, commi 922 e 923, della Legge n. 205/2017.

¹²⁹ Consistenti nel mancato assolvimento dell'IVA da parte dei proprietari committenti (spesso "cartiere") al momento dell'immissione in consumo o dell'estrazione dai depositi.

¹³⁰ Per deposito fiscale, di cui all'art. 23 del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative - TUA), si intende l'impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria. Il depositario autorizzato è il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale.

¹³¹ Per destinatario registrato, di cui all'art. 8 del Decreto Legislativo n. 504/1995, si intende la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato.

La Circolare n. 8/D in data 1° giugno 2017 dell'Agenzia delle dogane dei monopoli ha chiarito i requisiti, di carattere soggettivo e oggettivo, che devono essere soddisfatti dal titolare di un deposito commerciale (munito di licenza d'esercizio) ai fini del rilascio dell'autorizzazione a operare come destinatario registrato. In sintesi, deve esistere un legame durevole tra l'effettivo svolgimento di

autotrazione¹³², è subordinata al versamento dell'IVA da parte del soggetto per conto del quale l'operazione viene effettuata (art. 1, comma 937).

L'IVA deve essere versata con l'utilizzo del modello F24 senza possibilità di compensazione. Gli estremi del pagamento devono essere riportati nel riquadro 14 del documento di accompagnamento semplificato (DAS), di cui all'art. 12, comma 1, del Decreto Legislativo n. 504/1995, emesso dal depositario autorizzato o dal destinatario registrato per la successiva circolazione dei prodotti, salvo che nel medesimo riquadro siano indicati i casi di esonero previsti dai commi 940 e 941 - di seguito commentati - indicando, altresì, gli estremi dell'eventuale garanzia. La ricevuta di versamento, invece, deve essere consegnata, in originale, al gestore del deposito al fine di operare l'immissione in consumo o l'estrazione dei prodotti. In mancanza della stessa, il gestore del deposito è solidalmente responsabile dell'IVA non versata (art. 1, comma 938).

Le cessioni dei prodotti di cui al precedente comma 937, effettuate durante la custodia degli stessi nei depositi, sono effettuate senza il pagamento dell'IVA. Al riguardo, la Relazione illustrativa alla Legge n. 205/2017 chiarisce che tale disposizione, benché non sia connaturale ad un deposito fiscale ai soli fini delle accise - in cui l'IVA dovrebbe applicarsi a tutti i passaggi o lavorazioni che avvengono all'interno del deposito - rappresenta un'eccezione necessaria al fine di non vanificare l'effetto anti-frode che si vuole ottenere attraverso il versamento diretto dell'imposta una volta estratto il bene (art. 1, comma 939).

Le disposizioni di cui ai commi 937, 938 e 939 dianzi indicate si applicano, per i prodotti introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario, anche qualora il deposito fiscale sia utilizzato come deposito IVA, salvo il caso in cui l'immissione in consumo dal medesimo deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto che, alternativamente:

- integri i criteri di affidabilità individuati nell'art. 1, commi 940 e 941, secondo modalità stabilite con il decreto di cui al successivo comma 942;

- presti idonea garanzia con le modalità e nei termini stabiliti con il medesimo decreto, il quale prevede altresì l'attestazione da fornire al gestore del deposito, in alternativa alla ricevuta prevista al comma 938, al fine di operare l'immissione in consumo dei prodotti (art. 1, comma 940). In proposito, nella citata Relazione illustrativa viene precisato che la previsione in commento evita che gli operatori non intenzionati a versare l'IVA al momento dell'estrazione, precostituendosi le condizioni per realizzare la frode, si avvalgano della disciplina dei depositi IVA, la quale prevede che all'atto dell'estrazione l'imposta si applichi con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*)¹³³.

Le medesime disposizioni citate nei commi 937, 938 e 939, di contro, non si applicano:

- ai prodotti di proprietà del gestore del deposito dal quale sono immessi in consumo o estratti;
- ai prodotti immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto, titolare di un diverso deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'art. 23 del Decreto Legislativo n. 504/1995, e che integri i criteri di affidabilità delineati con il decreto di cui al comma 942;
- ai prodotti, di cui al citato comma 937, immessi in consumo da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai predetti valori per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e nei termini stabiliti con il medesimo decreto di cui al comma 942 (art. 1, comma 941).

L'art. 1, comma 942, della Legge n. 205/2017 rimanda a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'individuazione delle procedure attuative dei commi da 937 a 941 nonché le modalità di comunicazione telematica ai gestori dei depositi di cui al comma 937 dei dati relativi ai versamenti dell'IVA

un'attività economica da parte del soggetto richiedente e la ricezione di prodotti in regime sospensivo, complementare e funzionale all'esercizio della prima, e il soggetto deve disporre di un deposito adeguato alla ricezione dei prodotti, avendo riguardo anche alla separazione e contabilizzazione dei vari prodotti soggetti ad accisa. Inoltre, il richiedente, nei cinque anni precedenti alla richiesta, non deve essere:

- stato condannato per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare;
- incorso in procedure concorsuali;
- stato destinatario di sanzioni amministrative per violazioni relative all'accisa, all'imposta sul valore aggiunto e ai tributi doganali.

¹³² E per gli altri prodotti da individuare con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

¹³³ La disciplina dei depositi fiscali ai fini IVA è contenuta nell'art. 50-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, di recente modificato dall'art. 4, comma 7, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225.

di cui al medesimo comma 937. Al riguardo, è stato emanato il D.M. 13 febbraio 2018¹³⁴, nell'ambito del quale, tra l'altro, è stato chiarito che:

- le norme di cui all'art. 1, commi da 937 a 941, della Legge n. 205/2017, si applicano alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione (cfr. art. 2 del citato D.M.);

- i criteri di affidabilità indicati nell'art. 1, commi 940 e 941, della Legge n. 205/2017, si considerano integrati, relativamente ai soggetti per conto dei quali sono effettuate le immissioni in consumo previste dal comma 940 e a quelli di cui al comma 941, che sono titolari di un deposito fiscale diverso da quello dal quale avviene l'immissione in consumo e avente la capacità indicata nel medesimo comma, qualora ricorra una delle seguenti condizioni (cfr. art. 3 del citato D.M.): a) il soggetto è certificato ai sensi degli artt. 38 e seguenti del Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013; b) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'art. 90 del T.U.L.D., di cui al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43; c) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestazione della cauzione ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. a) del Decreto Legislativo n. 504/1995, relativamente al deposito fiscale di cui risulta titolare;

- la garanzia prevista dall'art. 1, commi 940 e 941, della Legge n. 205/2017, è prestata sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore nominale, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità, ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. Tale garanzia deve essere prestata, a favore del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, per una durata pari a 12 mesi dall'immissione in consumo dal deposito fiscale, per l'importo corrispondente all'IVA dovuta. Al fine di effettuare l'immissione in consumo dei beni, il soggetto per conto del quale viene effettuata l'operazione stessa deve consegnare copia della garanzia al gestore del deposito fiscale (cfr. art. 4 del citato D.M.);

- il versamento dell'IVA dovuta ai sensi del comma 937 dell'art. 1 della Legge n. 205/2017, deve essere effettuato con modello F24 nel quale è indicato anche il codice fiscale e il codice accisa del gestore del deposito fiscale o del destinatario registrato. La ricevuta del versamento deve poi essere consegnata, in originale, al gestore del deposito fiscale o al destinatario registrato al fine di effettuare l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato. Questi ultimi, acquisita tale ricevuta, devono procedere alla verifica della presenza del modello di pagamento accedendo attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate nel proprio cassetto fiscale.

Digitalizzazione del Documento di Accompagnamento Semplificato (DAS)

Una ulteriore novità di rilievo riguarda il processo di digitalizzazione del DAS¹³⁵ che rappresenta un ulteriore tassello nell'ottica della completa dematerializzazione del registro di carico e scarico in uso a tutti i soggetti che movimentano prodotti energetici ad accisa assoluta in ambito nazionale e che costituirà un ulteriore strumento di ausilio all'attività di controllo, attesa la possibilità di effettuare riscontri, anche in tempo reale, sui dati presenti sulla piattaforma informatica.

Nella prima fase, che verrà implementata nel corso del 2019, il progetto di digitalizzazione del DAS si riferisce alla sola circolazione interna e riguarda, quindi, soltanto i movimenti di prodotti ad accisa assoluta in ambito nazionale, non prevedendo alcuno scambio di messaggi con i Paesi dell'Unione europea.

La procedura che porterà all'emissione del DAS elettronico è simile a quella utilizzata per

¹³⁴ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 40 in data 17 febbraio 2018 e recante "Modalità di attuazione delle disposizioni in materia di contrasto alle frodi nel settore degli olii minerali".

¹³⁵ Vgs. in proposito:

- la determinazione del Direttore dell'ADM n. 139996/RU, in data 18 dicembre 2017, concernente il differimento al 1° gennaio 2020 dei tempi e delle modalità per l'adozione dei documenti di accompagnamento, in forma elettronica, per la circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa e alle altre imposizioni indirette previste dal TUA, a norma degli articoli 10, 12, 61 e 62, nonché tempi e modalità per la presentazione esclusivamente in forma telematica dei dati relativi alle contabilità degli operatori qualificati come esercenti i depositi commerciali di ridotte capacità operative ed organizzative di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 1 della Determinazione Direttoriale n. 86767 del 20 luglio 2009;

- il foglio della citata ADM n. 46242/RU in data 17 aprile 2019, con cui sono state fornite le prime istruzioni operative per gli operatori economici per la sperimentazione in ambito nazionale in "ambiente di esercizio/validazione" del progetto "e-DAS", a decorrere dal 20 maggio 2019. Le ulteriori funzioni per la gestione della notifica di consegna del prodotto al destinatario e del completamento dell'e-DAS saranno disponibili *in test* per gli operatori economici a decorrere dal 24 giugno 2019.

l'emissione dell'e-AD¹³⁶ e una volta a regime consentirà la compilazione automatica del registro elettronico di Carico/Scarico e conseguentemente la digitalizzazione del registro cartaceo.

In sostanza, la compilazione automatica del registro elettronico di carico/scarico avverrà mediante la registrazione informatizzata degli e-DAS in arrivo nella sezione carico, mentre lo scarico sarà effettuato attraverso gli e-DAS in uscita e i corrispettivi relativi ai prodotti energetici commercializzati.

Obbligo di installazione dei sistemi di misurazione dei carburanti riforniti dal 1° aprile 2019.

In relazione alla circolazione dei prodotti energetici sottoposti ad accisa, l'art. 1, comma 535, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, recante "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019" ha stabilito rispettivamente:

- alla lettera a), l'inserimento del comma 15-bis nell'art. 6 del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, prevedendo l'obbligo di dotare le autobotti e le bettoline, utilizzate per la movimentazione dei prodotti in sospensione di accisa, di un sistema di tracciamento della posizione e di misurazione delle quantità scaricate;

- alla lettera c), l'integrazione del comma 1 dell'art. 12 del Decreto Legislativo n. 504/1995 mediante la previsione di analogo obbligo di tracciamento e misurazione delle quantità scaricate, con riferimento alla movimentazione dei prodotti ad accisa assolta.

La novella legislativa è stata introdotta per consentire, a regime, un monitoraggio puntuale degli spostamenti effettuati dai mezzi impiegati per il trasporto dei prodotti sottoposti ad accisa, e fornire agli organi di controllo un ulteriore strumento di ausilio per individuare quelle spedizioni che, in relazione alle circostanze di tempo e luogo, ovvero sulla base di mirate attività di analisi, possono essere ritenute potenzialmente a rischio di frode.

Per l'effettiva operatività dei nuovi adempimenti, la norma dianzi citata rinvia all'emanazione di specifiche direttive, stabilite da apposite determinazioni del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con cui disciplinare i termini e le modalità di applicazione delle previsioni in parola.

In attuazione alle suddette disposizioni, al fine di procedere ad una graduale introduzione dei nuovi adempimenti previsti per gli operatori del settore, in ragione della pericolosità fiscale dei diversi prodotti sottoposti ad accisa, il Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli con la determinazione n. 30354 in data 4 maggio 2018, avente decorrenza 1° aprile 2019, ha:

- stabilito l'obbligo di installare sistemi di misurazione per le autobotti e le bettoline utilizzate per il trasporto di gasolio o olio combustibile destinato alla navigazione marittima, che assumono valore di riscontro dell'effettivo carico nei serbatoi della nave dei quantitativi di prodotto estratti dal deposito. I sistemi di misurazione del gasolio e dell'olio combustibile fluidissimo sono installati su condotta e consentono l'emissione di scontrini riportanti il giorno e l'ora di rifornimento, l'identificazione del misuratore, la targa dell'autobotte o della bettolina, il quantitativo di prodotto rifornito e le letture d'inizio e fine del rifornimento. Gli stessi dati sono posti a corredo dei registri di carico e scarico del deposito mittente;

- previsto la possibilità, qualora i sistemi di misurazione siano di nuova installazione, di misurare i quantitativi di gasolio e di olio combustibile fluidissimo in volume a 15°C;

- disposto una comunicazione a distanza alla predetta Agenzia da parte degli operatori del settore,

¹³⁶ La nuova procedura prevede, in sintesi il "Draft DAS elettronico, inviato dal soggetto speditore della merce"; l'"annullamento DAS elettronico, inviato dal soggetto speditore della merce"; il "Rapporto di ricezione, inviato dal soggetto destinatario della merce o dal soggetto speditore della merce in caso di DAS collettivo"; il "Cambio di destinazione, inviato dal soggetto speditore della merce".

L'esito positivo del processo "Draft DAS elettronico" determina la creazione del messaggio elettronico e-DAS identificato univocamente da un codice generato automaticamente dal sistema e denominato SRC (*Simplified Reference Code*). La struttura dell'SRC è la seguente: due caratteri individuano l'anno solare di emissione; due caratteri il Paese di emissione valorizzati sempre con "IT"; sette caratteri individuano un progressivo univoco a livello nazionale; nove caratteri coincidono con il codice accisa/ditta dello speditore; un carattere numerico *check-digit* calcolato a partire dai venti caratteri precedenti. La produzione da parte del sistema dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli delle immagini in formato pdf degli esemplari n. 1 e n. 2 dell'e-DAS sostituisce la bollatura a secco con l'inserimento di un glifo/QRcode contenente la firma digitale della predetta Agenzia e l'identificativo SRC del documento elettronico.

Le procedure di consultazione dell'e-DAS saranno rese disponibili anche ai militari del Corpo all'esito della sperimentazione in corso da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

anche tramite connessione con periferiche, dei dati del posizionamento globale delle autobotti/bettoline e degli scontrini sub a., secondo apposite specifiche tecniche che saranno pubblicate sul sito internet della menzionata Agenzia;

- ammesso per le sole bettoline l'utilizzo alternativo di sistemi di misurazione delle quantità rifornite tramite telemisure dei serbatoi calibrati utilizzati per il trasporto, con emissione del relativo scontrino.

Con la circolare n. 2/D, in data 21 marzo 2019, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, nel richiamare il contenuto della determinazione in cit. all. 1, ha disciplinato, per i depositari fiscali e i destinatari registrati, le specifiche tecniche dei sistemi di misurazione, nonché le disposizioni per l'installazione di misuratori per le bettoline. In particolare:

- per quanto attiene ai sistemi di misurazione, installati ex novo, gli stessi devono essere muniti dei dati obbligatori (identificativo del misuratore, targa dell'autobotte o della bettolina, quantitativo di prodotto rifornito), della compensazione a 15°C della quantità in volume erogata, dei quantitativi espressi sia in volume a 15°C, sia in volume non compensato e, infine, della temperatura media del carburante in erogazione.

Relativamente al trasferimento di gasolio denaturato accompagnato da e-AD, eseguito con mezzi di trasporto privi di sistemi di misurazione, il destinatario dovrà emettere apposito scontrino al momento di ricezione del prodotto con indicazione della temperatura e della densità e calcolare il relativo volume a 15°C.

Viene data, inoltre, la possibilità, per il depositario mittente, di utilizzare mezzi di trasporto (autobotti o bettoline) muniti di sistemi di misurazione privi di compensazione, solo se installati prima del 1° aprile 2019;

- per le sole bettoline, i misuratori su condotta e i sistemi di compensazione potranno essere installati in occasione del primo fermo nave durante il rinnovo del certificato di navigabilità successivo al 1° aprile 2019. I depositari autorizzati potranno avvalersi delle bettoline che, successivamente al 1° aprile 2019, non risultino ancora dotate di sistemi di misurazione su condotta, previa comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli competente degli estremi identificativi delle stesse.

In deroga alle disposizioni dianzi citate è ammesso, per le bettoline adibite marginalmente al trasporto di gasolio e olio combustibile fluidissimo, l'utilizzo alternativo di sistemi di misurazione delle quantità fornite tramite telemisure dei serbatoi calibrati utilizzati per il trasporto; ciò a condizione che l'armatore comprovi, con apposito conto economico certificato da un esperto contabile, l'eccessiva onerosità dell'installazione dei sistemi di misurazione su condotta.

L'azione di contrasto agli altri illeciti economico-finanziari

Nel 2018 la Guardia di Finanza ha eseguito ulteriori piani operativi rivolti:

- agli illeciti in materia di spesa pubblica, al fine di prevenire e reprimere l'indebita percezione e malversazione di risorse pubbliche, la corruzione e gli altri reati contro la Pubblica amministrazione, nonché di accertare ipotesi di responsabilità amministrativa per danno erariale su delega della Corte dei conti;
- al contrasto della criminalità economica e finanziaria, attraverso accertamenti patrimoniali, controlli e ispezioni antiriciclaggio, approfondimenti delle segnalazioni di operazioni sospette, controlli sulla movimentazione transfrontaliera di valuta, azioni a tutela della circolazione dell'euro e degli altri mezzi di pagamento, interventi contro la contraffazione, la pirateria audiovisiva e la vendita di prodotti insicuri e pericolosi e investigazioni sui reati societari, fallimentari e finanziari, anche al fine di accertare eventuali responsabilità delle società e degli enti ai sensi del Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

Molte delle attività svolte in tali ambiti hanno consentito di acquisire risultanze valorizzate anche ai fini fiscali per effetto:

- della disciplina dei proventi illeciti e della indeducibilità dei costi da reato, di cui all'art. 14, commi 4 e 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537;

- dell'art. 33, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che prevede che la Guardia di Finanza, previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, utilizza documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria;
- dell'art. 36 del citato D.P.R. n. 600/1973, secondo cui i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale, al comando della Guardia di Finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli.

In particolare, nel campo del contrasto alle truffe sui fondi pubblici e all'illegalità nella Pubblica amministrazione, nel corso del 2018 sono stati eseguiti 30.807 interventi che hanno portato alla segnalazione all'Autorità Giudiziaria ordinaria e contabile di 19.978 soggetti, in relazione a ipotesi di frode e indebita richiesta e percezione di finanziamenti e altre erogazioni di origine nazionale o europea, per reati nel settore degli appalti e contro la Pubblica amministrazione, nonché per responsabilità amministrativa per danno erariale. I contributi a carico dei bilanci pubblici che, a seguito delle attività investigative, sono risultati richiesti o percepiti in maniera indebita hanno raggiunto quota 2,5 miliardi di euro, a fronte di un ammontare complessivo di flussi di spesa controllati pari a circa 4,8 miliardi di euro. Sotto il profilo dei recuperi patrimoniali a carico dei soggetti responsabili delle condotte, i Reparti del Corpo hanno operato sequestri preventivi, anche per equivalente, di beni, valori e disponibilità per 462 milioni di euro. Nel settore della responsabilità amministrativa, inoltre, sono stati segnalati alla magistratura contabile danni erariali per 4,3 miliardi di euro.

Inoltre, con riguardo ai connessi sviluppi investigativi, i Reparti del Corpo sono stati destinatari, nel medesimo periodo, di 8.423 deleghe d'indagine della magistratura ordinaria e contabile, delle quali 7.672 (circa il 91%) sono state portate a conclusione entro l'anno. Delle deleghe oggetto di riscontro, il 34% ha riguardato reati contro la Pubblica amministrazione, il 44% fattispecie di truffa nella percezione di risorse a valere sui bilanci pubblici e il 22% le frodi nel settore della contrattualistica pubblica.

Nel campo del contrasto alla criminalità organizzata ed alla criminalità economico finanziaria, sono stati portati a termine 1.617 accertamenti economico-patrimoniali a carico di condannati e indiziati di appartenere ad associazioni mafiose e loro prestanome, che hanno riguardato complessivamente 8.084 persone fisiche e 2.913 fra aziende e società ed eseguiti provvedimenti di sequestro ai sensi della normativa antimafia di 2.739 beni mobili e immobili, nonché di 170 aziende, per un valore complessivo di oltre 2,1 miliardi di euro. Inoltre, sono stati confiscati, ai sensi della citata normativa, 1.181 beni mobili e immobili nonché 117 aziende, per un valore complessivo di oltre 781 milioni di euro. In tale ambito, sono stati denunciati 476 soggetti per associazione mafiosa, 114 dei quali tratti in arresto, mentre 818 sono stati denunciati per il reato di trasferimento fraudolento di valori, indicativo di fenomeni di interposizione fittizia, di cui 116 arrestati.

In materia di riciclaggio sono state svolte 692 indagini e attività di polizia giudiziaria che hanno portato alla denuncia di 1.672 soggetti, di cui 205 in stato di arresto e al sequestro di 233,5 milioni di euro. 1.487 sono, invece, le violazioni amministrative alla normativa antiriciclaggio accertate. In relazione alla fattispecie di auto-riciclaggio, sono state eseguite 368 indagini e attività di polizia giudiziaria, con la denuncia di 778 soggetti, 119 dei quali in stato di arresto, con il sequestro di 235,1 milioni di euro.

Nell'azione di contrasto all'usura, nell'ambito delle 850 indagini e attività di polizia giudiziaria svolte, sono stati denunciati 215 soggetti, di cui 48 tratti in arresto, con il sequestro di patrimoni e disponibilità finanziarie per circa 14,6 milioni di euro. Nelle indagini svolte nei settori dei reati

societari, fallimentari, bancari, finanziari e di borsa sono stati denunciati 5.187 soggetti, di cui 270 tratti in arresto, nonché accertate distrazioni patrimoniali in danno di società fallite per circa 4,8 miliardi di euro.

I controlli svolti ai valichi di confine, presso i porti e gli aeroporti, in entrata e/o in uscita dal territorio nazionale, ai fini della verifica del rispetto delle norme sulla circolazione transfrontaliera di valuta, hanno permesso di riscontrare 5.666 violazioni per trasporto di valuta in eccedenza rispetto al limite consentito, nonché intercettare valori al seguito complessivamente pari a circa 183,4 milioni di euro.

Nel settore della lotta alla contraffazione e alla pirateria audiovisiva e informatica sono stati eseguiti 11.227 interventi e denunciate all'Autorità Giudiziaria 7.291 persone, di cui 53 arrestate. Sono stati, inoltre, sequestrati oltre 311 milioni di prodotti illegali, perché contraffatti, piratati, pericolosi o recanti falsa o fallace indicazione di origine o provenienza, nonché tolte dal mercato 1.384 tonnellate e 207 mila di litri di generi agroalimentari contraffatti o prodotti in violazione alla normativa sul *made in Italy*.

Nel contempo, sono stati sequestrati o oscurati 200 siti *internet* utilizzati per lo smercio di articoli contraffatti o opere audio-video illecitamente riprodotte.

Nella lotta ai traffici di stupefacenti, sono state sequestrate oltre 100,6 tonnellate di droga a carico di 6.344 soggetti denunciati, di cui 1.909 arrestati. Di queste, 62 tonnellate sono state sequestrate in mare, dove si è proceduto all'arresto di 54 responsabili e al sequestro di 21 imbarcazioni utilizzate per i trasporti illeciti. Nell'attività di contrasto al falso monetario sono state sequestrate 259.816 banconote false (per un valore nominale pari a oltre 12 milioni di euro), operati ulteriori sequestri di beni e disponibilità finanziarie per un valore di circa tre milioni di euro, denunciati 209 soggetti e arrestate 23 persone.

Intensificazione della vigilanza durante la stagione estiva

Da ultimo e per completezza, si segnala che in occasione della stagione estiva 2018 la Guardia di Finanza ha intensificato i controlli nelle località a più alta vocazione turistica allo scopo di contrastare i seguenti fenomeni illeciti:

- esercizio di attività commerciali o di prestazioni di servizi svolte in maniera abusiva, per l'assenza delle autorizzazioni di legge, ovvero senza ottemperare alle prescrizioni in materia tributaria;
- locazione immobiliari in nero;
- produzione e vendita di prodotti con marchi contraffatti, recanti false o fallaci indicazioni di origine e provenienza, non conformi rispetto agli *standard* di sicurezza imposti dalla normativa dell'Unione europea e nazionale, ovvero in violazione del diritto d'autore, in particolare se correlate a fenomeni di abusivismo commerciale;
- utilizzo di manodopera in nero o irregolare da parte di esercenti attività rivolte al pubblico;
- frodi nelle erogazioni di carburante da parte di impianti di distribuzione stradale e/o mancato rispetto degli obblighi di corretta trasparenza e informazione all'utenza sui prezzi praticati.

Inoltre, tenuto conto dei profili di rischio connessi all'utilizzo del circuito *money transfer* per possibili finalità di riciclaggio di proventi illeciti e di finanziamento del terrorismo, negli esercizi commerciali che forniscono anche servizi di rimessa di denaro sono stati eseguiti rilevamenti volti a identificare i soggetti che hanno effettuato trasferimenti di denaro, acquisendo la

documentazione attestante la transazione eseguita e procedendo alla verifica di eventuali precedenti di polizia e l'inclusione nelle *black list* antiterrorismo.

All'esito della "campagna estiva", sono stati eseguiti 9.387 interventi a contrasto dell'abusivismo commerciale (di cui 1.220 con esito irregolare per violazioni alla normativa di pubblica sicurezza e 2.906 per violazioni fiscali); 1.477 controlli per il contrasto alle locazioni "in nero", nel cui ambito sono state riscontrate 902 violazioni; 2.180 interventi ai fini accise, di cui 471 irregolari (nell'insieme sono stati sequestrati 709.407 litri di prodotti petroliferi); controlli in materia di contraffazione e sicurezza prodotti, che hanno consentito di denunciare 4.048 persone e di sequestrare oltre 28,8 milioni di beni contraffatti e/o insicuri; 2.111 interventi in tema di lavoro irregolare, nel cui ambito sono stati scoperti 3.123 lavoratori irregolari o totalmente "in nero"; 693 controlli presso agenzie di *money transfer*, nel cui ambito sono state identificate 855 persone - per lo più di nazionalità extracomunitaria - che hanno usufruito di servizi di rimessa di denaro; mentre 2.244 sono stati gli interventi per il contrasto al gioco e alle scommesse illegali che hanno condotto alla denuncia di 146 persone nonché al sequestro di 344 punti clandestini di raccolta scommesse e di 122 apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento.

V) L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI

Attraverso le disposizioni contenute nella legge delega 5 maggio 2009, n. 42, attuative dell'articolo 119 della Costituzione, le Regioni e gli Enti territoriali hanno assunto maggiore dignità istituzionale nell'azione di contrasto all'evasione fiscale. Il quadro normativo, infatti, delinea una piena e concreta responsabilizzazione delle Regioni e degli Enti territoriali non solo nella manovrabilità delle proprie fonti di finanziamento, ma anche nel recupero delle risorse all'interno dell'ambito territoriale di riferimento. In tal senso, si fa principalmente riferimento ai principi di "coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale" contenuti nell'articolo 2, comma 2, lettera d) e di "reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le Regioni, gli Enti locali e lo Stato per le attività di contrasto dell'evasione dei tributi erariali, regionali e degli enti locali, nonché di diretta collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei predetti tributi" contenuti nell'art. 26. L'importanza del contributo di Regioni ed Enti locali appare poi sottolineato dall'esplicita previsione di meccanismi di stimolo alla partecipazione, mediante adeguate forme premiali. Del resto, sulla base dell'assetto di ripartizione delle competenze e delle fonti di finanziamento previsto dal Titolo V della Costituzione, Regioni ed Enti locali gestiscono una quota consistente di entrate e di spesa pubblica. I dati pubblicati dall'Istat e relativi al Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche, redatto in conformità al regolamento Ue n. 549/2013, testimoniano che nel 2018 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 30,3% delle entrate complessive della Pubblica amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 28,6% del totale della spesa della PA.

Da un punto di vista qualitativo inoltre, le competenze e le funzioni amministrative esercitate dagli Enti territoriali riguardano importanti ambiti di spesa quali la sanità, l'assistenza sociale, l'orientamento e la formazione professionale, l'istruzione e il diritto allo studio, le politiche del lavoro, il trasporto pubblico locale, la viabilità e le opere pubbliche, il turismo, l'industria, il commercio e l'artigianato e consentono l'acquisizione di dati rilevanti.

La scelta del legislatore di riconoscere un ruolo attivo alle Regioni e agli Enti territoriali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, va intesa dunque nel senso di affermare la necessità di definire un modello di gestione che, pur mantenendo una natura unitaria, risulti orientato a canoni di flessibilità e di integrazione, tali da favorire una efficace interazione tra i diversi attori della fiscalità.

La partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione

Per quanto concerne i Comuni, le misure finalizzate ad incentivare la partecipazione degli stessi all'attività di accertamento tributario sono richiamate all'articolo 2, comma 10 del Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23 recante "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale". Tali disposizioni, in particolare, intervengono su un modello di collaborazione nell'azione di contrasto all'evasione già introdotto dall'articolo 1 del Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203 e reso operativo a decorrere dal 2009.

Inizialmente, il richiamato Decreto Legge n. 203/2005 ha riconosciuto ai Comuni una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi statali, riscosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del Comune stesso. Attraverso il Decreto Legge n. 31 maggio 2010 n. 78, tale incentivo è stato elevato al 33%, estendendo contestualmente la partecipazione dei Comuni all'accertamento contributivo, attraverso il riconoscimento di un incentivo pari al 33% delle sanzioni civili applicate sui maggiori contributi riscossi a titolo definitivo. Successivamente, attraverso il Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la quota dei compensi riconosciuta ai Comuni è stata elevata al 50%, con contestuale estensione di tale forma premiale anche alle somme corrisposte non a titolo definitivo. In ultimo, attraverso l'art. 1 comma 12bis del Decreto Legge 13 agosto 2011 n. 138, la quota di partecipazione incentivata all'accertamento fiscale è stata ulteriormente elevata al 100% per il triennio 2012/2014 poi successivamente estesa sino al 2019 dal Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. Attraverso le summenzionate disposizioni, cui hanno fatto seguito una serie di interventi attuativi, si è infatti dato inizio ad un percorso di contrasto all'evasione fiscale e contributiva che ha previsto la partecipazione attiva dei Comuni.

La collaborazione dei Comuni si sostanzia nelle c.d. segnalazioni "qualificate" da trasmettere all'Agenzia delle entrate o alla Guardia di Finanza, intendendo tali le segnalazioni riguardanti "atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi". La segnalazione dei comportamenti evasivi od elusivi non presuppone necessariamente che gli atti, fatti e negozi debbano essere immediatamente traducibili in un avviso di accertamento di maggiori imposte, ma il Comune ha la possibilità di strutturare la segnalazione (non limitandosi però ad indicare meri indizi di evasione) avendo cura di inserire quelle che, concettualmente, sono le presunzioni dell'evasione, sulla base delle quali si attiverà, se necessario, l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria.

Il passaggio dal quadro normativo all'attuazione non si è limitato alla previsione di un accesso più ampio e sistematico da parte degli uffici comunali alle basi informative rilevanti ai fini fiscali, ma ha richiesto l'attivazione di un percorso complesso ed articolato di analisi, studio e confronto congiunto che ha comportato, tra l'altro, una serie di sforzi necessari al fine di adeguare la macchina amministrativa comunale. Il risultato di tale percorso è stata la definizione di vere e proprie procedure codificate per lo svolgimento delle attività di indagine e controllo. Le segnalazioni qualificate vanno indicate all'interno di cinque ambiti di applicazione predeterminati e specificatamente inseriti all'interno dell'applicativo PuntoFisco di Agenzia delle entrate: "commercio e professioni"; "urbanistica e territorio"; "proprietà edilizie e patrimonio immobiliare"; "residenze fittizie all'estero"; "disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva".

Oltre al vantaggio premiale "diretto" disciplinato dal decreto, i Comuni coinvolti beneficiano di vantaggi riflessi, rappresentati dal conseguente incremento delle entrate da addizionale comunale IRPEF, per effetto delle maggiori imposte accertate e riscosse a seguito degli sforzi messi in campo. Ulteriore beneficio riflesso è rappresentato dalla diminuzione dei soggetti che possono fruire (ovvero fruire in misura minore) di prestazioni sociali agevolate, a seguito del maggior reddito accertato, che incide ai fini della determinazione della capacità reddituale ai fini

ISEE. Occorre peraltro evidenziare come la possibilità di accesso da parte dei Comuni alle basi informative messe a disposizione dall’Agenzia delle entrate abbia rappresentato anche un importante strumento per il recupero dei tributi locali e, in un contesto più generale, abbia generato effetti positivi in termini di efficientamento dell’azione amministrativa.

L’attività di controllo effettuata da parte dei Comuni determina, inoltre, benefici in termini di emersione della base imponibile, e conseguentemente di maggiore gettito, anche per le Regioni. Da un lato, infatti, le segnalazioni qualificate rilevanti ai fini IVA solitamente consentono un contestuale accertamento, da parte dell’Agenzia delle entrate, di una maggiore base imponibile ai fini IRAP; quelle rilevanti ai fini IRPEF determinano un conseguente incremento delle entrate da addizionale regionale IRPEF. Proprio in tal senso, riconoscendo la rilevanza dell’attività di controllo svolta dai Comuni, alcune Regioni hanno previsto, con un intervento di natura normativa, l’estensione delle misure premiali stabilite dal legislatore nazionale anche a valere sull’IRAP e sull’addizionale regionale all’IRPEF (Tabella 4.A.V.1).

TABELLA 4.A.V.1: RICOGNIZIONE DEGLI INTERVENTI NORMATIVI REGIONALI VOLTI A COINVOLGERE I COMUNI NELL’ATTIVITÀ DI CONTROLLO FISCALE SUI TRIBUTI REGIONALI

Regione	Misura premiale	Riferimenti normativi
Basilicata	100% maggiore gettito	L.R. 30-4-2014 n. 8, art. 9
Lazio	60% maggiore gettito	L.R. 31-12-2016 n. 17, art. 3
Piemonte	50% maggiore gettito	L.R. 5-12-2016 n. 24, art. 9
Sardegna	30% maggiore gettito	L.R. 14-5-2009 n. 1, art. 2
Toscana	50% maggiore gettito	L.R. 27-12-2011 n. 68, art. 14

Nella Tabella 4.A.V.2 sono evidenziati i risultati dell’attività di recupero fiscale effettuata sulla base delle segnalazioni qualificate dei Comuni, articolati per territorio regionale di riferimento.

I dati si riferiscono al periodo febbraio 2009-aprile 2019.

Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 107.677 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 376 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 123 milioni di euro¹³⁷.

L’analisi della Tabella 4.A.V.2 riflette profonde differenze territoriali in ordine ai risultati conseguiti attraverso tale strumento di attività, testimoniando una risposta eterogenea da parte delle macchine amministrative comunali alla gestione del cambiamento, che impone come requisiti ineludibili il recupero di efficienza, di conoscenza ed operatività nonché la definizione di un meccanismo razionale e compiuto di relazioni tra le diverse articolazioni organizzative del Comune e gli attori istituzionalmente deputati all’attività di recupero fiscale.

¹³⁷ Gli importi indicati nella tabella sono al lordo delle successive lavorazioni e dei calcoli effettuati dal Ministero dell’interno (ai sensi dell’art. 18, comma 9, del Decreto Legge n. 78 del 2010, D.M. 23 marzo 2011 e D.M. 15 luglio 2011). Il numero delle segnalazioni riportate comprendono sia quelle di competenza dell’Agenzia delle entrate sia quelle della Guardia di Finanza.

TABELLA 4.A.V.2: GLI ESITI DELL'ATTIVITA' DI RECUPERO FISCALE DERIVANTE DALLA C.D. "SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI" NEL PERIODO FEBBAIO 2009- APRILE 2019

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale (valori in euro)
ABRUZZO	608	905.964,00	853.517,22
BASILICATA	1	0,00	0,00
CALABRIA	7.222	9.545.197,99	2.262.075,21
CAMPANIA	1.116	5.014.484,00	381.506,90
EMILIA-ROMAGNA	34.629	108.095.830,18	42.727.071,98
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.063	3.332.828,00	1.196.450,51
LAZIO	6.170	1.977.692,00	1.326.885,36
LIGURIA	5.922	32.007.890,50	8.616.033,93
LOMBARDIA	17.794	109.020.285,43	38.785.381,98
MARCHE	2.028	19.169.426,81	2.668.011,29
MOLISE	113	41.872,00	3.650,00
PIEMONTE	6.510	35.436.195,88	8.049.754,72
PUGLIA	744	124.656,00	25.147,61
SARDEGNA	1.100	2.718.651,68	1.573.333,60
SICILIA	7.590	11.749.745,00	1.373.870,55
TOSCANA	9.294	23.999.383,00	7.906.063,85
TRENTINO-ALTO ADIGE	7	0,00	0,00
UMBRIA	850	838.070,00	524.940,18
VALLE D'AOSTA	37	34.949,00	16.291,28
VENETO	4.879	12.586.752,04	4.931.489,85
TOTALE	107.677	376.599.873,51	123.221.476,02

Fonte: IFEL- Istituto per la Finanza e l'Economia Locale

La partecipazione delle Regioni alla lotta all'evasione

Le modalità di partecipazione delle Regioni all'azione di contrasto all'evasione fiscale sono richiamate agli articoli 9 e 10 del Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68. Le connessioni di sistema tra Amministrazioni regionali e Agenzia delle entrate interessano l'azione di controllo riferita all'IRAP, all'addizionale regionali IRPEF e all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Per quanto concerne l'IRAP e l'addizionale regionale IRPEF, tali fonti di finanziamento, pur assumendo la natura di tributi propri derivati delle Regioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del Decreto Legislativo n. 68/2011, sono affidate in gestione attraverso appositi accordi convenzionali all'Agenzia delle entrate, per quanto attiene alle attività di controllo, di rettifica della dichiarazione, di accertamento e di contenzioso. Gli accordi convenzionali riconoscono alla Regione poteri di indirizzo e di controllo delle attività di gestione delle imposte, che si esplicano nella facoltà di definire, con apposito atto, le strategie generali che devono ispirare le attività di assistenza e di controllo, in materia di imposte, nei confronti dei contribuenti con domicilio fiscale nell'ambito della regione. Con il medesimo atto possono, altresì, essere indicati i criteri generali per l'individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo. Nell'ambito della commissione paritetica per il coordinamento delle attività di gestione dei tributi possono inoltre essere individuati, in relazione alle peculiarità della realtà economica territoriale, alcune categorie economiche o tipologie di contribuenti di significativo interesse per la Regione.

Le misure maggiormente innovative introdotte dal Decreto Legislativo n. 68/2011 in materia di concorso delle Regioni alla lotta all'evasione sono tuttavia quelle rappresentate al comma 2 dell'articolo 9. Con tale disposizione, infatti, si riconosce alle Regioni, in relazione ai criteri di territorialità del gettito previsti dalla L. 42/2009, una quota del gettito "riferibile al concorso della Regione nell'attività di recupero fiscale in materia di IVA". Il comma 4 del medesimo

articolo demanda ad un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le modalità attuative di tali disposizioni. A distanza di oltre dieci anni dall'approvazione della Legge Delega 42/2009 e di otto anni dall'approvazione dei decreti attuativi, tali disposizioni non risultano ancora intervenute.

I ritardi nell'adozione delle modalità attuative risiedono nelle difficoltà incontrate nella concreta definizione delle azioni che dovranno essere svolte dalle Regioni ai fini di qualificare il concorso nell'attività di recupero fiscale ai fini IVA, nonché di individuazione dei criteri di misurazione di tale attività.

Risulta necessario, in tale contesto, definire, nel rispetto dell'unitarietà dell'azione di recupero fiscale, un quadro positivo e concreto di azioni affidate alle Regioni ai fini dell'attività di recupero fiscale ai fini IVA, che siano di natura complementare e pertanto ad integrazione delle misure già poste in essere dai soggetti istituzionali preposti all'azione di contrasto dell'evasione fiscale. Tale attività di collaborazione deve essere stabilita in modo unitario ed organico secondo un approccio *top down*, e non affidata a forme volontarie di accordo su base territoriale. La positiva esperienza della partecipazione dei Comuni nella lotta all'evasione testimonia come l'individuazione degli ambiti di tale intervento complementare richieda come necessario presupposto l'attivazione di un percorso di confronto e condivisione che coinvolga le Regioni, il Ministero dell'economia e delle finanze e le Agenzie fiscali.

I contorni dell'attività di partecipazione delle Regioni alla lotta all'evasione non devono tuttavia limitarsi alla previsione di procedure analitiche di controllo *ex post* ma devono al contempo considerare, valorizzandone i contenuti, la capacità di intervento normativo e regolamentare delle Regioni e tenere conto di tutte le procedure di verifica e controllo connesse al rilascio di autorizzazioni/concessioni, all'esecuzione di contratti, al riconoscimento di contributi e/o altri sussidi pubblici nonché all'erogazione di servizi che l'Amministrazione regionale effettua in un ampio e variegato novero di funzioni pubbliche, in grado di stimolare e diffondere la cultura della fedeltà fiscale e agevolare la *tax compliance*, in linea con le strategie complessive definite dal Governo e dell'Amministrazione finanziaria. Il riassetto istituzionale degli Enti territoriali attuato dalla Legge 7 aprile 2014, n. 56 consente peraltro, in tale contesto, di definire su base territoriale accordi convenzionali tra Regioni ed i nuovi Enti di area vasta, finalizzati a prevedere attività di supporto e controllo ispettivo all'interno dell'ambito territoriale di competenza.

Per quanto attiene infine alle modalità di misurazione del concorso delle Regioni al recupero fiscale ai fini IVA, e conseguentemente ad una valutazione circa la qualità e all'efficacia delle azioni poste in essere dalle singole Amministrazioni, si evidenzia la necessità di fare ricorso ad un indicatore di *compliance* che, tenendo conto sia dell'evoluzione del ciclo economico sia delle variazioni di natura normativa che recano un impatto di natura diretta sul gettito, sia in grado di stimare la variazione del *tax gap* su base regionale. In tal modo, si potrebbe rendere evidente il collegamento tra l'efficacia delle azioni adottate dai singoli sistemi regionali e l'ammontare delle misure premiali ad essi riconosciute, stimolandoli quindi a migliorare di anno in anno la qualità e l'intensità dei propri interventi.

In proposito, si segnalano le disposizioni contenute nell'art.1, comma 958 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 che, al fine di agevolare la piena attuazione dei principi in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario, stabiliti dal Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68 e di consentire l'attribuzione alle stesse di una quota del gettito riferibile al concorso nell'attività di recupero fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 del medesimo Decreto Legislativo n. 68 del 2011, demandano ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'istituzione di un tavolo tecnico (composto da rappresentanti del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, del Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie della

Presidenza del Consiglio dei ministri e delle Regioni), che possa altresì valutare eventuali adeguamenti della normativa vigente.

Ulteriori misure di coinvolgimento degli Enti Territoriali nell'azione di recupero fiscale

Recentemente, il legislatore è intervenuto predisponendo due importanti interventi finalizzati, da un lato, al consolidamento dell'azione di recupero fiscale e, dall'altro, allo sviluppo di meccanismi di deflazione del contenzioso amministrativo e tributario in essere tra l'Amministrazione fiscale ed il contribuente:

- la “definizione agevolata delle cartelle esattoriali e dei provvedimenti di ingiunzione fiscale” prevista:
 - in una prima fase dagli articoli 6 e 6-ter del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla Legge 1 dicembre 2016, n. 225;
 - in una seconda fase dall'articolo 1 del Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172;
 - in una terza fase, dall' art. 3 del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136 e poi integrato dall' art. 16bis del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58, nonché dall'articolo 15 del succitato Decreto Legge 34/2019;
- la “definizione agevolata delle controversie tributarie”, prevista inizialmente dall'art. 11 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96 e, successivamente, dall'art. 6 del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136.

Le norme succitate prevedono l'adesione ed il coinvolgimento, seppure non organico, degli Enti territoriali nelle fasi conclusive del processo di recupero fiscale.

Nel corso del 2017, l'ammontare complessivo delle riscossioni registrate a titolo di definizione agevolata, è stato pari a 6,5 miliardi di euro. Di questi, 478 milioni di euro sono relativi a carichi iscritti a ruolo da Comuni o aziende di servizi comunali; 339 milioni di euro fanno riferimento ad altri enti (Regioni, Ordini professionali, altri Enti previdenziali, Camere di Commercio, ecc.).

Per l'anno 2018, l'ammontare complessivo delle riscossioni a titolo di definizione agevolata risulta pari a 3,91 miliardi di euro, di cui 250 milioni riferibili ai carichi dei Comuni e 220 milioni relativi a carichi di enti diversi (Regioni, Casse di Previdenza, Camere di Commercio).

Mediante l'intervento della “definizione agevolata delle controversie tributarie” di cui all'art. 11 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, viene stabilito che “le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del Decreto del Presidente della

Repubblica 29 settembre 1973, n. 602” e che “ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente”. Secondo la disciplina ridefinita dall'art. 6 del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, che limita tale possibilità ai giudizi aventi ad oggetto soli gli atti impositivi, le controversie possono essere definite attraverso il pagamento di importi, correlati al valore della controversia, individuata ai sensi articolo 12, comma 2, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e modulati in rapporto allo stato e al grado in cui si trova la singola controversia. Agli enti territoriali viene data la possibilità di stabilire, entro il 31 marzo 2019, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni relative alla definizione agevolata alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente o un suo ente strumentale.

Per quanto concerne gli esiti della prima iniziativa finalizzata alla deflazione del contenzioso tributario di interesse regionale, i dati relativi alle riscossioni da F24 consentono di individuare in 55 milioni di euro i proventi derivanti dalla definizione agevolata delle controversie tributarie in materia di IRAP e addizionale IRPEF riscossi e riversati alle Regioni nel 2017-2018. Ulteriori risorse sono state riscosse e/o riversate in favore degli Enti territoriali in relazione alle specifiche modalità di riscossione definite con riferimento ai tributi di propria competenza. Per quanto attiene, invece, alla nuova politica di definizione agevolata delle controversie tributarie attivata nel 2019, i dati relativi alle riscossioni da F24 consentono di quantificare in 26 milioni di euro i proventi complessivamente incassati e riversati alle Regioni.

In tale contesto, giova richiamare anche l'ulteriore intervento disposto con l'art. 4 del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, con cui è stato introdotto lo stralcio dei debiti fino a 1.000,00 euro, affidati agli agenti della riscossione. La norma stabilisce che i debiti di importo residuo alla data di entrata in vigore del decreto fino a 1.000,00 euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, ancorché riferiti alle cartelle per le quali sia già intervenuta la richiesta di definizione agevolata (e ad eccezione dei debiti risultanti dai carichi espressamente esclusi) sono automaticamente annullati alla data del 31 dicembre 2018. Per quanto attiene alle Regioni, si è provveduto ad una ricognizione del valore delle somme iscritte a ruolo complessivamente stralciate per effetto di tale disposizione normativa, anche sulla base dei dati attestati da Agenzia delle entrate - Riscossione. I ruoli oggetto di cancellazione risultano di circa 2.651 milioni di euro, di cui circa 1.686 milioni riferibili alla tassa automobilistica regionale (Tabella 4.A.V.3).

TABELLA 4.A.V.3: RICOGNIZIONE DELLE MINORI ENTRATE REGIONALI A SEGUITO APPLICAZIONE DELL'ART. 4 DEL DECRETO LEGGE 119/2018 - STRALCIO DEI DEBITI FINO A MILLE EURO

	Totale	di cui tassa automobilistica
Abruzzo (**)	1.494.402,22	1.494.402,22
Basilicata	22.096.510,32	22.096.510,32
Calabria	128.257.503,20	125.648.110,01
Campania	242.286.126,70	218.548.053,70
Emilia-Romagna	165.816.061,98	165.816.061,98
Lazio	261.280.000,00	261.260.000,00
Liguria	23.237.842,15	23.189.764,51
Lombardia	185.732.364,00	185.601.260,00
Marche	38.325.863,88	38.300.797,71
Molise	n.d.	n.d.
Piemonte	154.100.235,00	154.100.235,00
Puglia	115.711.828,64	115.711.828,64
Toscana	167.539.621,63	167.429.729,77
Umbria	34.217.480,00	34.169.790,00
Veneto	158.069.335,63	152.709.026,39
TOTALE RSO	1.698.165.175,35	1.666.075.570,25
Bolzano	7.947.283,21	7.354.420,00
Friuli Venezia Giulia (***)	60.000,00	
Sardegna	290.000,00	
Sicilia	931.765.476,06	
Trento	13.529.402,05	12.749.625,40
Valle d'Aosta (*)	160.000,00	
Totale RSS	953.752.161,32	20.104.045,40
TOTALE REGIONI	2.651.917.336,67	1.686.179.615,65

Fonte: Conferenza delle Regioni

(*) il dato fa riferimento alle sole sanzioni amministrative.

(**) il dato fa riferimento alla sola tassa automobilistica regionale

(***) il dato non considera la tassa automobilistica, non gestita dalla Regione.

EVASIONE CONTRIBUTIVA

VI) L'ATTIVITÀ DELL'ISPettorato NAZIONALE DEL LAVORO

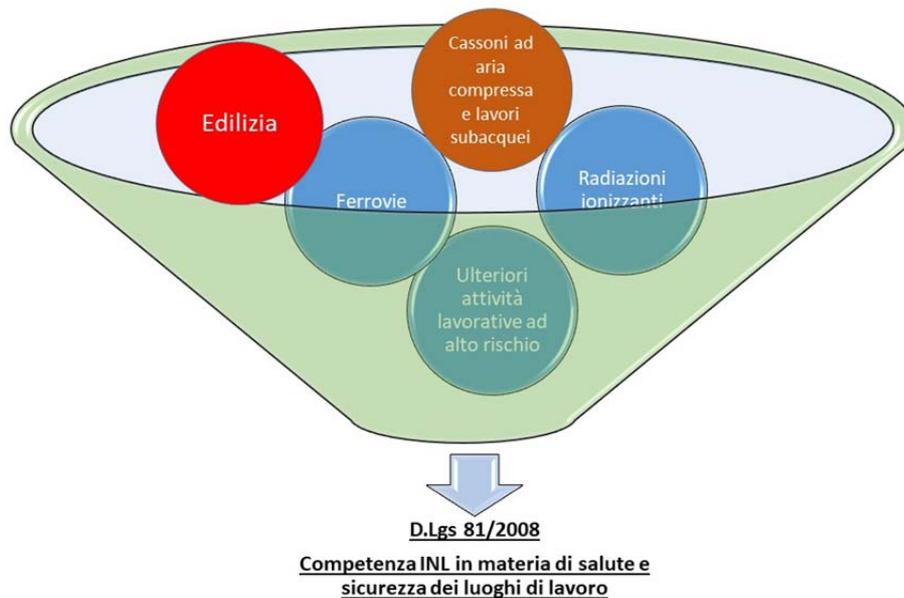
L'Agenzia: istituzione, competenze e finalità

Dal 1° gennaio 2017 l'attività di vigilanza sui luoghi di lavoro è affidata all'Ispettorato nazionale del lavoro, Agenzia con personalità giuridica di diritto pubblico e autonomia organizzativa e contabile, posta sotto la vigilanza del Ministro del lavoro e delle politiche sociali che, con apposita convenzione stipulata con il Direttore dell'Agenzia, ne definisce gli obiettivi (art. 2, comma 1, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149) e ne monitora periodicamente la corretta gestione delle risorse finanziarie (art. 1, comma 3, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149). Le competenze dell'Ispettorato nazionale del lavoro in materia ispettiva sono quelle già esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dall'Inps e dall'Inail, coerentemente con il fine di programmare e coordinare a livello centrale e territoriale tutta la vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, in ambito contributivo e assicurativo, nonché in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, nei limiti delle competenze previste dal Decreto Legislativo 9 aprile 2008, n. 81 (Testo Unico sulla salute e sicurezza sul lavoro).

Riguardo questo ultimo ambito è necessario precisare che la competenza in materia di vigilanza in tema di sicurezza e salute sui luoghi di lavoro, in via principale e generale, è assegnata alle Regioni (Legge 23 dicembre 1978, n. 833 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale), che la esercitano per il tramite delle Aziende Sanitarie Locali. L'Ispettorato nazionale del lavoro, d'altra parte, conserva la competenza a vigilare nei seguenti ambiti (art. 13 del citato Decreto Legislativo n. 81/2008):

- attività nel settore delle costruzioni edili o di genio civile e più in particolare lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione e risanamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura e in cemento armato, opere stradali, ferroviarie, idrauliche, scavi, montaggio e smontaggio di elementi prefabbricati; lavori in sotterraneo e gallerie, anche comportanti l'impiego di esplosivi;
- lavori mediante cassoni ad aria compressa e lavori subacquei;
- vigilanza congiunta in materia di prevenzione degli infortuni sul lavoro negli impianti ferroviari da esplicarsi con i funzionari incaricati delle ferrovie (già disciplinata dalla Legge 26 aprile 1974, n. 191);
- tutela dai rischi da radiazioni ionizzanti dei lavoratori (già prevista dal Decreto Legislativo 17 marzo 1995, n. 230);
- ulteriori attività lavorative comportanti rischi particolarmente elevati, che potranno essere individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

FIGURA 4.A.VI.1: VIGILANZA IN MATERIA PREVENZIONISTICA



L'INL, inoltre, è subentrato nelle ulteriori competenze, residuali rispetto all'attività ispettiva (ad esempio in materia di mediazione nelle controversie di lavoro), già esercitate dagli Uffici territoriali del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, che a loro volta sono diventati articolazioni territoriali della nuova Agenzia.

Tutto ciò premesso, la *mission* dell'Agenzia, illustrata anche nel Piano della *performance* 2018-2020 mediante la definizione degli obiettivi strategici ed operativi, si estrinseca nel realizzare una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale. L'Agenzia deve, quindi, coordinare, sulla base delle direttive emanate dal Ministro del lavoro, delle linee di intervento condivise nella Commissione centrale di coordinamento della vigilanza di cui all'art. 3 del Decreto Legislativo n. 124/2004 presieduta dal medesimo Ministro, nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria, ed a tal fine l'INL definisce tutta la programmazione ispettiva e le specifiche modalità di accertamento e detta le linee di condotta e le direttive di carattere operativo per tutto il personale ispettivo, compreso quello proveniente da Inps e Inail. In questo modo viene garantita l'uniformità nell'applicazione delle normative e nei comportamenti ispettivi. Ai sensi dell'art. 11, comma 5, del decreto istitutivo (Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149), l'attività di coordinamento si realizza anche attraverso la condivisione dei dati di Inps, Inail e dell'Agenzia delle entrate, nonché l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza, in modo da evitare duplicazioni e sovrapposizioni nello svolgimento della vigilanza stessa ed orientare le ispezioni verso i fenomeni più significativi, potenziando le capacità di controllo dell'insieme degli organi di vigilanza, in una prospettiva di razionalizzazione delle procedure amministrative e di riduzione dei costi.

Box 4.A.VI.1: Condivisione banche dati 2018

Conformemente a quanto stabilito negli accordi di cooperazione tra INL e Inps in tema di condivisione delle banche dati dell'Istituto, sono stati resi disponibili, nel corso del 2018, per il personale dell'INL, i seguenti applicativi:

- VIG-Agri per i dati relativi alla banca dati DMAG;
- VIG-DM/Emens, per i dati relativi ai DM aziendali;
- Fascicolo Aziende e Cassetto Art/Com, per i dati di artigiani e commercianti;
- BDAI (Banche Dati Attività Ispettiva): nel 2018 è stata completata la fase sperimentale relativa alla banca dati unica dell'attività ispettiva, nella quale confluiscono accessi e risultanze ispettive della vigilanza lavoristica, previdenziale e assicurativa.

L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2018: criteri di programmazione

Nel 2018 l'INL ha definito ed approfondito le violazioni della disciplina in materia di lavoro e legislazione sociale che l'Agenzia deve fronteggiare, tenendo conto delle esigenze connesse alla tipologia delle vigilanze (lavoristica, previdenziale, assicurativa, tecnica) ed alla localizzazione territoriale dei relativi fenomeni. Tale distinzione, peraltro, rispecchia la nuova organizzazione dell'INL in virtù dell'istituzione di apposite articolazioni che si occupano delle diverse aree tematiche citate.

L'INL, in continuità con il passato, anche nel 2018 ha orientato l'azione di vigilanza nei confronti di illeciti sostanziali, ossia di quei fenomeni di violazione che incidono sulle garanzie fondamentali alla base del rapporto di lavoro e possono avere riflessi sulla leale concorrenza tra le imprese dando luogo a fenomeni distorsivi e di *dumping*. I controlli sono stati orientati prevalentemente verso i settori che risultano maggiormente "a rischio", caratterizzati da un più intenso utilizzo di manodopera in occasione delle punte stagionali di attività, tradizionalmente corrispondenti agli ambiti del commercio, della ristorazione, dell'edilizia e dell'agricoltura.

In merito alla dislocazione territoriale del fenomeno permane altresì la consapevolezza, maturata dall'esperienza ispettiva degli anni precedenti, della maggiore concentrazione dei lavoratori occupati in nero nelle regioni meridionali rispetto a quelle del Centro e del Nord Italia, in cui prevalgono differenti tipologie di irregolarità: l'elevata differenza nei livelli di sviluppo fra le citate aree geografiche contribuisce, infatti, ad alimentare in maniera più consistente nel Sud del Paese l'economia ed il lavoro sommersi.

Ciò posto, nelle suddette aree di vigilanza si è proceduto nel modo seguente.

VIGILANZA PREVIDENZIALE. Per l'anno 2018, in relazione ai profili strettamente previdenziali, si è operato sia attraverso l'attività ordinaria che attraverso iniziative di carattere straordinario. In coerenza e in continuità con le linee di indirizzo adottate nel 2016 dall'Inps - ferme restando le iniziative già ricomprese nella "vigilanza lavoro" (ad es., corretta qualificazione dei rapporti, settore cooperative ecc.) - gli ambiti prioritari di intervento a livello nazionale sono stati individuati secondo i seguenti criteri: "fenomeni trasversali" e "settori produttivi". Il primo ha identificato delle aree di intervento in funzione di specifici fenomeni irregolari che hanno riguardato: l'utilizzo improprio del lavoro flessibile, il *dumping* contrattuale, i rapporti di lavoro fittizi, i distacchi transnazionali irregolari o fittizi, la somministrazione illecita o fraudolenta di manodopera, il caporalato. Il secondo criterio ha provveduto ad individuare le aree d'intervento tenendo conto del tasso di irregolarità presente nei diversi settori produttivi e prediligendo: l'agricoltura, l'edilizia, il settore cooperativistico, le aziende dello sport e dello spettacolo e

quelle del settore terziario, focalizzando gli interventi ispettivi su specifiche criticità presenti all'interno di ciascuno dei summenzionati settori.

VIGILANZA ASSICURATIVA. L'attività di vigilanza assicurativa per l'anno 2018 è stata definita, in continuità con gli anni pregressi, sulla base degli obiettivi strategici e delle linee guida di cui alla "Relazione programmatica" per il triennio 2018-2020. Nell'anno trascorso, l'Inail ha, pertanto, proposto specifiche linee di indagine e conseguente programmazione dell'attività di vigilanza, indicando i criteri utili all'individuazione dei settori che, dalla propria attività investigativa, risultano a maggiore rischio di irregolarità, quali:

LA VERIFICA DEL RISCHIO ASSICURATO. Per garantire l'uniforme applicazione delle tariffe dei premi, gli accertamenti ispettivi sono stati rivolti nei confronti delle aziende assicurate che, sulla base degli indicatori selezionati, svolgono presumibilmente un'attività non coerente con quella dichiarata all'Inail con l'effetto di corrispondere un premio inferiore a quello dovuto. In tale ambito sono stati svolti controlli su specifici settori produttivi verso aziende che hanno modificato il ciclo lavorativo senza segnalare le variazioni del rischio assicurato (pastifici, confezioni, agenzie immobiliari, società di distribuzione energia, gas e reti di telecomunicazioni), nonché nei confronti di aziende che operano nei settori della fabbricazione di cisterne, manutenzione aree verdi, montaggio infissi, montaggio tende, manutenzione e riparazione *hardware/software*, toelettatura animali e verso aziende con massa retributiva di oltre euro 150.000 che operano nel settore della pulizia industriale e nel servizio di noleggio con conducente.

- **EVASIONE/ELUSIONE DEI PREMI ASSICURATIVI.** Gli accertamenti sono stati rivolti nei confronti di soggetti e aziende che versano premi minori di quanto dovuto in quanto presentano denunce con informazioni carenti o erranee circa le attività svolte, le retribuzioni erogate ai lavoratori, ecc. Gli ambiti di intervento sono stati individuati attraverso l'incrocio delle informazioni disponibili nonché, a seguito dell'attività di vigilanza amministrativa, con l'analisi dei flussi delle denunce e della documentazione inoltrate dai datori di lavoro da cui emergano situazioni di irregolarità per informazioni incongruenti con il ciclo lavorativo. Sono stati effettuati accertamenti specifici per verificare il corretto inquadramento delle agenzie di assicurazioni nonché la regolarità contributiva delle cooperative di facchinaggio. Inoltre, è stato avviato l'incrocio di dati con il CONI per la verifica della copertura assicurativa degli sportivi professionisti dipendenti ed altre figure professionali nonché con i Monopoli di Stato nei confronti dei soggetti autorizzati alla gestione delle tabaccherie.
- **LAVORO SOMMERSO.** Gli ambiti di accertamento per il contrasto al lavoro sommerso/irregolare, che è spesso collegato a violazioni in materia di tutela della salute e sicurezza dei lavoratori, sono stati rivolti nei settori produttivi oggetto della programmazione 2018 nei confronti dei soci e dei collaboratori/coadiuvanti che non risultano assicurati, pur possedendo i requisiti per l'assoggettamento all'obbligo assicurativo.
- **CONTROLLI AMMINISTRATIVI.** Attraverso l'incrocio sistematico dei dati Inail con quelli delle altre amministrazioni è stata svolta un'attività di vigilanza amministrativa nei confronti di imprese e lavoratori autonomi che, pur soggetti all'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, non risultano aver instaurato alcun rapporto assicurativo con l'Inail. Per tali categorie è previsto l'inoltro al datore di lavoro di una diffida ad adempiere agli obblighi di legge.
- **VIGILANZA LAVORISTICA.** La programmazione della vigilanza per l'anno 2018 ha focalizzato i propri interventi su quei fenomeni maggiormente significativi sia in ambito nazionale che locale, ovvero relativi a specifici settori merceologici, sviluppando anche sinergie con altre Amministrazioni (Guardia di Finanza, Arma dei Carabinieri) che sono competenti a controllare, oltre ai profili di stretta competenza, anche quelli inerenti il

rapporto di lavoro. È stata confermata la spiccata attenzione ai macrofenomeni che sono permanentemente oggetto dell'attività di vigilanza, in particolare:

- “LAVORO NERO”. Considerata la diffusione non uniforme di tale fenomeno sul territorio nazionale la pianificazione dei controlli è stata effettuata tenendo conto dei dati concernenti l'incidenza del lavoro sommerso, sia in funzione del territorio che del settore economico di riferimento. Particolarmente interessati dal lavoro sommerso, per ragioni sostanzialmente connesse all'intensità del lavoro, concentrata in determinati periodi, e all'elevato *turnover* del personale, sono l'edilizia, il commercio, la ristorazione e l'agricoltura. La programmazione delle azioni di vigilanza ha tenuto conto del fatto che al fenomeno del sommerso sono spesso connessi, in modo strutturale, altri comportamenti illeciti quali, ad esempio, l'immigrazione clandestina ed il caporalato, lo sfruttamento del lavoro minorile o il ricorso a forme di interposizione illecita nonché la mancata formazione/informazione dei lavoratori. Il fenomeno del lavoro "nero", del resto, coinvolge frequentemente quelle categorie di soggetti che, in ragione della propria condizione economica, risultano particolarmente vulnerabili e che sono costrette ad accettare condizioni di lavoro disagiate (ad es. lavoratori extracomunitari spesso privi del permesso di soggiorno o soggetti alla prima esperienza lavorativa).
- CONTRASTO AL CAPORALATO. Nel 2018 è proseguita l'azione di contrasto al fenomeno del caporalato nel settore agricolo in sinergia con altri soggetti istituzionali (Arma dei Carabinieri, ASL, Guardia di Finanza), favorendo la costituzione di *task forces* a livello interregionale e l'intensificazione delle modalità interforze, soprattutto in concomitanza con periodi di raccolta e/o di trasformazione dei prodotti agricoli.
- CORRETTA QUALIFICAZIONE DEI RAPPORTI DI LAVORO. L'INL ha continuato a svolgere un'adeguata attività di vigilanza sulla corretta qualificazione dei rapporti di lavoro con controlli mirati a verificare l'eventuale utilizzo improprio di tipologie di contrattuali flessibili che hanno determinato la conseguente riqualificazione dei rapporti di lavoro, ponendo particolare attenzione a quelle forme contrattuali che maggiormente si prestano ad essere utilizzate per l'elusione degli obblighi retributivi, contributivi, assicurativi e fiscali, quali le collaborazioni coordinate e continuative e le partite IVA. A seguito dell'accertamento, in sede di attività di vigilanza, del distorto utilizzo delle fattispecie contrattuali flessibili, sono stati riqualificati 5.475 rapporti di lavoro, prevalentemente concentrati nei settori merceologici: Sanità e assistenza sociale (cod. Ateco Q): 780; Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione (cod. Ateco I): 769; Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese (cod. Ateco N): 744; Costruzioni (cod. Ateco F): 674. I controlli hanno riguardato anche la nuova disciplina in tema di lavoro occasionale, introdotta dall'art. 54 bis, Decreto Legge n. 50/2017 (conv. da L. n. 96/2017), oggetto di specifica attenzione nel Documento di programmazione dell'attività di vigilanza per l'anno 2018. Come nell'anno precedente, anche nel 2018 gli illeciti in tale materia sono risultati più frequenti nel settore della sanità e dell'assistenza sociale, in una percentuale pari al 40% dei casi, decisamente superiore a quella riscontrata nelle restanti attività economiche. Sotto il profilo della loro distribuzione territoriale, tali violazioni risultano infine essere prevalentemente concentrate nelle regioni del Centro-Nord (circa il 94%) con particolare riferimento ad Emilia Romagna (984), Lombardia (689), Veneto (538), Liguria (484) e Piemonte (432).
- ESTERNALIZZAZIONI FITTIZIE E DISTACCO TRASNAZIONALE. Gli accertamenti in materia di appalto/subappalto, distacco o somministrazione abusiva/fraudolenta, hanno contribuito a garantire, anche nel corso del 2018, la corretta applicazione degli istituti normativi e contrattuali nei confronti dei lavoratori interessati nonché a limitare i fenomeni di *dumping* determinati dal ricorso a forme fittizie di esternalizzazione del processo produttivo. L'accertamento di tali fattispecie illecite ha coinvolto, nel corso

dell'anno, complessivamente 10.877 lavoratori. Il recepimento della direttiva 2014/67/UE, con il Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 136, ha imposto una rinnovata attenzione alle ipotesi di distacco transnazionale, anche in ragione dei nuovi criteri di verifica della genuinità del distacco messi a disposizione del personale ispettivo e dei nuovi obblighi comunicazionali in capo ai soggetti distaccanti. I casi di fenomeni interpositori rilevati sono risultati così distribuiti nei diversi settori merceologici: Trasporto e magazzinaggio (cod. Ateco H): 1.951 lavoratori interessati; Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese (cod. Ateco N): 1.927 lavoratori interessati; Costruzioni (cod. Ateco F): 1.902 lavoratori interessati; Attività manifatturiere (cod. Ateco C): 1.592 lavoratori interessati. Le regioni maggiormente coinvolte sono risultate essere: Emilia Romagna (2.442 lavoratori interessati), Lazio (1.808 lavoratori interessati), Lombardia (1.359 lavoratori interessati), Veneto (1.292 lavoratori interessati) e Piemonte (931 lavoratori interessati). Nelle regioni del Nord Italia è risultata essere prevalente anche la concentrazione delle fattispecie rilevate di distacco transnazionale fittizio (663 lavoratori interessati). Tale fenomenologia è stata infatti intercettata in particolare nelle regioni Friuli Venezia Giulia (322 lavoratori coinvolti), Lombardia (104 lavoratori) ed Emilia Romagna (80 lavoratori) e, per quanto riguarda i settori merceologici, nelle attività: Manifatturiere (cod. Ateco C): 332 lavoratori coinvolti (di cui 309 in Friuli Venezia Giulia); Costruzioni (cod. Ateco F): 114 lavoratori coinvolti (di cui 42 in Veneto e 27 in Lombardia); Altre attività di servizi (cod. Ateco S): 96 lavoratori coinvolti (di cui 62 in Lombardia e 29 in Piemonte); Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese (cod. Ateco N): 52 lavoratori coinvolti (di cui 44 in Emilia Romagna); Trasporto e magazzinaggio (cod. Ateco H): 34 lavoratori coinvolti (di cui 22 nelle Marche).

- LAVORO NELLE COOPERATIVE. Anche per l'anno 2018 sono state effettuate iniziative ispettive utili a verificare la corretta applicazione della normativa lavoristica nel settore cooperativo. Si conferma, pertanto, una particolare attenzione ai comportamenti elusivi realizzati, in particolare, dalle c.d. cooperative spurie, con l'attivazione di verifiche in sinergia con le altre Amministrazioni competenti, specificamente il Ministero dello sviluppo economico. La continuità dell'attività di controllo ispettivo è stata supportata, così come negli anni passati, dagli Osservatori sulla cooperazione, a livello centrale e territoriale. Tali organismi, istituiti in attuazione del Protocollo sulla cooperazione siglato in data 10 ottobre 2007 tra il Ministero del lavoro e il Ministero per lo sviluppo economico insieme con Agci Lazio, Confcooperative Lazio e Legacoop Lazio, al fine di controllare il fenomeno della cooperazione spuria e la sua proliferazione e di fornire elementi utili ad indirizzare efficacemente l'attività ispettiva, hanno consentito di conseguire risultati positivi grazie alla partecipazione ed al confronto con le parti sociali. Gli accertamenti hanno riguardato la regolarità della costituzione e dello svolgimento dei rapporti di lavoro con i soci, nonché l'adempimento degli obblighi retributivi e contributivi, frequentemente oggetto di violazioni che si realizzano soprattutto in presenza di fenomeni interpositori illeciti, con particolare riferimento ai siti ed ai settori merceologici in cui operano cooperative di grandi dimensioni. Specifica attenzione è stata rivolta alla tutela dei crediti di lavoro dei soci lavoratori in presenza di fenomeni di consistente riduzione del costo del lavoro ottenuti mediante l'applicazione di contratti collettivi sottoscritti da organizzazioni sindacali prive di reale rappresentatività. Gli interventi ispettivi sono stati infatti finalizzati al recupero della retribuzione dovuta in applicazione dell'art. 7, comma 4, del Decreto Legge n. 248/2007 (conv. da L. n. 31/2008) in base al quale, in presenza di una pluralità di contratti collettivi, le società cooperative applicano ai soci lavoratori trattamenti economici complessivi *“non inferiori a quelli previsti dai contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale nella categoria”*.

- **CONCILIAZIONI MONOCRATICHE E DIFFIDE ACCERTATIVE.** Sulla scorta dei risultati positivi conseguiti dalla conciliazione monocratica di cui all'art. 11 del Decreto Legislativo 23 aprile 2004, n. 124, sia in termini di conciliazioni effettuate che di efficacia nella risoluzione delle controversie, nel corso del 2018 gli Ispettorati del lavoro continuano a valorizzare tale istituto quale strumento privilegiato di definizione delle richieste di intervento. La conciliazione monocratica, infatti, sia per la tempistica che per gli effetti che produce, si rivela assolutamente idonea a garantire al lavoratore una tutela rapida e sostanziale sotto entrambi i profili, retributivo e previdenziale, considerato altresì che il verbale di conciliazione, ad istanza di parte, acquista efficacia esecutiva.

Box 4.A.VI.2: Strumenti di *compliance* preventiva.

In tema di *compliance* l'attività dell'INL si caratterizza per l'utilizzo dell'istituto della Conciliazione monocratica e per l'attività di prevenzione e promozione della legalità presso gli *stakeholders* del mondo del lavoro, nonché per un'attività formativa incrociata utile alla elevazione professionale dell'intero corpo ispettivo.

La conciliazione monocratica si caratterizza per il fatto di ricondurre alla regolarità i rapporti di lavoro anche prima dell'attivazione del procedimento ispettivo (conciliazione monocratica preventiva).

L'istituto in parola non solo previene un possibile contenzioso tra le parti ma esclude altresì un'azione ispettiva, riguardo agli aspetti oggetto della conciliazione. L'accordo raggiunto in sede di conciliazione, ove correttamente adempiuto con il pagamento integrale delle somme dovute al lavoratore ed il versamento dei contributi e dei premi assicurativi, estingue il procedimento ispettivo ed obbliga l'Amministrazione ad archiviare la posizione del datore di lavoro escludendo la possibilità di irrogare sanzioni in merito a quanto è stato oggetto di accordo, consentendo la regolarizzazione per il passato.

L'attività di prevenzione e promozione, prevista dall'art. 8 del D.Lgs n.124 del 2004, consiste in iniziative, locali e/o nazionali, mirate ad illustrare le corrette modalità di applicazione della normativa vigente in materia di lavoro e di legislazione sociale, al fine di incentivare la diffusione di condotte virtuose dei soggetti operanti nel mercato di lavoro. In merito a quest'ultima attività, gli ispettorati territoriali del lavoro hanno pianificato e realizzato 403 incontri, distribuiti su tutto il territorio nazionale ed indirizzati alle parti sociali ed agli ordini professionali. I principali argomenti oggetto di approfondimento hanno riguardato, tra l'altro: lavoro sommerso; caporalato in agricoltura; il distacco e la mobilità internazionale dei lavoratori; le esternalizzazioni di manodopera e il corretto utilizzo della somministrazione di lavoro; il trattamento retributivo del socio lavoratore; rapporti di lavoro e sicurezza sul lavoro; testo unico salute e sicurezza sul lavoro; progetto sicurezza in edilizia; videosorveglianza e Regolamento (UE) n. 2016/679, noto come GDPR (*General Data Protection Regulation*).

La promozione della legalità, inoltre, è declinata anche attraverso la stipula di protocolli di collaborazione con altre amministrazioni, nonché con alcuni ordini professionali.

L'attività formativa del 2018 si è caratterizzata per la partecipazione di personale ispettivo dell'INL ad incontri di aggiornamento e di approfondimento su tematiche collegate al rapporto di lavoro.

In particolare, l'Inps, di concerto con l'INL, anche per l'anno 2018 ha svolto degli interventi formativi finalizzati a favorire l'integrazione delle competenze in materia previdenziale del personale ispettivo già in forza presso il Ministero del lavoro.

Tale attività si è concretizzata in una serie di incontri aventi come oggetto preminente il sistema previdenziale, con particolare riferimento all'attività di vigilanza ispettiva in materia contributiva.

Le attività formative in questione, condotte dal personale Inps, si sono svolte tramite sessioni in aula con riguardo alle seguenti tematiche:

- Introduzione all'attività di vigilanza ispettiva nel sistema previdenziale;
- L'Inps e il regime contributivo previdenziale;
- La classificazione dei datori di lavoro;

- La classificazione dei datori di lavoro - Aspetti tecnico / applicativi;
- Risvolti delle modifiche di inquadramento in sede di verifica ispettiva;
- Il finanziamento del sistema previdenziale;
- Le forme contributive e le relative misure;
- Il lavoro domestico;
- Procedure informatiche a supporto dell'attività di vigilanza ispettiva dell'Istituto.

I temi sopra esposti sono stati trattati in diverse edizioni e in differenti sedi con una partecipazione complessiva del personale ispettivo dell'INL di 316 unità, come di seguito riepilogato:

ATTIVITA' FORMATIVA ANNO 2018		
Luogo	Edizione	Numero dei partecipanti
Milano	1' edizione	50
Milano	2' edizione	57
Bologna	1' edizione	50
Bologna	2' edizione	59
Napoli	2' edizione	41
Firenze	Unica	59
	Totale	316

L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2018: i risultati

Dall'esito del monitoraggio annuale dei controlli svolti, nel corso dell'anno 2018 dal personale ispettivo complessivamente operante nell'ambito dell'Agenzia e proveniente dai diversi servizi ispettivi in essa integrati (degli Uffici territoriali dell'INL, compresi i militari dei Nuclei Carabinieri ispettorato del lavoro e dei Gruppi Carabinieri per la tutela del lavoro operanti presso detti Uffici territoriali), dell'Inps e dell'Inail, sono emersi i risultati globalmente riportati nella seguente Tabella 4.A.VI.1.

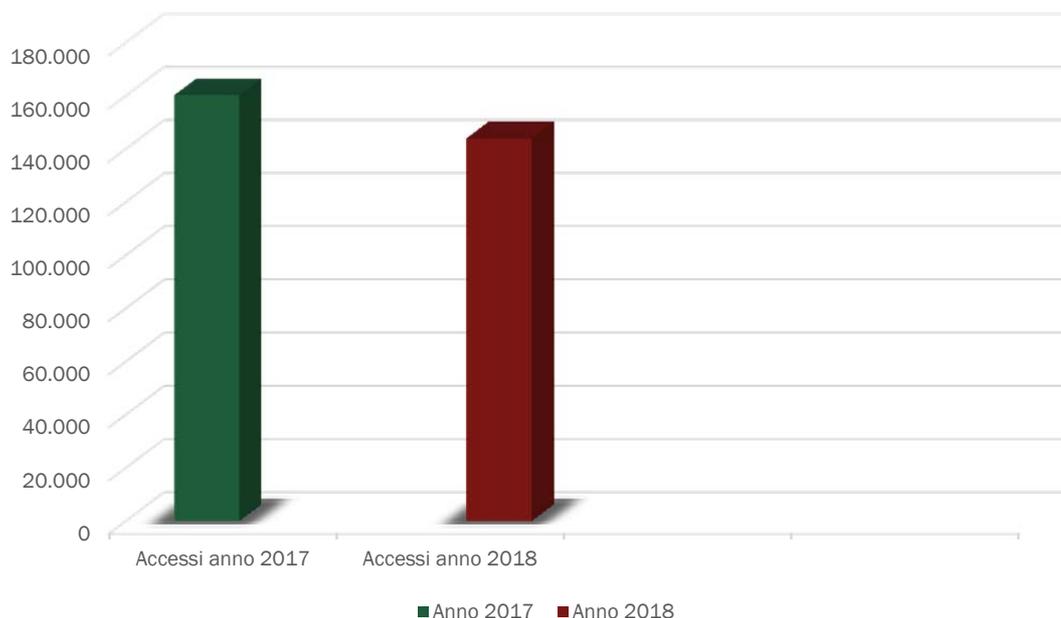
TABELLA 4.A.VI.1: MONITORAGGIO ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2018 - DATI NAZIONALI

Organo di controllo	Aziende ispezionate	Aziende irregolari	N. lavoratori irregolari	N. lavoratori totalmente "in nero"	Recupero contributi e premi evasi
Già Ministero del lavoro e delle politiche sociali	116.846	70.111	83.761	33.800	114.224.300
Già Inps	14.726	14.001	37.497	5.170	1.115.847.710
Già Inail	12.591	14.143*	41.674	3.336	126.108.082
INL	144.163	98.255	162.932	42.306	1.356.180.092
TOTALE					
% aziende irregolari su aziende ispezionate		70%			

*Nel dato sono conteggiate anche le verifiche avviate nel 2017 e definite nel corso del 2018.

Gli obiettivi dell'anno 2018 e l'analisi dei risultati

FIGURA 4.A.VI.2: NUMERO DI AZIENDE ISPEZIONATE DALL'INL NEL 2017 E NEL 2018



Il risultato complessivamente conseguito in termini numerici, pari a 144.163 imprese ispezionate registra una diminuzione rispetto al complessivo numero delle imprese oggetto di accertamenti nel 2017, che era pari a 160.347 imprese.

Tuttavia, nel corso del 2018, il presidio del territorio si è invero tradotto e sostanziato in un totale di 166.280 verifiche ispettive:

- risultanti dalla somma di 144.163 ispezioni in materia lavoristica e di legislazione sociale e di 22.117 accertamenti ispettivi (in aumento rispetto ai 20.117 dell'anno precedente), di cui 19.271 relativi a cassa integrazione, patronati, contratti di solidarietà, effettuati dagli ispettori in organico INL e 2.846 per il riconoscimento del diritto a prestazioni per infortuni e malattie professionali dagli ispettori in organico all'Inail;
- in esubero di circa il 4% l'obiettivo quantitativo (160.000) prefissato nell'art. 3 della Convenzione concernente gli obiettivi assegnati all'Ispettorato nazionale del lavoro (2018-2020), stipulata tra il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e l'INL.

FIGURA 4.A.VI.3: ACCESSI ISPETTIVI PROGRAMMATI PER IL 2018 E ACCESSI ISPETTIVI EFFETTUTATI NEL 2018

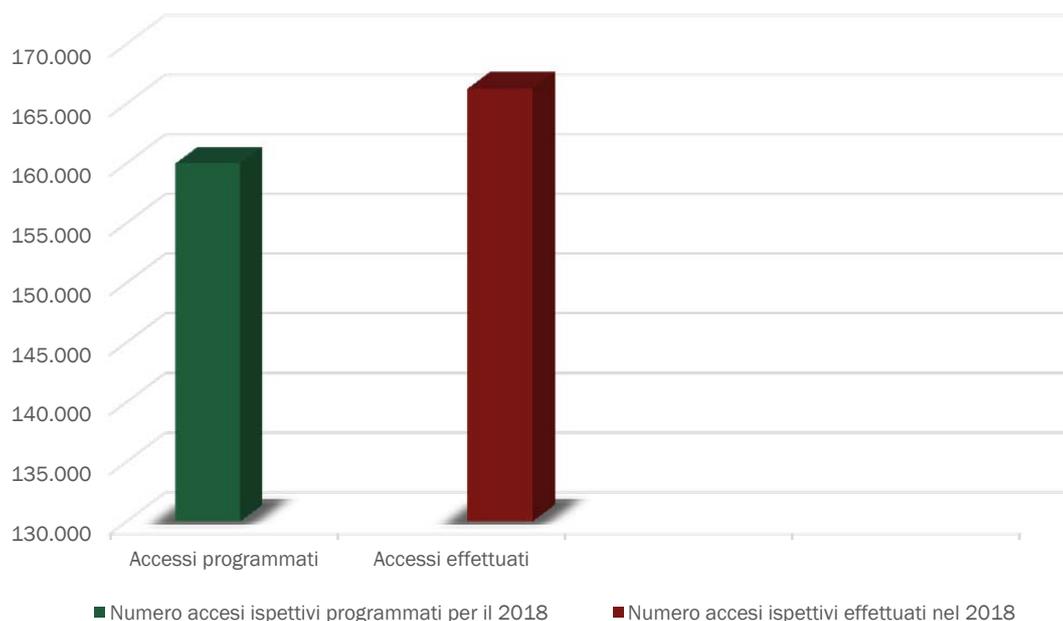
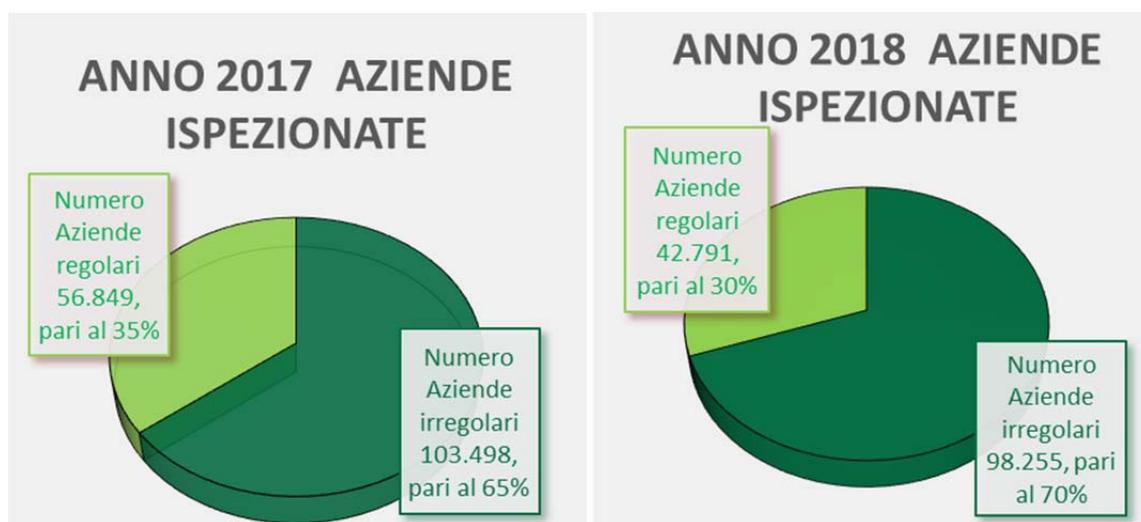


FIGURA 4.A.VI.4: TASSO DI IRREGOLARITÀ AZIENDALE. CONFRONTO ANNI 2017-2018



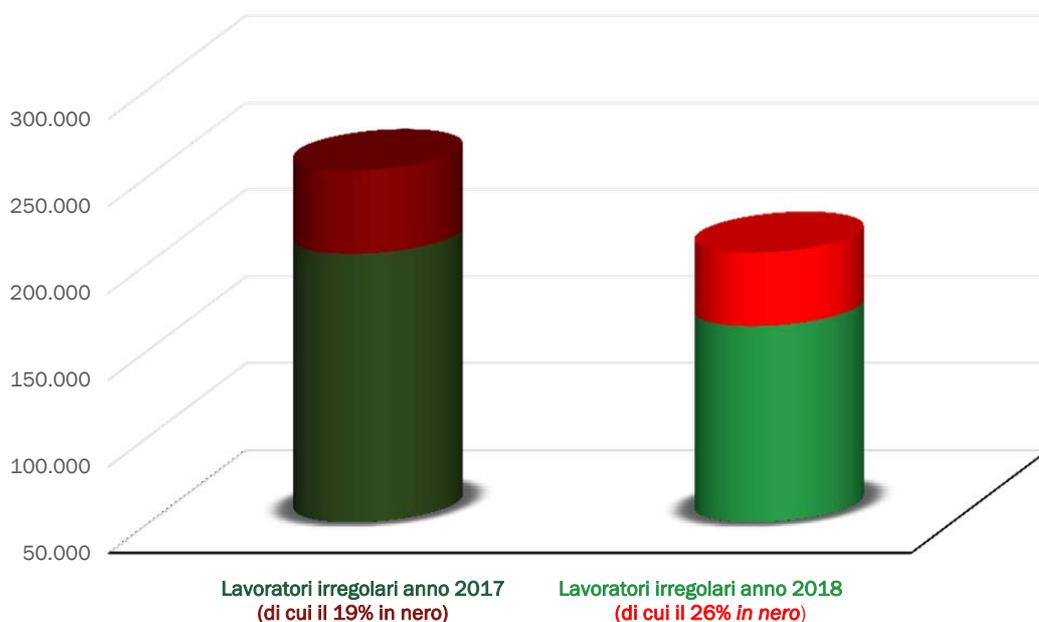
Posto in relazione con il minor numero di imprese ispezionate (-10% circa) tale dato è significativo dei positivi riflessi prodotti sulla redditività dell'attività operativa da un crescente grado di efficacia dell'azione di intelligence e di integrazione delle diverse professionalità ispettive operanti nell'ambito dell'Agenzia.

Le risultanze dell'attività di vigilanza confermano altresì, sotto il profilo qualitativo, la validità della strategia di programmazione dell'INL, incentrata su Commissioni istituite a livello regionale e mirata, come di consueto, al contrasto degli illeciti sostanziali, selezionati alla luce delle caratteristiche specifiche del tessuto economico-sociale delle diverse aree geografiche.

Le aziende presso le quali le verifiche effettuate hanno portato ad accertare illeciti sono state in totale 98.255, con un tasso di irregolarità degli accertamenti definiti pari al 70% (5% rispetto al 2017).

Il fatto che, tra quelle ispezionate, oltre due aziende su tre siano risultate irregolari avalla anch'esso la considerazione di una affinata capacità delle strutture dell'Agenzia di orientare gli accessi ispettivi verso le realtà economiche presso le quali più alta è la probabilità di intercettare violazioni della normativa di lavoro e legislazione sociale.

FIGURA 4.A.VI.5: LAVORATORI IRREGOLARI



A seguito dei controlli effettuati nel corso dell'anno, sono state intercettate 162.932 posizioni di lavoratori irregolari e tra questi, sul fronte del contrasto del lavoro sommerso, 42.306 lavoratori in "nero" (pari al 26% del totale degli irregolari).

FIGURA 4.A.VI.6: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2017 AL 2018

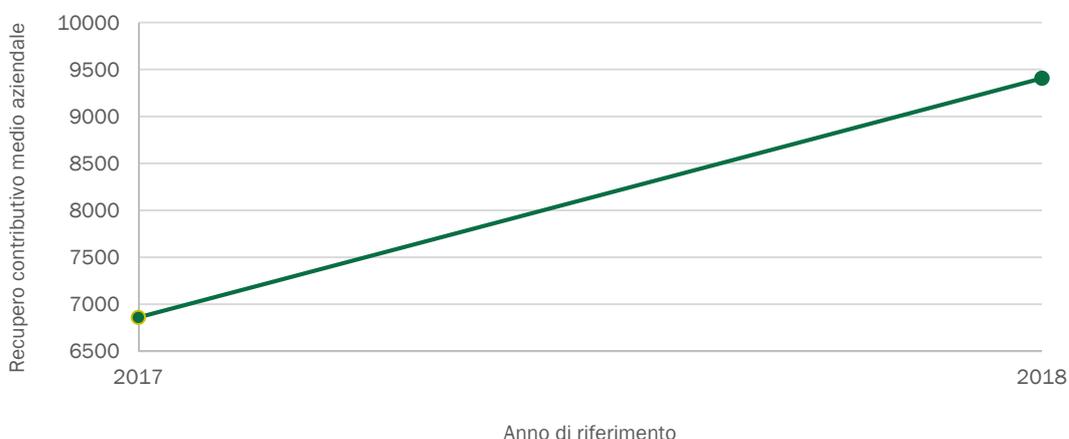
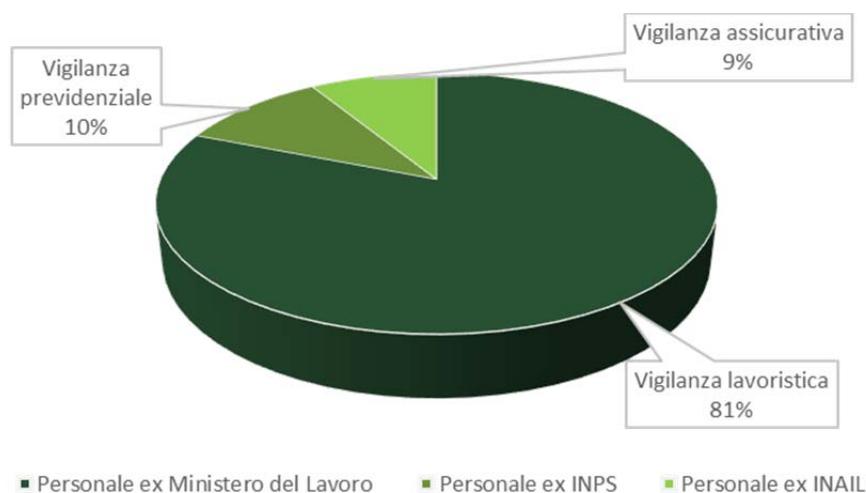


TABELLA 4.A.VI.2: RECUPERO CONTRIBUTIVO - RAFFRONTO ANNI 2017-2018

Anni	2017	2018
Numero aziende ispezionate	160.347	144.163
Recupero contributivo	€1.100.099.932	€1.356.180.092
Recupero contributivo medio annuo per azienda	€6.861	€9.407

L'ammontare dei contributi e premi evasi complessivamente recuperati all'esito degli accertamenti svolti è risultato pari a 1.356.180.092 euro, superiore del +23% rispetto al dato rilevato nell'anno precedente (1.100.099.932 euro).

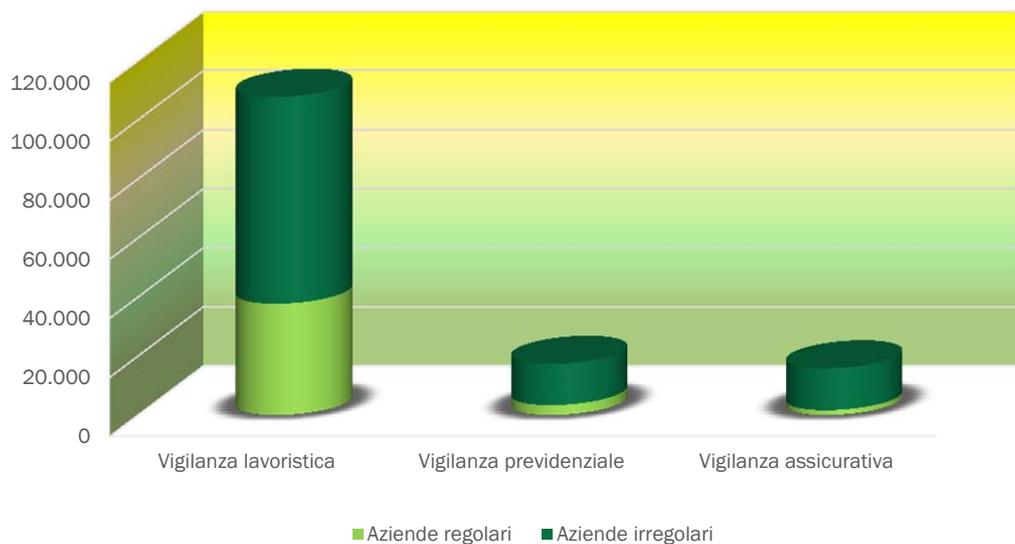
FIGURA 4.A.VI.7: NUMERO TOTALE DI ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2018

Sul totale dei 144.163 accessi effettuati, 116.846 (oltre l'81%) afferiscono alla vigilanza in materia di lavoro, con una percentuale del 65% di irregolarità rilevate (70.111 pratiche irregolari su 107.844 pratiche definite a fronte di 37.733 pratiche regolari), in aumento del +5% rispetto a quella rilevata nell'anno 2017.

Gli accessi di vigilanza in materia previdenziale sono stati complessivamente 14.726 (il 10% circa del totale), con una percentuale dell'81% di irregolarità rilevate (14.001 pratiche irregolari su 17.374 pratiche definite, a fronte di 3.373 pratiche regolari), in aumento del 4% rispetto al 2017.

Nell'ambito della vigilanza assicurativa, infine, sono stati effettuati 12.591 accessi (il 9% circa del totale) con una percentuale dell'89% di irregolarità rilevate (14.143 pratiche irregolari su un totale di 15.828 pratiche concluse nel 2018 - in parte avviate nel 2017 - a fronte di 1.685 pratiche regolari), pressoché equivalente a quella dello scorso anno.

FIGURA 4.A.VI.8: ACCESSI ISPETTIVI ED AZIENDE IRREGOLARI PER L'ANNO 2018



L'attività di vigilanza 2018 in ambito lavoristico.

Nel corso del 2018, gli Ispettori dell'INL e i Carabinieri del Comando Tutela Lavoro hanno complessivamente effettuato, come detto, 116.846 accessi ispettivi in materia lavoristica - ripartite per settori merceologici come da grafico sottostante - in misura superiore del 5% rispetto al numero di ispezioni inizialmente programmate (111.000).

FIGURA 4.A.VI.9: MACRO SETTORI DI INTERVENTO

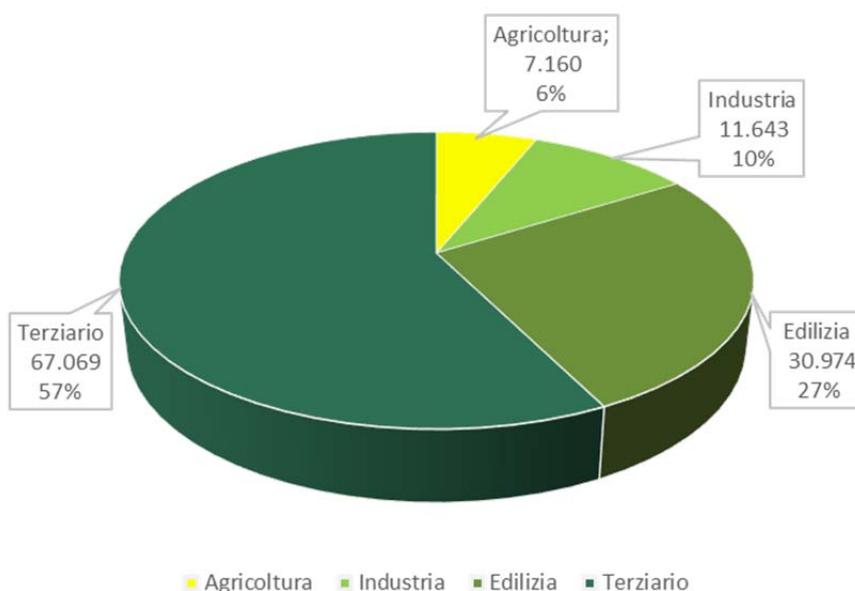


TABELLA 4.A.VI.3: : VIGILANZA DEGLI ISPETTORI DELL'INL – ANNO 2018 – AGGREGAZIONE PER CODICE ATECO

Macrocategoria Codice Ateco	Descrizione	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche Definite	% Irregolari- tà	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
A	AGRICOLTURA, SILVICOLTURA E PESCA	3.600	2.970	6.570	54,79%	5.114
B	ESTRAZIONE DI MINERALI DA CAVE E MINIERE	64	65	129	49,61%	24
C	ATTIVITÀ MANIFATTURIERE	6.927	3.855	10.782	64,25%	10.450
D	FORNITURA DI ENERGIA ELETTRICA, GAS, VAPORE E ARIA CONDIZIONATA	51	36	87	58,62%	81
E	FORNITURA DI ACQUA; RETI FOGNARIE, ATTIVITÀ DI GESTIONE DEI RIFIUTI E RISANAMENTO	303	196	499	60,72%	279
F	COSTRUZIONI	20.438	8.862	29.300	69,75%	12.176
G	COMMERCIO ALL'INGROSSO E AL DETTAGLIO; RIPARAZIONE DI AUTOVEICOLI E MOTOCICLI	9.927	6.983	16.910	58,70%	9.618
H	TRASPORTO E MAGAZZINAGGIO	4.358	1.824	6.182	70,49%	12.120
I	ATTIVITÀ DEI SERVIZI DI ALLOGGIO E DI RISTORAZIONE	12.990	5.699	18.689	69,51%	15.621
J	SERVIZI DI INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE	450	277	727	61,90%	931
K	ATTIVITÀ FINANZIARIE E ASSICURATIVE	170	205	375	45,33%	320
L	ATTIVITÀ IMMOBILIARI	360	183	543	66,30%	285
M	ATTIVITÀ PROFESSIONALI, SCIENTIFICHE E TECNICHE	991	624	1.615	61,36%	909
N	NOLEGGIO, AGENZIE DI VIAGGIO, SERVIZI DI SUPPORTO ALLE IMPRESE	2.796	1.384	4.180	66,89%	5.256
O	AMMINISTRAZIONE PUBBLICA E DIFESA; ASSICURAZIONE SOCIALE OBBLIGATORIA	130	128	258	50,39%	113
P	ISTRUZIONE	231	140	371	62,26%	362
Q	SANITA' E ASSISTENZA SOCIALE	1.309	650	1.959	66,82%	3.452
R	ATTIVITÀ ARTISTICHE, SPORTIVE, DI INTRATTENIMENTO E DIVERTIMENTO	1.208	550	1.758	68,71%	1.889
S	ALTRE ATTIVITÀ DI SERVIZI	3.281	2.649	5.930	55,33%	4.495
T	ATTIVITÀ DI FAMIGLIE E CONVIVENZE COME DATORI DI LAVORO PER PERSONALE DOMESTICO	521	442	963	54,10%	250
U	ORGANIZZAZIONI ED ORGANISMI EXTRATERRITORIALI	6	11	17	35,29%	16
TOTALI		70.111	37.733	107.844	65,01%	83.761

TABELLA 4.A.VI.4: VIGILANZA DEGLI ISPETTORI DELL'INL – ANNO 2018 – AGGREGAZIONE PER SETTORE MERCEOLOGICO

Macrocategoria Codice Ateco	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche Definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
Agricoltura	3.600	2.970	6.570	54,79%	5.114
Industria	6.991	3.920	10.911	64,07%	10.474
Edilizia	20.438	8.862	29.300	69,75%	12.176
Terziario	39.082	21.981	61.063	64,00%	55.997
TOTALI	70.111	37.733	107.844	65,01%	83.761

L'Attività svolta dal contingente ispettivo già del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e la relativa incidenza operativa

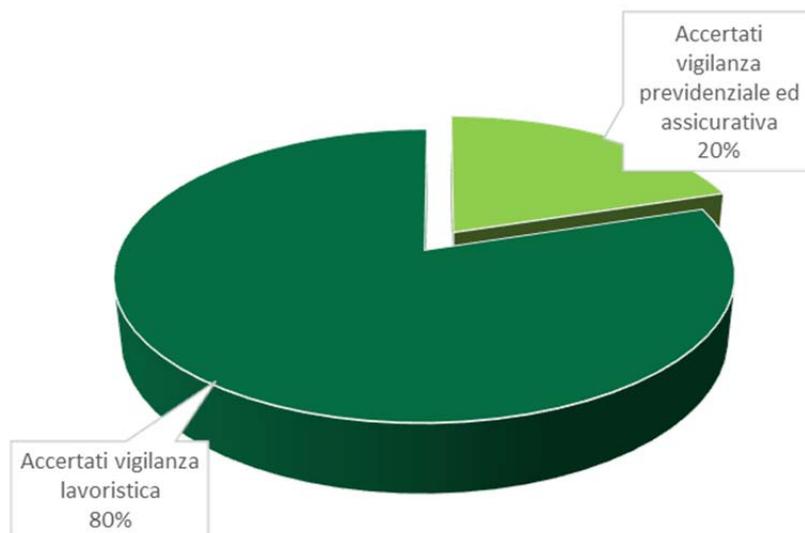
La consistenza complessiva del personale ispettivo applicato alla vigilanza in materia di lavoro assommava, alla data del 31 dicembre 2018, a 2.726 unità, di cui:

- 2.496 ispettori del lavoro (-68 unità rispetto al 2017, pari a circa il -3%). Per assicurare la funzionalità degli uffici territoriali, in costanza d'una sensibile e diffusa carenza di personale amministrativo, parte di essi deve peraltro essere adibita a compiti di servizio all'utenza e gestionali d'altro genere, talché il numero degli operatori che svolgono effettivamente attività di vigilanza sul territorio è in realtà pari a 2.100 unità;
- 230 ispettori tecnici (-38 unità rispetto al 2017, pari a circa il -14%);
- 391 militari dell'Arma dei Carabinieri (26 effettivi al Comando Carabinieri per la tutela del lavoro; 61 in forza ai Gruppi Carabinieri per la tutela del lavoro; 304 in servizio presso i Nuclei Ispettorato del lavoro).

Lavoro nero

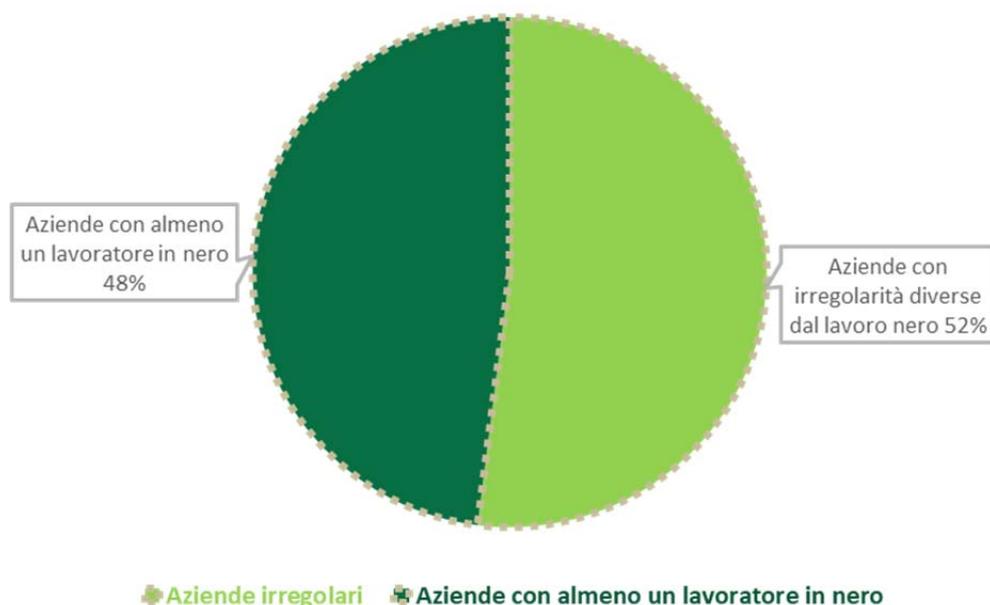
La programmazione e la effettuazione di azioni ispettive mirate al contrasto del fenomeno del lavoro sommerso, anche attraverso lo svolgimento di campagne "straordinarie" coordinate a livello interprovinciale e interregionale, hanno portato all'individuazione di 42.306 lavoratori in nero.

FIGURA 4.A.VI.10: LAVORATORI IN NERO



Il loro numero è pari ad oltre il 40% del totale rilevato di lavoratori irregolari e la loro presenza è stata riscontrata in oltre il 48% delle ispezioni in cui sono stati accertati illeciti.

FIGURA 4.A.VI.11: INCIDENZA DEL LAVORO NERO NELL'AMBITO DELLE FATTISPECIE IRREGOLARI



La maggiore incidenza del fenomeno è stata registrata nelle seguenti regioni:

TABELLA 4.A.VI.5: SANZIONI IRROGATE PER REGIONE

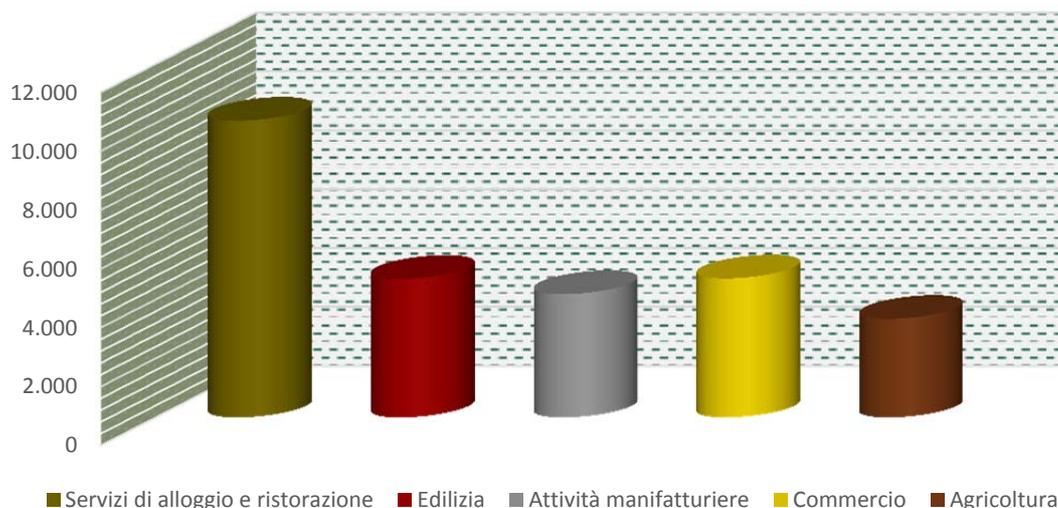
Regioni	Numero sanzioni irrogate
Campania	5.502
Lazio	2.974
Puglia	3.536
Toscana	2.898
Lombardia	3.066
Emilia Romagna	2.811

In continuità con gli anni precedenti, sempre al fine di contrastare la diffusione del fenomeno del lavoro sommerso nei diversi ambiti territoriali, l'Ispettorato nazionale del lavoro ha programmato e realizzato, altresì, specifiche campagne "straordinarie" mediante la costituzione di *task force* ispettive a livello interprovinciale e interregionale, che hanno consentito di presidiare adeguatamente, in periodi dell'anno particolarmente esposti, al fenomeno in discussione, determinati territori e settori considerati maggiormente "a rischio".

Il numero dei lavoratori in nero emersi nell'attività di vigilanza precipuamente lavoristica è risultato particolarmente elevato nei seguenti ambiti merceologici:

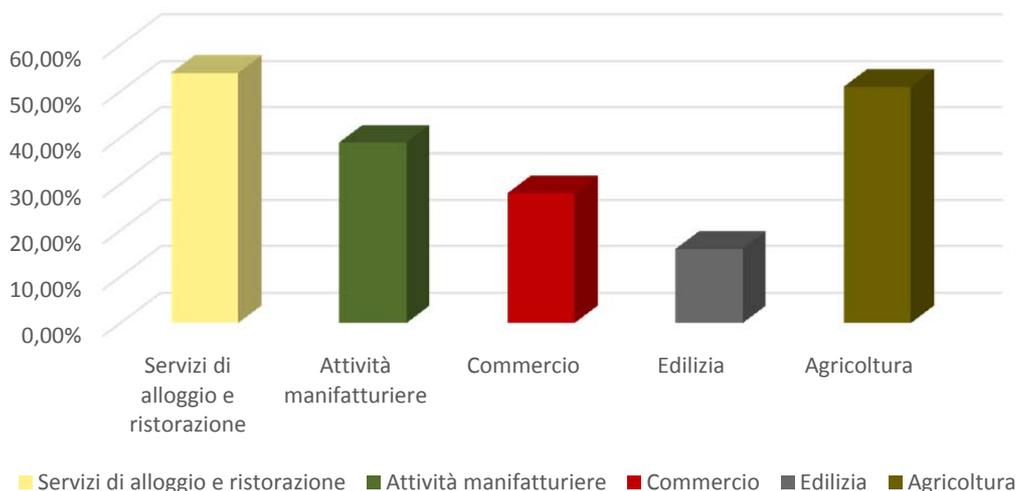
- *Servizi di alloggio e ristorazione* (Codice Ateco I), 10.082 lavoratori in nero;
- *Edilizia* (Codice Ateco F), 4.710 lavoratori in nero;
- *Attività manifatturiere* (Codice Ateco C), 4.191 lavoratori in nero;
- *Commercio* (Codice Ateco G), 4.722 lavoratori in nero;
- *Agricoltura* (Codice Ateco A), 3.349 lavoratori in nero.

FIGURA 4.A.VI.12: NUMERO LAVORATORI IN NERO PER SETTORE



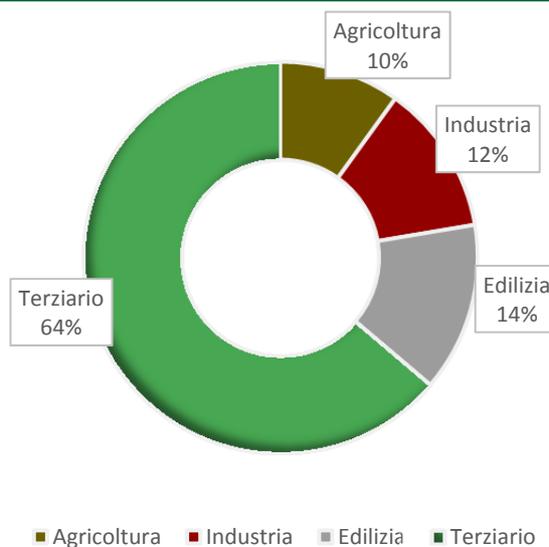
Più specificamente, in termini percentuali è stata accertata mediamente l'occupazione di un lavoratore in nero nel 54% degli accertamenti definiti nel settore Servizi di alloggio e ristorazione, nel 39% con riferimento alle Attività manifatturiere, nel 28% delle pratiche concluse nel settore Commercio, nel 16% di quelle relative all'Edilizia e nel 51% rispetto agli accertamenti nel settore dell'Agricoltura.

FIGURA 4.A.VI.13: PERCENTUALE LAVORATORI IN NERO PER SETTORE



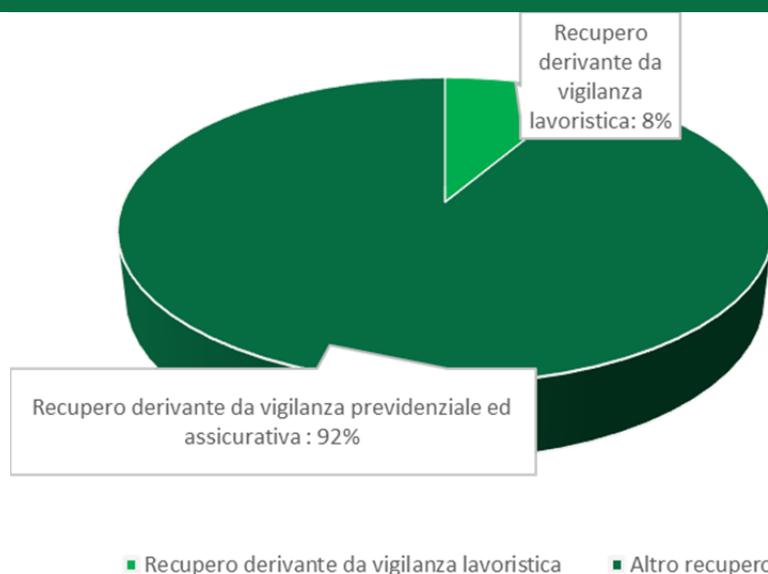
Aggregando il dato del lavoro nero accertato nel corso della vigilanza lavoristica (33.800 lavoratori in nero nei tradizionali macro-settori), si ottiene altresì la seguente distribuzione: Agricoltura, 3.349 lavoratori non dichiarati; Industria (compreso il settore manifatturiero), 4.197 lavoratori non dichiarati; Edilizia, 4.710 lavoratori non dichiarati; Terziario, 21.544 lavoratori non dichiarati.

FIGURA 4.A.VI.15: PERCENTUALE DEL LAVORO NERO NEI SETTORI MERCEOLOGICI



Vigilanza lavoristica: contributi recuperati ed importi sanzionatori

FIGURA 4.A.VI.16: RECUPERATI CONTRIBUTIVI



L'azione di vigilanza svolta dal personale ispettivo dell'INL ha consentito il recupero di un ammontare contributivo pari a 1.356.180.092 euro.

Sebbene incentrati su altre tipologie di illeciti, i controlli in materia lavoristica, in particolare, hanno portato all'accertamento di un imponibile contributivo pari a 346.134.242 euro, corrispondente ad un recupero contributivo pari a circa 114.224.300 euro.

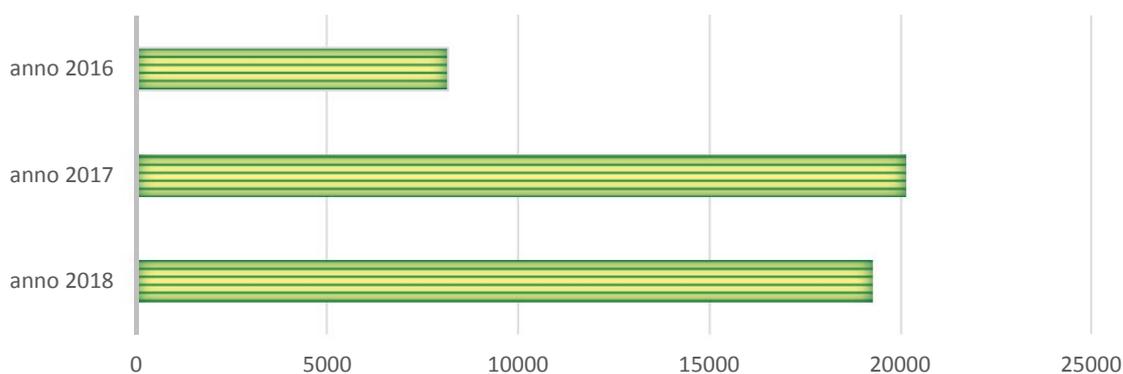
Le somme effettivamente introitate nell'anno 2018 a seguito dell'irrogazione delle sanzioni amministrative da parte del personale ispettivo ammontano a 67.820.000 euro, cui va aggiunto

l'importo di oltre 7.480.000 euro, riscosso a seguito della revoca di provvedimenti di sospensione dell'attività imprenditoriale.

Vigilanze amministrative

Oltre ai controlli in materia di lavoro e di legislazione sociale, il personale ispettivo ha posto in essere ulteriori 19.251 accertamenti (numero di poco inferiore rispetto alle vigilanze amministrative del 2017, ma che comunque conferma il *trend* positivo dell'attività rispetto al 2016) in tema di: erogazione di prestazioni previdenziali ed assistenziali (Cassa Integrazione Guadagni anche in deroga, contratti di solidarietà ecc.); regolarità amministrativo-contabile nei confronti di patronati ed enti destinatari di finanziamenti nazionali e comunitari; videosorveglianza, ecc., al fine di verificare il corretto utilizzo dei citati istituti da parte delle imprese visitate.

FIGURA 4.A.VI.19: VIGILANZA AMMINISTRATIVA: NUMERO ACCERTAMENTI



L'attività di vigilanza 2018 in ambito previdenziale

L'attività di vigilanza in materia previdenziale è diretta a controllare l'esatto versamento dei contributi in riferimento ad obblighi inderogabili di legge, in termini di correttezza (regolare versamento) e correttezza (nella fruizione dei benefici) contributiva da parte dei diversi soggetti tenuti al versamento. Il processo funzionale dell'attività di vigilanza è regolamentato valorizzando (per le individuazioni delle aree a rischio) l'importanza dei controlli incrociati, con lo scopo di intraprendere attività repressive efficaci che scoraggino comportamenti di evasione contributiva e favoriscano l'equilibrio finanziario del sistema previdenziale. Tale attività è parte integrante del piano proposto dall'Ispettorato nazionale del lavoro alla Commissione centrale di coordinamento dell'attività di vigilanza ex art. 11 del Decreto Legislativo n. 149/2015.

Nelle tabelle seguenti, si riportano i dati analitici conseguiti a livello nazionale e regionale, nonché il dato relativo alle 14.726 ispezioni definite nel corso del 2018, distinto per codice ATECO, per settore merceologico e per ripartizione territoriale:

TABELLA 4.A.VI.6: RILEVAZIONE DATI VIGILANZA ANNO 2018

Territorio	Accessi	Indice di regolarità riscontrato				Contributi accertati		Posizioni contributive annullate (rapporti di lavoro simulati)		Lavoro nero	
		Strutture	Ispezioni avviate	Ispezioni concluse	di cui: irregolari	di cui: regolari	% irregolarità	Contributi(€)	Somme aggiuntive (€)	Minori uscite (€)	Numero Lavoratori
Abruzzo	450	496	400	96	80,65	13124841	5313326	15276000	2.080	88	
Basilicata	118	99	76	23	76,77	2055577	553234	3018000	868	34	
Calabria	684	760	678	82	89,21	7492306	2565462	40549500	9.702	52	
Campania	913	1.156	989	167	85,55	38480903	18003939	55447500	8.677	208	
Emilia-R.	1582	1.876	1.415	461	75,43	35570328	15549921	26844000	3.605	702	
Friuli-V.G.	207	260	206	54	79,23	4799009	1723660	1210500	207	123	
Lazio	1075	1.268	1.096	172	86,44	64519802	32824550	43473000	9.085	250	
Liguria	300	371	285	86	76,82	9495336	3907784	4126500	552	68	
Lombardia	2283	2.742	2.113	629	77,06	119317009	59887901	49537500	6.719	708	
Marche	535	645	572	73	88,68	12573229	4951613	5449500	774	252	
Molise	55	69	59	10	85,51	1710559	675247	1395000	186	7	
Piemonte	1246	1.410	1.119	291	79,36	29653473	11759801	14367000	2.119	420	
Puglia	525	621	557	64	89,69	32023468	12391413	33117000	8.927	153	
Sardegna	530	655	501	154	76,49	12145538	4962515	2458500	380	137	
Sicilia	1208	1.346	1.120	226	83,21	42719877	17031502	59686500	11.953	474	
Toscana	1519	1.846	1.569	277	84,99	33606489	13953830	14184000	1.995	633	
Trentino-A.A.	544	670	375	295	55,97	5063293	1904932	637500	94	187	
Umbria	261	242	166	76	68,60	7284055	3193684	1321500	178	101	
Valle d'A.	69	100	52	48	52,00	227298	77713	30000	4	36	
Veneto	622	742	653	89	88,01	38154078	16780712	5689500	788	537	
TOTALE	14726	17.374	14.001	3.373	80,59	510016469	228012741	377818500	68.893	5.170	

TABELLA 4.A.VI.7: RILEVAZIONE DATI VIGILANZA ANNO 2018 - AGGREGAZIONE PER CODICE ATECO

Codice ATECO	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
A	1.494	378	1.872	79,81	950
B	6	7	13	46,15	44
C	2.379	582	2.961	80,34	3.743
D	6	2	8	75,00	-
F	1.580	398	1.978	79,88	2.529
G	1.130	337	1.467	77,03	1.555
H	591	87	678	87,17	4.371
I	1.547	422	1.969	78,57	2.364
K	20	11	31	64,52	61
M	50	25	75	66,67	20
N	184	54	238	77,31	1.385
O	9	8	17	52,94	35
P	230	67	297	77,44	1.789
Q	150	34	184	81,52	478
R	1.569	329	1.898	82,67	16.176
S	3.051	630	3.681	82,89	1.955
T	5	2	7	71,43	42
Pratiche definite	14.001	3.373	17.374	80,59	37.497

TABELLA 4.A.VI.8: RILEVAZIONE DATI VIGILANZA ANNO 2018 - AGGREGAZIONE PER SETTORE MERCEOLOGICO

Macro categoria Codice Ateco	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
Agricoltura	1.494	378	1.872	79,81	950
Amministrazione pubblica	389	109	498	78,11	2.302
Edilizia	1.580	398	1.978	79,88	2.529
Industria	2.391	591	2.982	80,18	3.787
Servizi/Terziario	8.147	1.897	10.044	81,11	27.929
Totale complessivo	14.001	3.373	17.374	80,59	37.497

L'attività di vigilanza 2018 in ambito assicurativo

L'attività di vigilanza in materia assicurativa è orientata alla verifica della regolare osservanza da parte dei soggetti assicuranti degli adempimenti contributivi e amministrativi ed al recupero dei premi evasi. Tale attività è parte integrante del piano proposto dall'Ispettorato nazionale del lavoro alla Commissione centrale di coordinamento dell'attività di vigilanza ex art. 11 del Decreto Legislativo n. 149/2015 ed è definita annualmente sulla base degli obiettivi strategici e delle linee guida del Consiglio di indirizzo e vigilanza dell'Inail declinati attraverso la programmazione direzionale annuale.

Metodologia – il sistema di Business Intelligence

Gli ambiti di intervento sono individuati attraverso le analisi e gli studi effettuati con la propedeutica attività di *business intelligence*, svolta dall'Istituto a livello centrale e mirata a selezionare le aziende potenzialmente a rischio di evasione/elusione e/o di impiego di manodopera irregolare/"in nero", meritevoli di attenzione in rapporto a diversi fattori (confronto dati Inail con quelli presenti nelle banche delle altre Amministrazioni, incidenza infortuni, ecc.) per restituire legalità al lavoro e preservando, per quanto possibile, anche equità e competitività alle aziende che operano nel territorio italiano. L'attività di analisi, preventiva e centralizzata, garantisce trasparenza e oggettività nell'individuazione dei soggetti e si concretizza nell'elaborazione di liste di evidenza di aziende verso cui indirizzare i controlli ispettivi in relazione a:

- verifica del rischio assicurato che consiste nell'accertamento della corretta attribuzione della voce di lavorazione denunciata in relazione all'attività effettivamente svolta ed è finalizzata a garantire un'uniforme applicazione delle tariffe dei premi sul territorio nazionale;
- lavoro sommerso finalizzato alla prevenzione e quindi al miglioramento delle condizioni di salute e di sicurezza dei lavoratori;
- lotta all'evasione/elusione dei premi assicurativi, rivolta ai soggetti e alle aziende che versano premi minori in quanto presentano denunce con informazioni carenti o erranee circa le attività svolte;
- attività di vigilanza amministrativa finalizzata all'istituzione di nuovi rapporti assicurativi per soggetti e imprese che, pur rientrando nell'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, sono sconosciuti all'Inail.

Il sistema di *business intelligence* alimenta le due principali direttrici dell'attività di controllo espletata dall'Inail: quella svolta dagli Ispettori e quella del personale amministrativo. La qualità e l'efficacia dell'attività di *intelligence* è confermata dai positivi risultati ottenuti che, per quanto riguarda la percentuale delle aziende irregolari sulle ispezionate, si è attestata da diversi anni oltre l'85%.

Attività di vigilanza ispettiva

Per rendere più efficace il coordinamento delle attività e potenziare la mappatura dei rischi, la programmazione degli interventi ispettivi è svolta a livello centrale nell'ambito della Commissione centrale, composta da INL, Inps e Inail mentre le Commissioni regionali, di pari composizione, assicurano il monitoraggio delle realtà produttive nel territorio di competenza,

integrando la programmazione nazionale con quella mensile declinata nel piano condiviso degli incarichi assegnati agli ispettori.

Personale ispettivo

Il personale ispettivo in forza alla data del 31 dicembre 2018, specializzato in ambito assicurativo e in organico presso l'Inail, è pari a 284 unità.

Si precisa che il personale ispettivo dell'Istituto svolge anche indagini relative ad eventi infortunistici (mortalità, gravi e in itinere) ed alle istruttorie delle richieste di riconoscimento di malattia professionale. Nell'anno 2018 sono state svolte 2.846 accertamenti finalizzati all'erogazione delle prestazioni.

Attività formativa

Nell'anno 2018 è stato completato il percorso di addestramento teorico-pratico rivolto ad un contingente di ispettori INL per acquisire le conoscenze tecnico-specialistiche proprie della materia assicurativa. Tale personale è stato abilitato alle procedure istituzionali Inail e nell'ambito delle Commissioni regionali di programmazione mensile dell'attività ispettiva è stata prevista la partecipazione degli ispettori INL per lo svolgimento in coassegnazione di incarichi in materia assicurativa.

I risultati dell'attività ispettiva anno 2018

A fronte di 12.591 aziende ispezionate nel corso dell'anno 2018, sono stati accertati 3.336 lavoratori in nero e sono state definite 15.828 pratiche per aziende, di cui: 14.143 pratiche irregolari e 1.685 pratiche regolari.

Nelle tabelle seguenti, si riportano i relativi dati analitici conseguiti a livello nazionale e regionale, distinti per codice ATECO:

TABELLA 4.A.VI.9: AZIENDE ISPEZIONATE – ANNO 2018

Ateco	Piem	Aos	Lom	Bolz	Tren	Ven	Friu	Lig.	E.Rom.	Tosc	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl	Bas.	Cal.	Sicil	Sard	Tot
A	13	0	16	0	0	12	3	1	14	10	11	10	15	2	6	8	11	9	9	12	3	165
B	4	0	6	0	0	0	0	0	3	2	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	18
C	180	6	387	8	10	276	59	44	251	194	39	100	136	39	18	148	82	8	50	90	13	2.138
D	2	1	3	1	0	0	1	1	2	3	0	6	0	0	0	1	0	0	0	1	0	22
E	8	0	20	0	0	5	4	2	4	9	0	0	11	0	0	16	10	0	2	17	1	109
F	164	11	377	5	17	149	23	36	218	143	22	54	98	34	8	86	71	21	102	110	14	1.763
G	206	13	472	51	53	442	47	31	245	181	46	78	141	51	18	267	127	26	63	184	33	2.775
H	107	3	309	13	10	107	24	27	81	106	32	38	141	34	9	148	74	23	59	136	22	1.503
I	126	15	636	32	5	113	54	24	194	173	32	81	113	24	14	120	69	2	33	78	44	1.982
J	91	4	152	13	13	24	28	17	25	30	0	9	161	4	0	89	45	1	27	117	11	861
K	107	1	258	28	2	94	38	46	55	87	11	17	123	2	1	134	4	4	14	28	3	1057
L	21	1	75	3	0	14	58	6	9	21	6	18	21	2	0	11	4	0	3	8	3	284
M	61	0	107	5	5	35	18	7	30	14	3	24	30	13	1	61	15	3	5	34	4	475
N	45	2	131	4	6	48	27	7	58	42	6	19	38	13	1	59	25	5	6	22	9	573
O	2	1	2	0	0	1	0	0	1	0	0	0	2	2	1	1	0	9	0	4	1	27
P	13	2	24	2	3	8	1	4	9	5	0	4	12	4	1	10	6	2	1	23	3	137
Q	26	0	126	0	3	38	13	11	26	32	12	6	61	4	2	57	30	4	2	19	19	491
R	84	1	63	8	3	20	18	35	28	47	3	27	54	4	1	31	17	2	10	45	3	504
S	48	4	99	0	0	23	13	6	42	19	9	15	21	19	2	29	6	2	2	26	3	388
T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Non Attr	35	0	42	3	0	54	78	4	58	56	13	12	37	11	44	60	3	0	4	11	31	556
Totale	1.343	65	3.305	176	130	1.463	507	309	1.353	1.174	245	518	1.216	262	127	1.336	599	121	393	966	220	15.828

TABELLA 4.A.VI.10: AZIENDE IRREGOLARI – ANNO 2018

Ateco	Piem	Aos	Lom	Bolz	Tren	Ven	Friu	Lig.	Em. Ro.	Tosc	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl	Bas	Cal.	Sicil	Sard	Tot
A	10	0	15	0	0	11	2	1	13	11	10	9	12	1	6	8	11	8	9	10	3	150
B	2	0	5	0	0	0	0	0	1	2	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	12
C	156	6	349	7	7	254	42	39	229	178	29	88	124	39	18	147	79	8	48	77	10	1.934
D	2	1	2	1	0	0	1	1	2	3	0	4	0	0	0	1	0	0	0	1	0	19
E	8	0	18	0	0	5	3	2	3	9	0	0	9	0	0	16	10	0	2	15	1	101
F	122	10	304	5	15	131	17	32	167	127	19	45	85	31	8	84	65	21	102	102	12	1.504
G	184	13	428	36	49	382	41	30	213	169	39	65	124	41	17	265	115	25	63	163	30	2.492
H	100	3	270	11	8	93	22	25	75	100	29	36	132	31	8	148	74	23	59	123	20	1.390
I	118	15	540	24	4	100	41	21	182	160	32	69	95	21	12	118	63	2	33	67	37	1.754
J	89	4	145	12	12	22	28	17	25	28	0	7	153	4	0	88	44	1	27	108	11	825
K	106	1	241	28	2	92	37	45	45	87	8	15	121	2	1	133	4	4	14	26	2	1014
L	20	1	57	2	0	13	39	4	6	17	6	12	20	1	0	11	3	0	3	5	3	223
M	53	0	95	4	4	26	16	7	25	10	3	21	27	11	1	60	14	2	5	28	3	415
N	42	2	110	4	5	42	25	7	54	41	5	14	35	12	0	59	23	3	6	19	9	517
O	2	1	2	0	0	1	0	0	1	0	0	0	2	2	1	1	0	8	0	3	0	24
P	12	2	21	2	3	8	1	4	6	4	0	3	11	4	1	10	6	2	1	20	2	123
Q	19	0	102	0	1	29	8	8	24	25	8	6	45	4	1	53	28	3	2	15	12	393
R	81	1	59	7	3	18	18	34	26	45	2	24	51	4	1	30	17	2	10	41	3	477
S	42	4	82	0	0	18	9	5	36	17	7	13	20	14	2	29	6	1	2	25	3	335
T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Non Attr	22	0	25	3	0	49	66	4	36	43	9	9	29	8	41	55	1	0	4	10	27	441
Totale	1.190	64	2.870	146	113	1.294	416	286	1.169	1.076	206	440	1.096	230	118	1.316	563	11	391	858	188	14.143

TABELLA 4.A.VI.11: AZIENDE ISPEZIONATE REGOLARI – ANNO 2018

Ateco	Piem	Aos	Lom.	Bolz	Tren	Ven.	Friu	Lig.	E.Rom.	Tosc	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl	Bas.	Cal.	Sicil	Sard	Tot
A	3	0	1	0	0	1	1	0	1	0	1	1	3	1	0	0	0	1	0	1	0	15
B	2	0	1	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	6
C	24	0	38	1	3	22	17	5	22	16	10	12	12	0	0	1	3	0	2	13	3	204
D	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
E	0	0	2	0	0	0	1	0	1	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2	0	8
F	42	1	73	0	2	18	6	4	51	16	3	9	13	3	0	2	6	0	0	8	2	259
G	22	0	44	15	4	60	6	1	32	12	7	13	17	10	1	2	12	1	0	21	3	283
H	7	0	39	2	2	14	2	2	6	6	3	2	9	3	1	0	0	0	0	13	2	113
I	8	0	96	8	1	13	13	3	12	13	0	12	18	3	2	2	6	0	0	11	7	228
J	2	0	7	1	1	2	0	0	0	2	0	2	8	0	0	1	1	0	0	9	0	36
K	1	0	17	0	0	2	1	1	10	0	3	2	2	0	0	1	0	0	0	2	1	43
L	1	0	18	1	0	1	19	2	3	4	0	6	1	1	0	0	1	0	0	3	0	61
M	8	0	12	1	1	9	2	0	5	4	0	3	3	2	0	1	1	1	0	6	1	60
N	3	0	21	0	1	6	2	0	4	1	1	5	3	1	1	0	2	2	0	3	0	56
O	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	3
P	1	0	3	0	0	0	0	0	3	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	3	1	14
Q	7	0	24	0	2	9	5	3	2	7	4	0	16	0	1	4	2	1	0	4	7	98
R	3	0	4	1	0	2	0	1	2	2	1	3	3	0	0	1	0	0	0	4	0	27
S	6	0	17	0	0	5	4	1	6	2	2	2	1	5	0	0	0	1	0	1	0	53
T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Non Attr	13	0	17	0	0	5	12	0	22	12	4	3	8	3	3	5	2	0	0	2	4	115
Totale	153	1	435	30	17	169	91	23	184	98	39	78	120	32	9	20	36	8	2	108	32	1.685

TABELLA 4.A.VI.12: LAVORATORI IN NERO – ANNO 2018

Ateco	Piem	Aos	Lom	Bolz	Tren	Ven	Friu	Lig	E.Rom.	Tosc	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl	Bas.	Cal.	Sicil	Sard	Tot
A	9	0	3	0	0	3	0	0	4	2	5	1	1	1	0	3	1	0	3	0	0	36
B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C	45	2	113	0	0	54	16	12	34	153	31	32	21	20	8	60	18	7	4	30	3	663
D	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	3
F	25	2	38	0	0	39	13	6	33	21	10	7	10	11	0	21	13	6	33	22	3	313
G	24	1	37	4	0	49	3	24	37	23	21	8	7	6	4	32	4	4	9	23	1	321
H	25	8	40	14	0	19	10	7	9	43	10	9	18	12	11	29	5	2	7	27	13	318
I	44	16	71	37	0	27	23	8	59	132	8	22	26	10	3	43	14	0	5	27	5	580
J	7	1	1	0	0	1	10	0	1	0	0	0	8	4	0	3	0	2	0	3	1	42
K	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	3
L	4	0	1	0	0	1	0	0	0	6	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14
M	15	0	8	0	1	29	9	0	7	0	0	3	1	10	0	39	1	0	0	2	1	126
N	9	2	18	0	2	15	7	3	110	31	0	1	2	6	0	6	3	0	0	0	1	216
O	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
P	0	0	1	0	0	9	0	3	0	0	0	0	0	60	0	8	1	0	0	2	1	85
Q	1	0	120	0	0	0	0	0	33	7	0	0	0	7	0	2	2	0	1	0	0	173
R	7	0	1	1	0	18	2	33	2	5	1	6	1	0	13	6	3	0	0	5	1	105
S	30	2	16	0	0	3	17	10	75	6	6	5	3	11	1	17	0	0	0	14	2	218
T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Non Attr	6	0	5	0	0	10	42	0	6	3	1	1	21	0	17	6	0	0	0	1	1	120
Total	251	34	473	56	3	277	152	107	410	433	94	96	122	158	57	275	66	21	62	156	33	3.336

I premi accertati a seguito della liquidazione dei verbali Inail ammontano a 75.843.865 euro. Inoltre, sono stati accertati premi per un importo di 50.264.217 euro per liquidazione verbali altri Enti e attività di vigilanza amministrativa (censimento/indotto) per un importo complessivo pari a 126.108.082 euro.

TABELLA 4.A.VI.13: ANNO 2018 – PREMI ACCERTATI

Regioni	Premi accertati da verbali Inail	Premi accertati da verbali "Altri Enti" e "Conciliazione monocratica"	Premi accertati Censim./Indotto	PREMI ACCERTATI COMPLESSIVI
Piemonte	8.586.907	1.297.926	3.131.035	13.015.868
Valle d'Aosta	172.335	141	163.492	335.968
Lombardia	16.663.435	2.280.134	7.898.259	26.841.828
Dir. P.le Trento	358.482	126.461	194.238	679.181
Dir. P.le Bolzano	281.084	106.316	44.347	431.747
Veneto	11.722.710	1.435.060	1.958.881	15.116.651
Friuli V.G.	1.523.162	153.831	314.514	1.991.507
Liguria	1.346.913	396.124	668.943	2.411.980
Em. Romagna	5.124.250	2.054.936	1.445.307	8.624.493
Toscana	4.909.672	1.051.308	2.664.200	8.625.180
Umbria	985.702	137.165	442.180	1.565.047
Marche	1.744.740	317.768	556.345	2.618.853
Lazio	5.243.676	1.135.787	4.850.952	11.230.415
Abruzzo	624.439	300.337	810.947	1.735.723
Molise	122.522	4.236	177.778	304.536
Campania	4.991.425	619.714	4.228.894	9.840.033
Puglia	2.979.432	1.031.258	1.359.194	5.369.884
Basilicata	718.291	110.657	195.681	1.024.629
Calabria	2.695.535	122.469	1.072.760	3.890.764
Sicilia	4.138.291	1.159.594	3.292.495	8.590.380
Sardegna	910.862	94.025	858.528	1.863.415
ITALIA	75.843.865	13.935.247	36.328.970	126.108.082

VII) L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE DELL'INPS

Nel corso del 2017, l'Inps ha sviluppato attività di contrasto ai fenomeni di illegalità in ambito previdenziale attraverso l'analisi delle fonti informative disponibili (vigilanza documentale) e il loro utilizzo sulla base di metodologie fondate sull'impiego di tecniche di statistica predittiva, nella prospettiva di rilevare l'insorgenza di fenomeni di irregolarità nella contribuzione obbligatoria prima che gli stessi producano effetti finanziari a danno dell'Istituto e, più in generale, del Sistema Paese. Al contempo, sono stati potenziati anche i c.d. controlli *ex post*, ovvero quella tipologia di verifica tradizionale tipicamente rivolta ad individuare ed accertare i fenomeni di irregolarità contributiva già posti in essere dai soggetti contribuenti.

Nel 2017 sono state effettuate 343.838 verifiche documentali. Gli accertamenti positivi, ovvero conclusi con l'invio della diffida di pagamento o con la segnalazione alla vigilanza ispettiva, sono stati 314.782, pari al 91,5% rispetto al totale degli stessi (nel 2017 gli accertamenti positivi sono stati l'87,4% del totale). L'attività di vigilanza documentale ha consentito di accertare contribuzione previdenziale non versata per un importo pari a 295.512.749 euro.

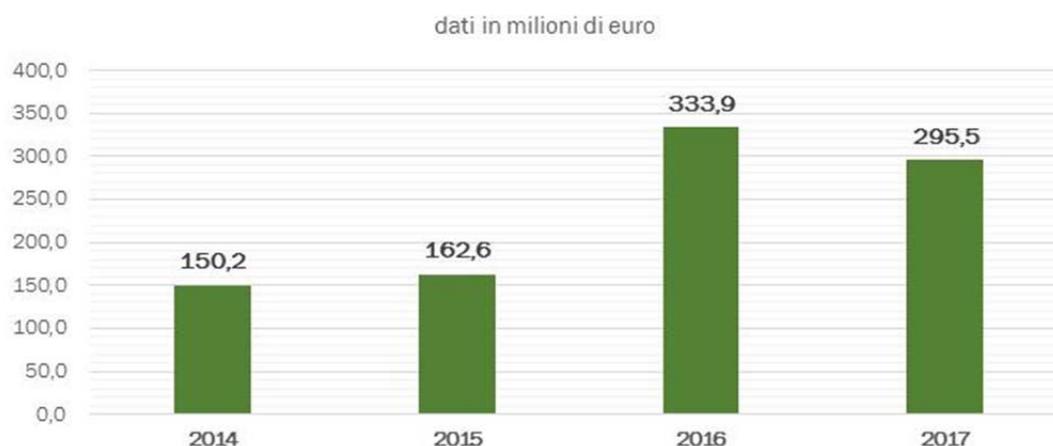
Oltre all'accertamento della contribuzione non versata, l'attività di vigilanza documentale è stata orientata alla riduzione delle uscite. Questa attività ha impedito l'erogazione di sgravi contributivi non spettanti alle imprese e il pagamento di indebite prestazioni previdenziali per un valore complessivo di 285.889.665 euro. In tale ambito sono stati individuati, in particolare, circa 14.285 rapporti di lavoro simulati, ovvero inesistenti, facenti capo a circa 360 presunti datori di lavoro, impedendo la fruizione di indebite prestazioni previdenziali per un importo stimato di 107.137.488 euro. Complessivamente, pertanto, l'attività di vigilanza documentale svolta nel

2017, in termini di Contributo alla riduzione del debito pubblico (C.Ri.D.) ha raggiunto un importo pari a 581.402.415 euro (€ 295.512.749 importo accertato + € 285.889.665 minori uscite).

La forza lavoro complessiva dedicata dall'Istituto all'attività di vigilanza documentale è stata pari a 289 unità: pertanto la produttività media per addetto derivante da questa forma di controllo basata sull'analisi delle fonti informative e sulla rilevazione dei comportamenti a rischio è stata pari a circa due milioni di euro.

Nella figura che segue è riportato il volume degli accertamenti operati dalla funzione di vigilanza documentale dell'Istituto nel corso del quinquennio 2014-2017.

FIGURA 4.A.VII.1: ACCERTAMENTI DI MAGGIORI ENTRATE DA VIGILANZA DOCUMENTALE ANNI 2013-2017.



Nel corso del 2017, accanto agli ambiti e settori tradizionalmente a rischio, quali il conguaglio indebito di prestazioni anticipate dalle aziende per conto dell'Istituto (soprattutto assegni familiari) o il recupero della contribuzione addizionale afferente alla Cassa integrazione guadagni (CIG), gli accertamenti di vigilanza documentale hanno riguardato anche nuovi fenomeni di irregolarità.

La tabella seguente riporta i risultati dell'attività di vigilanza documentale, in termini di evasione contributiva e di minori uscite previdenziali, riferiti alle principali tipologie di fenomeni.

TABELLA 4.A.VII.1: ACCERTAMENTI DA VIGILANZA DOCUMENTALE. 2017 (valori monetari espressi in milioni di euro)

Ambiti di intervento	Fruizione indebita accertata	Risparmio di spesa stimato (CRID)	Totale	Incidenza su totale
Incentivi all'occupazione e agevolazioni contributive	188,4	178,8	367,2	63,1%
Conguaglio di prestazioni anticipate per conto dell'INPS	31,4	0,0	31,4	15,4%
Riduzioni contributive settore agricoltura	2,5	0,0	2,5	12,6%
Cassa Integrazione Guadagni. Contribuzione addizionale	73,2	0,0	73,2	0,4%
Rapporti di lavoro simulati	0,0	107,1	107,1	18,4%
Totali	295,5	285,9	581,4	100,0%

Dati in milioni di euro

In particolare è stato completato l'accertamento dei requisiti per il diritto all'esonero contributivo biennale per le assunzioni e le conversioni di rapporti a termine effettuate nel 2016, come stabilito dalla Legge di Bilancio per il 2016. Nel corso del 2017 sono state ulteriormente

affinate le metodologie di individuazione dei rapporti di lavoro simulati, segnalati al solo scopo di consentire la fruizione indebita di prestazioni previdenziali (soprattutto prestazioni di disoccupazione), gestite attraverso la piattaforma telematica FROZEN. Ogni mese, detta piattaforma analizza in modalità completamente automatizzate i dati delle dichiarazioni contributive di circa 15 milioni di lavoratori e 1,5 milioni di datori di lavoro, prima di alimentare il popolamento del conto assicurativo individuale, allo scopo di rilevare, sulla base di specifici indicatori di rischio, comportamenti atipici e fenomeni di anomalia. Gli indicatori di rischio sono soggetti ad una sistematica e costante attività di controllo volta a valutarne nel tempo l'adeguatezza e, eventualmente, ad operare gli opportuni adattamenti anche alla luce dei cambiamenti delle variabili esterne.

Anno 2018. Linee guida

Nel corso del 2018, alle due linee d'azione tradizionali già da tempo individuate per lo svolgimento delle attività di vigilanza documentale, se ne aggiungerà un'altra finalizzata ad indurre i soggetti contribuenti a comportamenti virtuosi attraverso *policy* di riallineamento alla legalità o di collaborazione con l'Istituto. Pertanto, la piena effettività ed efficacia dei controlli *on desk* sarà conseguita attraverso l'espletamento di *check* orientati verso tre distinte linee d'azione:

- la prima, finalizzata a mantenere una costante azione di controllo sul territorio in relazione a situazioni di incongruità contributiva già consumate, allo scopo di garantire il mantenimento dell'efficacia deterrente dell'azione di vigilanza documentale e ad incrementare il volume degli importi accertati (c.d. attività di accertamento: diretta ad accertare e quantificare la contribuzione dovuta e non versata);
- la seconda, finalizzata a prevenire e/o contrastare in maniera tempestiva quelle fattispecie evasive della contribuzione ancor prima che i comportamenti fraudolenti si siano consolidati ed abbiano prodotto effetti a danno delle entrate dell'Istituto e del Sistema Paese (c.d. attività di prevenzione: finalizzata a contribuire alla riduzione del debito pubblico);
- la terza, finalizzata a realizzare, mediante azioni di *nudging*, un condizionamento dei comportamenti dei soggetti contribuenti, siano essi potenziali evasori o meno, per minimizzare la possibilità che un altro soggetto ponga in essere comportamenti fraudolenti (c.d. attività di deterrenza: indirizzata al riallineamento alla legalità a beneficio dell'Istituto e del Sistema Paese).

B) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO FISCALE

La cooperazione internazionale IVA nell'ambito dell'Unione europea

La cooperazione amministrativa IVA è disciplinata a livello comunitario dal Regolamento n. 904/2010/UE. Nell'ambito dell'Amministrazione fiscale italiana l'assetto organizzativo è così strutturato: il Direttore generale delle finanze è la cosiddetta "autorità competente", responsabile principale delle interlocuzioni con gli altri Stati membri e con la Commissione europea; l'Ufficio centrale di collegamento (C.L.O. Central Liaison Office) è incardinato presso il Dipartimento delle finanze, Direzione relazioni internazionali; i tre Servizi di collegamento designati dall'Autorità competente per procedere a scambi diretti di informazioni sono l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, ed il Comando generale della Guardia di

Finanza. Il C.L.O. ha il ruolo di promuovere la cooperazione internazionale, di monitorare l'attività svolta dai Servizi di collegamento, di assicurare l'equilibrata distribuzione dei flussi informativi. I Servizi di collegamento gestiscono direttamente l'operatività dello scambio di informazioni. Essi provvedono a riversare ogni richiesta lavorata, sia in entrata sia in uscita, in una Banca dati condivisa con le altre strutture e con il C.L.O. (cosiddetta "banca dati CLO").

Nel corso del 2018, l'Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 2.459 richieste di cooperazione in ambito IVA e ne ha inviate 3.114. Le risposte inviate dall'Italia a richieste ricevute dall'estero sono state 2.201, mentre quelle ricevute dall'estero a fronte di richieste italiane sono state 2.685. Nella Tabella 4.B.1 si riporta un riepilogo complessivo, con ripartizione per singolo Stato membro dell'Unione europea.

TABELLA 4.B.1: SCAMBIO DI INFORMAZIONI IVA (DATI DEL 2018)

	Richieste ricevute	Risposte inviate	Richieste inviate	Risposte ricevute
Austria	77	74	125	114
Belgio	73	61	75	61
Bulgaria	182	170	128	121
Cipro	2	2	22	21
Repubblica Ceca	105	89	141	114
Germania	519	466	1.322	1.194
Danimarca	7	7	3	3
Estonia	1	1	13	13
Grecia	127	119	58	41
Spagna	88	79	81	70
Finlandia	35	30	0	0
Francia	114	111	150	126
Regno Unito	63	59	122	81
Croazia	16	14	56	53
Ungheria	172	148	74	63
Irlanda	1	1	25	16
Lituania	31	28	36	27
Lussemburgo	3	3	17	17
Lettonia	66	57	27	25
Malta	33	28	46	44
Paesi Bassi	83	72	175	140
Polonia	279	254	117	88
Portogallo	43	37	28	18
Romania	170	153	95	86
Svezia	5	3	3	2
Slovenia	96	74	109	89
Repubblica Slovacca	68	61	68	58
Totale	2.459	2.201	3.114	2.685

Controlli multilaterali

Il C.L.O. coordina anche la partecipazione dell'Amministrazione fiscale italiana ai controlli multilaterali, che rappresentano uno specifico strumento di cooperazione amministrativa, previsto dagli articoli 29 e 30 del Regolamento UE 904/2010. Tali controlli sono finanziati dal Programma comunitario Fiscalis.

Nel corso del 2018, l'Italia ha partecipato a sei controlli multilaterali promossi da altri Stati membri e, in qualità di Paese capofila, ha lanciato quattro nuovi controlli multilaterali. Le indagini amministrative, coordinate dal C.L.O., sono state innescate dall'Agenzia delle entrate.

Nella Tabella 4.B.2 sono riportati tutti i controlli multilaterali del 2018, sia quelli promossi direttamente dall'Italia, che quelli promossi da altri Stati membri, a cui l'Italia ha preso parte.

TABELLA 4.B.2: CONTROLLI MULTILATERALI

Settore	Paese Capofila	Altri Paesi
Affitto case vacanza	Svezia	Belgio, Repubblica Ceca, Germania, Danimarca, Spagna, Francia, Regno Unito, Paesi Bassi, Portogallo
Prodotti Alcolici	Regno Unito	Francia
Grande distribuzione	Svezia	Polonia
Commercio di mobili	Francia	Austria, Belgio, Germania, Spagna, Regno Unito, Olanda, Portogallo, Svezia
Produzione sistemi di sicurezza	Germania	
Commercio oli minerali	Romania	Bulgaria, Malta, Spagna
Commercio veicoli	Italia	Germania
Commercio prodotti elettronici	Italia	Francia, Germania
Commercio prodotti elettronici	Italia	Cipro
Commercio prodotti elettronici	Italia	Francia, Paesi Bassi

Eurofisc

Il Regolamento UE 904/2010 ha anche istituito EUROFISC, un *network* di cooperazione amministrativa in ambito IVA che funziona come meccanismo di *early warning* rispetto a casi di frodi in settori specifici. I funzionari dei diversi Stati membri cooperano interagendo attraverso un rapporto diretto, assistiti dal supporto logistico e organizzativo della Commissione europea. La Direttiva 8 ottobre 2010 del Ministro dell'economia e delle finanze ha disposto la partecipazione congiunta ad EUROFISC dell'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e dalla Guardia di Finanza, nella loro qualità di Servizi di collegamento con un coordinamento nell'ambito della cosiddetta "cabina di regia".

A livello europeo, nel complesso, l'attività di EUROFISC presenta ancora alcune criticità connesse principalmente alla mancanza di un pieno coordinamento tra gli Stati membri nelle analisi di rischio congiunte. Tale circostanza non consente di utilizzare immediatamente i dati condivisi ai fini dell'individuazione dei fenomeni fraudolenti oggetto di indagine. Le strutture operative dell'Amministrazione finanziaria italiana, tuttavia, sono concordi nel ritenere utile tale strumento di cooperazione e nel sostenerne un rafforzamento, come prospettato dalla Commissione europea nel Piano d'azione sull'IVA.

In tale prospettiva di rafforzamento, nel corso del 2016 l'Italia è passata da Paese osservatore a membro ufficiale del Gruppo di lavoro 2 di EUROFISC dedicato alle frodi sul commercio di automobili, imbarcazioni e velivoli. In seno ad EUROFISC sono stati costituiti, inoltre, due ulteriori Gruppi di lavoro: il n. 5 dedicato alla frode sul commercio elettronico e il n. 6 dedicato all'analisi dei fenomeni di frode emersi attraverso l'utilizzo del sistema informativo TNA¹³⁸. L'Italia partecipa ad entrambi i gruppi.

Nel mese di dicembre 2017, inoltre, la Commissione europea presentava la proposta COM(2017) 706 per la modifica del Regolamento 904/2010 per la cooperazione amministrativa in materia di IVA. L'iniziativa dell'esecutivo comunitario nasceva dall'esigenza di fornire agli Stati membri un dispositivo di cooperazione amministrativa che introducesse misure rafforzate per la lotta alla frode IVA che andassero oltre il consueto scambio di informazioni.

La proposta apriva alla collaborazione di EUROFISC con autorità non fiscali deputate alla lotta alla frode IVA e prevedeva l'allargamento delle attuali basi dati informatiche anche a dati di natura non fiscale.

I principali elementi della proposta erano:

- il trattamento e le analisi congiunti di tutti i dati pertinenti nell'ambito di EUROFISC (network tra funzionari antifrode finalizzato ad una collaborazione per prevenire rischi di frode transfrontalieri);
- il miglioramento del quadro operativo per i controlli coordinati tra gli Stati membri;
- lo sviluppo dello scambio di dati tra i funzionari del network EUROFISC e le autorità europee antifrode (OLAF, Europol) nei casi di frodi transfrontaliere di rilevante entità;
- l'introduzione di verifiche congiunte (*joint audits*). Le ragioni per l'introduzione degli audit congiunti si fondavano sull'opportunità di consentire ai funzionari di due o più amministrazioni fiscali di formare un unico gruppo coeso e di partecipare attivamente a un'indagine amministrativa. Tale gruppo esaminerebbe le operazioni transfrontaliere di uno o più soggetti passivi correlati (sia persone fisiche che persone giuridiche), incluse le operazioni che coinvolgono società affiliate stabilite nei paesi partecipanti;
- l'allargamento delle attuali basi dati informatiche anche ai dati sulle importazioni doganali e altre informazioni di natura non fiscali;
- l'accesso ai dati di immatricolazione dei veicoli.

La proposta per il rafforzamento della cooperazione amministrativa è stata adottata formalmente dal Consiglio il 2 ottobre 2018 a seguito dell'accordo politico del 22 giugno. Il regolamento (UE) 1541/2018 è entrato in vigore venti giorni dopo la sua pubblicazione nella

¹³⁸ "Transaction Network Analysis ("TNA") è una piattaforma software, ad uso esclusivo dei membri di EUROFISC, in grado di raccogliere ed analizzare in modo automatizzato i dati contenuti nel sistema VIES. Sfruttando tali dati insieme alle informazioni aggiuntive scambiate attualmente in Eurofisc, il software sarà in grado di individuare "network" di società coinvolte in operazioni di frode all'iva intracomunitaria, migliorando la tempistica di intervento e fornendo un importante valore aggiunto connesso all'unificazione della fase di analisi. Attualmente infatti ogni SM accede ai dati scambiati in Eurofisc ed effettua proprie elaborazioni, ciò comporta inevitabilmente una duplicazione delle analisi ed una totale assenza di coordinamento.

Gazzetta ufficiale e la maggior parte delle disposizioni sarà applicata a decorrere dal 1° gennaio 2020.

L'Italia ha partecipato ad un apposito Gruppo di lavoro istituito dalla Commissione europea con il compito di esaminare gli aspetti pratici relativi alla collaborazione tra EUROFISC ed OLAF/EUROPOL e individuare le tipologie di informazioni da scambiare. Sono in corso, inoltre, contatti operativi con l'autorità nazionale dei trasporti per realizzare l'accesso dei funzionari di EUROFISC ai dati di immatricolazione dei veicoli (EUCARIS).

La cooperazione internazionale nel settore dell'imposizione diretta

In ambito europeo la cooperazione amministrativa nel campo della fiscalità diretta è disciplinata dalla Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, che è stata di recente più volte emendata. Anche in questo settore l'assetto della cooperazione prevede un'Autorità competente, che per l'Italia è il Direttore generale delle finanze, un Ufficio centrale di collegamento (incardinato presso il Dipartimento delle finanze, Direzione relazioni internazionali), e due Servizi di collegamento, designati dall'Autorità competente per procedere a scambi diretti di informazioni, individuati presso l'Agenzia delle entrate ed il Comando generale della Guardia di Finanza. La cooperazione nell'ambito della Direttiva 2011/16/UE riguarda tutte le imposte, fatta eccezione per l'IVA e le accise (disciplinate da altri strumenti di cooperazione).

Nel corso del 2018 l'Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 292 richieste di informazione e ne ha inviate 327 (rispetto all'anno precedente sono diminuite le richieste inviate). Sono state inviate risposte rispetto a 256 richieste e ricevute risposte rispetto a 348 richieste. Sono state inviate informazioni su base spontanea in 666 casi e ricevute informazioni su base spontanea in 145 casi. Nella Tabella 4.B.3 vi è un riepilogo complessivo, con ripartizione delle richieste per singolo Stato membro dell'Unione europea.

TABELLA 4.B.3: RICHIESTE DI COOPERAZIONE – ANNO 2018

	Numero di richieste inviate	Numero di richieste ricevute	Numero di risposte inviate	Numero di risposte ricevute	Numero di informazioni spontanee inviate	Numero di informazioni spontanee ricevute
Austria	14	4	5	14	25	7
Belgio	5	46	40	4	35	0
Bulgaria	5	1	19	3	3	0
Cipro	8	0	0	7	1	0
Rep. Ceca	7	7	6	7	14	0
Germania	15	38	26	15	90	66
Danimarca	5	0	0	4	13	4
Estonia	0	0	0	0	4	0
Grecia	2	3	3	2	17	1
Spagna	6	29	27	7	74	8
Finlandia	0	2	2	0	4	4
Francia	17	55	38	9	120	1
Croazia	10	12	11	9	11	4
Ungheria	2	0	1	5	13	0
Irlanda	21	0	4	32	15	0
Lituania	0	3	2	0	0	0
Lussemburgo	80	0	3	82	14	26
Lettonia	1	4	4	1	0	0
Malta	8	0	0	36	0	0
Olanda	12	9	5	7	48	11
Polonia	0	30	33	3	27	1
Portogallo	29	5	5	31	17	1
Romania	24	26	7	18	19	1
Svezia	1	0	0	1	8	0
Slovenia	14	12	9	14	5	6
Slovacchia	8	2	2	8	8	0
Regno Unito	33	4	4	29	81	4
	327	292	256	348	666	145

In ambito internazionale la cooperazione amministrativa nel campo della fiscalità diretta si basa sulle Convenzioni contro le doppie imposizioni, che generalmente prevedono una disposizione sullo scambio di informazioni, sui cosiddetti *Tax information exchange agreements* (TIEA), sulla Convenzione multilaterale OCSE/Consiglio d'Europa, sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale. Sulla base di tali strumenti, nella Tabella 4.B.4 vi è un riepilogo complessivo con i dettagli.

TABELLA 4.B.4: RICHIESTE DI COOPERAZIONE – ANNO 2018

	Numero di richieste inviate	Numero di richieste ricevute	Numero di risposte inviate	Numero di risposte ricevute	Numero di informazioni spontanee inviate	Numero di informazioni spontanee ricevute
Albania	4	6	3	1	0	0
Andorra	0	0	0	0	1	0
Arabia Saudita	0	0	0	0	2	0
Argentina	0	4	1	0	13	0
Armenia	0	8	5	0	0	0
Australia	2	0	0	2	36	1
Bahrain	0	0	0	0	1	0
Bielorussia	1	11	5	1	0	0
Botswana	0	0	0	0	1	0
Brasile	1	0	0	2	46	0
Camerun	0	0	1	0	0	0
Canada	10	0	0	8	7	0
Cile	0	0	0	0	9	0
Cina	3	0	0	4	78	0
Città del Vaticano	1	1	1	0	0	0
Colombia	0	0	0	0	5	0
Corea del Nord	0	0	0	0	2	0
Corea del Sud	1	1	0	0	12	0
Costa Rica	2	0	0	2	1	0
Costa d'Avorio	2	0	0	0	0	0
Curaçao	1	0	0	2	0	1
Emirati Arabi Uniti	2	0	0	0	7	0
Federazione Russa	4	3	1	0	35	0
Giappone	2	0	0	0	25	0
Gibilterra	1	0	0	0	0	0
Guernsey	1	0	0	9	0	0
Hong Kong	2	0	0	2	32	0
India	1	0	5	0	27	9
Indonesia	0	2	2	0	2	0
Isole Cayman	1	0	0	1	1	0
Isole di Man	2	0	0	0	0	0
Isole Vergini Britanniche	1	0	0	0	1	0
Israele	0	0	0	0	8	0
Jersey	4	0	0	0	1	0
Kazakhstan	0	1	1	0	2	0
Kenya	1	0	0	0	0	0
Macao	0	0	0	2	2	0
Malesia	1	1	1	0	11	0
Maurizius	0	0	0	0	1	0
Messico	0	2	2	0	23	1
Moldavia	1	0	0	2	0	0
Monaco	12	0	0	37	1	0
Norvegia	1	94	86	1	4	5
Nuova Zelanda	8	1	0	8	2	0
Panama	0	0	0	0	1	0
Peru	0	0	0	0	3	0
Qatar	0	0	0	0	3	0
San Marino	5	0	5	11	1	0
Serbia	0	0	0	0	2	0
Seychelles	2	0	0	0	0	0
Singapore	0	0	0	0	19	38
Sint-Maarten	2	0	0	2	0	0
Stati Uniti d'America	15	3	4	13	159	2
Sud Africa	0	0	0	1	13	0
Svizzera	38	0	0	25	64	9
Tailandia	0	0	0	0	5	0
Tunisia	8	14	6	1	2	0
Turchia	3	0	0	0	16	0
Ucraina	0	15	7	0	4	0
Uruguay	0	0	0	5	0	0
Venezuela	1	0	0	0	0	0
Zambia	0	0	0	0	1	0
TOTALE	146	164	133	139	692	66

L'evasione fiscale internazionale

L'obiettivo della lotta alla frode e all'evasione fiscale internazionale ha da sempre rappresentato una priorità per l'Italia, che ha supportato costantemente le iniziative a livello internazionale volte a rafforzare gli strumenti in questo campo. Negli ultimi anni l'attenzione delle organizzazioni internazionali e dell'Unione europea sulla fiscalità internazionale si è concentrata sulla lotta all'evasione e all'elusione attraverso il rafforzamento della trasparenza, tenuto conto del fatto che i redditi non dichiarati e non tassati riducono notevolmente il gettito fiscale nazionale delle singole giurisdizioni.

Tra le iniziative internazionali di contrasto all'evasione fiscale spicca il modello di accordo intergovernativo che ha ispirato l'elaborazione, nell'ambito dell'OCSE, di uno *standard* comune per lo scambio automatico di informazioni finanziarie (*Common Reporting Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*). Tale *standard* prevede l'obbligo, in capo alle Amministrazioni finanziarie degli Stati che si sono impegnati, di scambiarsi automaticamente i dati relativi ai conti finanziari, detenuti da soggetti non residenti, ad esse trasmessi dalle istituzioni finanziarie (banche, fondi comuni, assicurazioni, trust, fondazioni ecc.), localizzate nel loro territorio. Attualmente 108 giurisdizioni sono impegnate nell'implementazione dello scambio automatico di informazioni basato sul *Common Reporting Standard*, le seguenti giurisdizioni sono impegnate per il 2019/2020: Albania (2020), Ghana (2019), Kazakhstan (2020), Kuwait (2019), Maldives (2020), Nigeria (2019), Oman (2020), Peru (2020). Nel 2018 hanno scambiato informazioni 90 giurisdizioni, due hanno scambiato informazioni nel 2019.

Ci sono state, in questi anni, varie iniziative rilevanti in tema di cooperazione amministrativa nel settore dell'imposizione diretta. Con la Direttiva 2015/2376/UE del Consiglio dell'8 dicembre 2015 (cd. DAC 3), l'Unione europea è intervenuta sulla trasparenza dei *ruling* (strumento di collaborazione contribuente - Amministrazione, in quanto consente agli operatori economici di avere certezza degli esiti fiscali delle proprie attività, specie laddove le attività si effettuano *cross-border* e potrebbero essere oggetto di doppia tassazione). La Direttiva n. 2016/881/UE del 25 maggio 2016 (cd. DAC 4) ha apportato alcune rilevanti modifiche alla Direttiva n. 2011/16/UE, estendendo l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese. Con la Direttiva 2016/2258 del Consiglio del 6 dicembre 2016 (cd. DAC 5), è stato previsto l'accesso da parte delle autorità fiscali ad alcuni meccanismi, procedure, documenti e informazioni disciplinati nella Direttiva antiriciclaggio. Nel 2018, è stata approvata la direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6) del Consiglio del 25 maggio 2018, riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione. La DAC 6 rappresenta l'attuazione in ambito UE delle raccomandazioni contenute nel Rapporto sull'Azione 12 del progetto OCSE/G20 BEPS. In ambito OCSE sono state adottate le *mandatory disclosure rules* finalizzate alla rendicontazione di schemi elusivi realizzati con l'obiettivo di minimizzare il carico fiscale.

Il *Global Forum* sulla trasparenza fiscale e lo scambio di informazioni a fini fiscali ad oggi comprende 154 giurisdizioni tutte soggette ad un processo di valutazione e di revisione alla pari (*Peer review*) sull'attuazione legislativa e pratica dello scambio di informazioni su richiesta. Tale processo di valutazione è stato rafforzato con l'avvio del secondo round di *peer review* in base ai nuovi *Terms of Reference* 2016 che hanno visto in particolare l'integrazione dei requisiti relativi alla identificazione dei titolari effettivi (*beneficial owners*) di entità giuridiche opache. L'Italia è stata valutata nel corso del 2017 ottenendo la valutazione massima (*compliant*).

Box 4.B.1: Elusione fiscale internazionale

L'attuazione del pacchetto *Base Erosion and Profit Shifting* e il programma di lavoro OCSE sulla *digital economy*

Il pacchetto finale di misure BEPS è stato approvato dal G20 al Summit di Antalya del novembre 2015. Le 15 Azioni in cui il progetto BEPS si articola sono finalizzate ad assicurare che il contesto fiscale internazionale sia caratterizzato da maggiore coerenza tra sistemi di tassazione societaria, più trasparenza nella tassazione delle imprese multinazionali, allineamento della tassazione al luogo di creazione del valore. La finalità ultima è quella di combattere l'elusione fiscale internazionale rendendo più difficile lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta tassazione verso quelli con pressione fiscale bassa o nulla.

Per favorire un pieno coinvolgimento e un'ampia partecipazione, anche dei Paesi non membri del G20 né dell'OCSE, e per ottenere il loro impegno concreto ad applicare le misure BEPS, l'OCSE, su richiesta del G20, ha istituito nel giugno 2016 l'*Inclusive Framework on BEPS*, che secondo gli ultimi dati (luglio 2019) conta 132 membri, che operano *on equal footing* con l'obiettivo di assicurare il monitoraggio sull'implementazione delle misure BEPS.

In particolare, tutti i membri dell'*Inclusive Framework* si sono impegnati al rispetto dei quattro *minimum standard*: contrasto alle pratiche fiscali dannose; abuso dei trattati; *reporting* delle informazioni da parte dei gruppi multinazionali (*Country-by-country Reporting*); meccanismi più efficaci per la risoluzione delle controversie internazionali in materia di doppia imposizione. In questa fase, su queste misure obbligatorie sono in corso processi di monitoraggio svolti grazie ad esami fra pari (*peer reviews*).

Le restanti Azioni BEPS, pur non rappresentando uno *standard* minimo, sono indirizzate alla stessa finalità di contrasto all'elusione fiscale internazionale. In particolare, sulla scorta di quanto già realizzato con l'Azione 1, riguardante le sfide poste dall'economia digitale, l'OCSE ha pubblicato a marzo 2018 il *Report Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report* che approfondisce le caratteristiche dei modelli di impresa digitalizzata e stabilisce le linee direttrici delle discussioni future in vista dell'adozione di una misura di tassazione che tenga conto delle caratteristiche dell'economia digitale. Inoltre il *Report* individua gli elementi da tenere in considerazione nell'adozione di misure temporanee, per quegli Stati che, nelle more dell'approvazione di una soluzione condivisa, intendono agire in via unilaterale. Inoltre, a fine gennaio 2019, l'*Inclusive Framework on BEPS*, attraverso l'approvazione della *policy note Addressing the tax challenges of the Digitalisation of the Economy*, ha raggiunto un accordo volto ad individuare una soluzione globale e definitiva al problema della tassazione societaria legato alla digitalizzazione dell'economia entro il 2020. Tale accordo ha trovato una concreta declinazione nel cd *programme of work*, adottato dall'*Inclusive Framework on BEPS* il 28 maggio 2019 e approvato dal G20 a giugno 2019. Il *Programme of work* individua gli elementi chiave delle diverse opzioni in discussione ripartendo la discussione tecnica tra i diversi gruppi di lavoro dell'OCSE. In particolare, i lavori proseguiranno articolati in due pilastri. Il primo pilastro è incentrato sulle sfide della digitalizzazione e globalizzazione dell'economia e mira a rivedere le regole di allocazione dei profitti. Il secondo pilastro affronta il tema del contrasto allo spostamento dei profitti in giurisdizioni a bassa tassazione, introducendo il principio della tassazione minima effettiva dei profitti delle imprese multinazionali. L'attuazione dell'Azione 15 del BEPS (*Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties*) è stata conseguita mediante la "Convenzione Multilaterale per l'attuazione di misure relative alle Convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti". La Convenzione multilaterale è stata ad oggi firmata da 89 giurisdizioni ed è entrata in vigore il primo luglio 2018. Essa, una volta ratificata, consentirà di modificare il *network* dei trattati fiscali di carattere bilaterale, aggiornandoli con le disposizioni inerenti ai trattati fiscali, definite dal progetto BEPS. In particolare, le disposizioni della Convenzione multilaterale produrranno effetti sui singoli trattati fiscali esistenti dei Paesi firmatari sostituendo o integrando talune disposizioni contenute nei trattati bilaterali, oppure aggiungendosi a queste ultime.

Nella Convenzione multilaterale sono state anzitutto incluse le disposizioni relative ai trattati fiscali che costituiscono *minimum standard* del BEPS. Due di tali *minimum standard* afferiscono all'Azione 6 del BEPS, relativa alla prevenzione dall'abuso dei trattati, e uno riguarda l'Azione 14 del BEPS, relativa ai meccanismi di risoluzione delle controversie. I Paesi firmatari della Convenzione multilaterale sono tenuti ad adottare le disposizioni che costituiscono *minimum standard* del BEPS.

Inoltre, nella Convenzione multilaterale sono state incluse anche diverse disposizioni che non costituiscono *minimum standard*. Relativamente a queste ultime, la Convenzione multilaterale prevede

meccanismi di flessibilità che consentono ai Paesi firmatari di scegliere di non adottare, completamente o parzialmente, tali disposizioni.

La trasposizione in Europa di una parte delle Raccomandazioni raggiunte grazie ai lavori BEPS è avvenuta con l'adozione di diverse Direttive finalizzate all'attuazione uniforme da parte degli Stati membri delle misure BEPS, comprese quelle che non sono *minimum standard*. Oltre all'approvazione della Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, poi emendata dalla Direttiva 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017 che ha aggiunto, a quelle già previste, nuove ipotesi di operazioni elusive che danno luogo a disallineamenti da strumenti finanziari ibridi a dicembre 2015 è stata adottata la Direttiva per lo scambio informazioni sui *ruling* (Direttiva 2015/2376/UE del Consiglio), recepita nell'ordinamento italiano con il Decreto Legislativo 15/03/2017 n. 32. Sempre nel 2015, gli Stati membri hanno raggiunto l'accordo politico sul recepimento del principio di sostanzialità (*nexus approach*) delle attività incentivate con i regimi di tassazione agevolata del reddito da beni intangibili (cd *Patent box*) elaborata nel progetto BEPS. Infine, sono state attuate in ambito UE la raccomandazioni contenute nel Rapporto sull'Azione 12 del progetto OCSE/G20 BEPS, che contiene *best practices* per l'elaborazione di *mandatory disclosure rules* finalizzate alla rendicontazione di schemi elusivi realizzati con l'obiettivo di minimizzare il carico fiscale. Si tratta della Direttiva 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa, riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (c.d. "DAC6"), con la quale si introducono obblighi per taluni intermediari di fornire all'Amministrazione finanziaria informazioni sugli schemi transfrontalieri evasivi e elusivi promossi o resi disponibili ai clienti.

Per quanto riguarda la tassazione dell'economia digitale, la Commissione europea ha pubblicato il 21 marzo 2018 un pacchetto che si compone di: 1) una proposta di Direttiva contenente, come soluzione di breve termine, l'introduzione in ambito UE di una imposta sui servizi digitali (*digital service tax*); 2) una proposta di Direttiva che mira ad introdurre il concetto di "presenza digitale significativa" (c.d. soluzione di lungo termine); 3) una Raccomandazione agli Stati membri per l'adeguamento dei propri trattati bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate con i Paesi terzi una volta che sarà introdotta nell'UE la soluzione di lungo termine con apposite regole fiscali sulla presenza digitale e l'allocatione dei profitti ad essa riconducibile. Durante l'ultimo anno, i lavori in sede UE si sono focalizzati sulla proposta di Direttiva che introduce un'imposta su alcuni servizi digitali, ma si sono arenati nel marzo scorso, constatata l'impossibilità di raggiungere un accordo, data l'opposizione di alcuni Stati membri. Al momento, l'UE continua a impegnarsi per trovare sinergie in ambito europeo per contribuire ai lavori OCSE sul tema della digitalizzazione dell'economia e, in questo modo, facilitare il raggiungimento di un accordo su una soluzione globale condivisa, entro i termini stabiliti. L'impegno dell'UE è andato ben oltre rispetto a quanto raggiunto in sede OCSE, con l'obiettivo di diffondere i principi del buon governo fiscale nei Paesi terzi con i quali l'UE ha maggiori legami economici e finanziari. Il processo, presieduto dal Gruppo del Codice di condotta, si è basato sul dialogo e la cooperazione con i Paesi terzi per stimolare il recepimento nelle loro legislazioni dei principi di buon governo fiscale basati sugli *standard* condivisi a livello internazionale:

- trasparenza fiscale;
- equa tassazione;
- attuazione delle misure esito del progetto BEPS.

La prima lista UE dei Paesi non cooperativi è stata adottata mediante le Conclusioni del Consiglio UE del 5 dicembre 2017. Tali Conclusioni contengono uno stato dell'arte degli impegni assunti dalle giurisdizioni terze ad adeguare i loro sistemi fiscali ai suddetti principi. Il Gruppo Codice ha verificato durante il 2018 l'adeguamento ai principi di buon governo fiscale delle giurisdizioni che si erano impegnate in tal senso. L'aggiornamento più rilevante della lista è avvenuto a fine 2018 (data in cui dovevano essere attuati la maggioranza degli impegni presi dalle giurisdizioni sottoposte a monitoraggio) e la nuova lista è stata validata dalle Conclusioni del Consiglio del 12 marzo 2019. Al momento è in corso il monitoraggio di quelle giurisdizioni i cui impegni devono essere attuati entro il 2019.

I lavori del Gruppo Codice sulla lista sui criteri dell'equa tassazione e, in particolare, sui requisiti di sostanza economica per le imprese che si localizzano nelle giurisdizioni a zero o nulla tassazione di impresa, sono stati ripresi e adottati anche in ambito OCSE. In particolare, il *Forum on Harmful Tax Practices* dell'OCSE ha definito uno *standard* condiviso globalmente sul requisito di sostanza che le predette giurisdizioni devono introdurre nei loro sistemi fiscali, completando così il quadro delle misure di contrasto alle pratiche fiscali dannose. La maggior parte delle giurisdizioni si sono adeguate e, al momento, è in fase

di definizione la metodologia di monitoraggio e le modalità di scambio spontaneo con i Paesi interessati delle informazioni sulle entità localizzate nei territori a zero o nulla tassazione di impresa.

La misurazione dei fenomeni BEPS e l'analisi economica delle proposte sulla *digital economy*

Nell'ambito delle quindici azioni specifiche individuate dall'OCSE per contrastare il fenomeno BEPS, l'Action 11 è quella che più di tutte è caratterizzata da un approccio economico-statistico, finalizzato alla misurazione e alla quantificazione del fenomeno del *Base Erosion and Profit Shifting*. Vista la portata mondiale dei fenomeni in questione, il modo più produttivo di pervenire a stime attendibili è la collaborazione delle amministrazioni a livello internazionale. La stima della perdita di gettito a livello globale attribuibile ai fenomeni BEPS è stata ottenuta in concreto nel competente gruppo di lavoro OCSE applicando il metodo del *tax rate differential*, che definisce i fenomeni BEPS sulla base di un confronto tra i paesi dove i profitti sono attualmente riportati ai fini fiscali e i paesi dove l'attività economica ha avuto luogo. Più in dettaglio il lavoro è consistito in un'analisi econometrica basata sui microdati di bilancio della banca dati *Orbis - Bureau Van Dijk*, nella quale la differenza tra livello di attività economica registrata dalle multinazionali nei diversi Paesi (misurata attraverso molteplici variabili) e i profitti riportati in tali paesi, sono state spiegate, a parità di altre condizioni, dalla differenza tra le aliquote legali della *Corporate Income Tax*. Tale metodo ha reso possibile pervenire ad una stima compresa tra 100 e 240 milioni di dollari, pari ad un intervallo tra il 4% e il 10% del gettito globale della *corporate income tax*, stima che viene comunque definita prudente. Il limite principale del metodo di stima utilizzato sta nell'insufficiente livello di copertura e nella non completa rappresentatività dei dati Orbis, sia per quanto riguarda alcuni grandi Paesi (ad esempio, gli USA) sia per quanto riguarda alcuni paesi a bassa tassazione (Irlanda e altre giurisdizioni a bassa fiscalità).

Le attività di misurazione e monitoraggio dei fenomeni BEPS prevedono nel 2020 l'aggiornamento dell'analisi economica dei fenomeni BEPS e dell'impatto delle misure di contrasto, con particolare riferimento all'aggiornamento della stima della perdita globale di gettito derivante dai fenomeni BEPS. Sono stati discussi ulteriori possibili approcci da utilizzare per l'aggiornamento della stima. Tali metodologie alternative, al posto dei dati microdati Orbis, utilizzano dati macro tratti da Conti nazionali, bilancia dei pagamenti e dalle statistiche FATS (sulle affiliate estere), focalizzando l'analisi sui paesi europei e sugli Stati Uniti.

Sono evidenti le difficoltà metodologiche connesse alla stima dei fenomeni BEPS. L'ostacolo principale è rappresentato dall'assenza di dati adeguati e sufficientemente dettagliati ai fini dell'analisi, se si considera che le stesse Amministrazioni fiscali dei vari paesi nella maggior parte dei casi non hanno a disposizione dati esaustivi sulle imprese multinazionali.

L'Amministrazione fiscale italiana, con l'obiettivo di fornire un contributo al progetto BEPS, e in particolare alle attività relative alla misurazione di tali fenomeni (*Action 11 del BEPS Action Plan*), ha realizzato un lavoro, *Misurazione dei fenomeni di Base Erosion and Profit Shifting attraverso l'analisi degli FDI*, che si basa sugli *stock* di *inward FDI* per un ampio *set* di Paesi, individuandone in via indiretta la quota attribuibile ai fenomeni BEPS, in quanto non giustificata da motivazioni economiche. L'analisi econometrica è stata effettuata su una banca dati costruita a partire da informazioni reperite su diverse fonti dati (UNCTAD, *The World Bank*, *International Labour Organization*, *Transparency International*, WTO, UNESCO), ed ha evidenziato una relazione tra livelli particolarmente elevati di FDI e fenomeni BEPS.

La misurazione dei fenomeni BEPS procede parallelamente all'attività di analisi e monitoraggio degli effetti dell'attuazione dell'*Action Plan on BEPS*. L'*output* principale di tale attività è il nuovo *dataset* online *Corporate Tax Statistics*, che, oltre a tale scopo, ha anche una portata più ampia, volta alla costruzione di un quadro complessivo della fiscalità societaria internazionale.

La seconda edizione, prevista entro la fine del 2019, comprenderà i nuovi dati che saranno disponibili attraverso i *Country-by-country Reports* (CbCRs).

I *Country-by-country Reports* sono uno strumento elaborato nell'ambito del progetto BEPS dell'OCSE al fine di aumentare le informazioni a disposizione delle amministrazioni fiscali sull'attività globale delle imprese multinazionali.

I gruppi multinazionali i cui ricavi complessivi risultanti dal bilancio consolidato sono, in relazione a ciascun periodo d'imposta precedente quello cui si riferisce l'obbligo di rendicontazione, uguali o superiori a 750 milioni di euro devono compilare un *Country by Country Report* che riporti l'ammontare dei ricavi e

gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva, per ciascun paese in cui sono localizzate le entità appartenenti al gruppo. I Report sono compilati dalla *ultimate parent entity* del gruppo (*UPE*, ossia la capogruppo controllante) e trasmessi alle Amministrazioni fiscali del Paese di residenza della *UPE*. Per quanto riguarda l'Italia, i CbCRs compilati dalle multinazionali con *UPE* in Italia sono inviati, in forma aggregata per Paese, all'Agenzia delle entrate, che li trasmette al MEF¹³⁹ per consentirne l'utilizzo a fini statistici. L'utilizzo primario dei CbCRs è infatti finalizzato all'analisi del rischio di evasione delle multinazionali. I rapporti finali del *BEPS Action Plan* prevedono, tuttavia, anche un utilizzo ai fini di analisi economico-statistica dei CbCRs che rappresentano, infatti, un importante strumento informativo ai fini dell'analisi economica dell'attività delle multinazionali.

I dati sulle multinazionali italiane contenute nel CbCR consentono, ad esempio, di analizzare il livello di tassazione effettiva e la redditività delle multinazionali italiane in Italia e nei paesi esteri in cui sono localizzate le proprie filiali. La tassazione effettiva in un paese si ottiene dal rapporto tra l'ammontare delle imposte dovute in un Paese e l'ammontare dei profitti dichiarati in quel Paese e restituisce un'aliquota percentuale diversa, generalmente inferiore, rispetto all'aliquota nominale dell'imposta sui redditi vigente in quel paese. Tale differenza è essenzialmente riconducibile al fatto che la tassazione effettiva tiene conto della presenza di agevolazioni fiscali che riducono l'ammontare dell'imposta dovuta in rapporto al profitto (ad esempio, regimi che prevedono l'esenzione dall'imposta sui redditi per determinate categorie di profitto). La tassazione effettiva è pertanto considerata un indicatore più idoneo ad analizzare il livello di tassazione al quale sono effettivamente assoggettate le imprese rispetto all'aliquota nominale.

Il 2018 è stato il primo anno di scambio dei *Report*, basato su dati di bilancio 2016. L'interpretazione dei dati richiede, tuttavia, importanti cautele, dovute al fatto che i dati si riferiscono a una sola annualità e quindi possono risentire di fenomeni transitori. Dall'analisi preliminare emerge una tassazione effettiva delle multinazionali italiane pari in media al 13,9% per le entità localizzate in Italia mentre l'aliquota effettiva gravante sulle entità localizzate all'estero è molto spesso inferiore al 10% (in 38 paesi su 77)¹⁴⁰. L'analisi sulla redditività, misurata come rapporto tra profitti e ricavi totali, mostra inoltre una maggiore redditività per le sussidiarie localizzate all'estero (12,4%) rispetto a quella registrata in Italia (10,4%).

Un tema specifico nell'ambito dei lavori BEPS è rappresentato dalla digitalizzazione dell'economia. Sebbene il progetto G20/OCSE BEPS abbia rappresentato il contesto in cui è stata inizialmente sviluppata l'analisi dei problemi fiscali posti dall'economia digitale, a cui è dedicata l'Azione 1 del progetto BEPS, la discussione ha recentemente assunto una portata più ampia, che ha ad oggetto proposte di modifica delle regole internazionali di tassazione del reddito delle società, al fine di renderle più adeguate alle trasformazioni derivanti dalla digitalizzazione e dalla globalizzazione dell'economia. Un aspetto rilevante del *Programme of Work* elaborato in sede OCSE per orientare i lavori sui due pilastri consiste nell'analisi economica delle proposte di riforma. Lo scopo dell'analisi è di valutare l'impatto delle proposte sui seguenti aspetti:

- livello e distribuzione del gettito della tassazione societaria tra Paesi;
- effetti sulle scelte delle imprese in termini di localizzazione degli investimenti e di allocazione dei profitti;
- effetti sulle scelte di politica fiscale dei governi in termini di competizione fiscale e di incentivi all'innovazione e alla ricerca;
- effetti su investimenti, innovazione e crescita.

L'analisi verrà svolta dal Segretariato OCSE in consultazione con il *Bureau del Working Party n. 2 Tax Policy Analysis and Tax Statistics*, bilateralmente con Paesi membri, con organizzazioni internazionali (in primis FMI) con la comunità accademica e altri *stakeholders*.

¹³⁹ L'obbligo, per le società controllanti capogruppo (residenti in Italia) di gruppi multinazionali, di predisporre e presentare annualmente tale rendicontazione Paese per Paese, era stato introdotto dalla Legge di stabilità 2016. Il successivo decreto 23 febbraio 2017 del Ministro dell'economia e delle finanze ne aveva poi stabilito modalità, termini, elementi e condizioni. In tal modo, il legislatore italiano aveva inteso proseguire nel percorso di adeguamento dell'ordinamento interno al diritto europeo in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, nonché ai *minimum standard* concordati presso l'OCSE.

¹⁴⁰ I paesi considerati sono quelli con sussidiarie di almeno quattro multinazionali italiane

Al fine di condurre l'analisi verranno utilizzati, oltre ai dati aggregati derivanti dai *Country by Country Reports*, dati macro da contabilità nazionale e dati micro sui bilanci delle imprese. I primi risultati verranno presentati all'*Inclusive Framework* entro la fine del 2019.

C) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO

Nel corso dell'anno 2018, è stata garantita la consueta partecipazione di rappresentanti dell'Ispettorato nazionale del lavoro all'attività internazionale e agli incontri su materie di competenza dell'Agenzia presso organismi comunitari e internazionali, con particolare riferimento a quelli operanti nell'ambito dello SLIC (*Senior Labour Inspectors Committee*), al ECPW (*Committee of Experts on Posting of Workers*) e alla EMPL/UDW (*European Platform Undeclared Work*), su invito dei delegati italiani (Ministero del lavoro e delle politiche sociali - DG dei rapporti di lavoro e delle relazioni industriali) in seno alla Piattaforma.

E' stato assicurato, inoltre, l'apporto di competenza dell'Ispettorato nazionale del lavoro nella realizzazione di visite in Italia da parte di delegazioni straniere degli organi ispettivi di altri Paesi dell'UE, anche al fine di approfondire l'organizzazione e le funzioni dell'Agenzia, le caratteristiche fondamentali del sistema ispettivo italiano e i vigenti strumenti di contrasto al lavoro sommerso.

E' stato, altresì, prestato, con riferimento ai profili ispettivi, il contributo dell'Agenzia in relazione a diversi atti normativi europei tra cui la proposta di revisione della Direttiva 96/71 - COM (2016) 128 in materia di distacco transnazionale e la proposta di Direttiva COM (2017) 797 relativa a condizioni di lavoro trasparenti e prevedibili nell'Unione europea.

Infine, è stata assicurata una costante cooperazione con l'ufficio di Coordinamento nazionale (NIMIC) presso il Dipartimento politiche europee della Presidenza del Consiglio dei Ministri nella gestione delle richieste di informazioni mediante la piattaforma IMI ("*Internal Market Information system*" - "Sistema di informazione del mercato interno"), finalizzata ad agevolare i contatti tra le autorità di controllo dei vari Stati membri in materia di violazioni della normativa sul distacco transnazionale di lavoratori. L'Agenzia ha fornito, infatti, il proprio supporto, tanto in relazione alla trasmissione delle richieste inoltrate - tramite l'IMI - dagli Uffici territoriali ai corrispondenti organi ispettivi di altri Paesi dell'U.E., quanto nella gestione di analoghe richieste presentate dalle autorità di controllo degli Stati membri e rivolte all'INL o alle sue articolazioni territoriali. Sempre in relazione al distacco transnazionale di lavoratori, l'INL ha aderito al progetto *Eurodétachement* - "*Boosting transnational cooperation on posting of workers*" e ha partecipato attivamente alle riunioni e alle attività poste in essere per il rafforzamento della cooperazione transnazionale in materia tra le autorità europee e gli altri attori partner del progetto.

5. NUOVI STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA PREVENZIONE E DEL CONTRASTO DELL'EVASIONE

A) DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITÀ

Nel recente passato il Parlamento, attraverso diverse mozioni ed in modo univoco, si è fatto interprete del pensiero comune espresso dalle parti sociali di pervenire al superamento degli studi di settore e dei parametri nell'ottica del superamento dei medesimi quali strumenti di accertamento, ritenuti non più idonei nell'attuale contesto economico.

In particolare, è stata sollecitata una radicale riforma del sistema degli studi di settore e dei parametri mediante sostituzione degli stessi con sistemi *“che incentivino una compliance preventiva tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria, anche attraverso la predisposizione di strumenti informatici gratuiti che consentano agli esercenti di confrontare in tempo reale l'andamento economico e finanziario delle proprie attività, a comprendere le cause di eventuali scostamenti e porvi rimedio, ove necessario senza attendere i termini previsti per i dichiarativi fiscali”*¹⁴¹.

Nel medesimo contesto vanno inquadrare le indicazioni contenute in atti d'indirizzo del Ministero dell'economia e delle finanze, orientate a guidare il processo di riforma dei parametri e degli studi di settore per *“renderli maggiormente efficaci e massimizzare l'attendibilità delle stime, assicurandone al contempo la semplificazione anche attraverso la riduzione del loro numero”*¹⁴². Tale superamento è avvenuto con l'approvazione da parte del legislatore dell'articolo 7-bis del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225, che ha introdotto una prima disciplina degli “Indici sintetici di affidabilità” (ISA) fiscale (completata dalla successiva legge n. 96 del 2017), la cui attuazione consente il superamento degli studi di settore e dei parametri. Tali nuove disposizioni si collocano all'interno della più complessa e articolata riforma fiscale avviata negli ultimi anni, tesa a delineare un nuovo sistema di relazioni tra fisco e contribuenti incentivando la *tax compliance*, la trasparenza e il dialogo.

Il sistema degli ISA offre una risposta all'istanza di favorire la *compliance* nei confronti dei contribuenti più virtuosi e allo stesso tempo di contrastare le condotte non virtuose, distorsive della concorrenza e delle regole di mercato. In tal senso, e in ottemperanza a quanto indicato dalle principali istituzioni internazionali (OCSE, FMI), l'intero sistema è orientato all'introduzione di misure tese a rendere il sistema fiscale più neutrale anche al fine di migliorare l'efficienza economica. In sintesi, l'obiettivo della riforma non è sopperire alle carenze del sistema studi di settore con meri aggiustamenti procedurali, ma avviare un profondo mutamento nella relazione tra fisco e contribuente in armonia con il principio di attuazione di leale collaborazione fiscale

¹⁴¹ Tale processo ha trovato la sua completezza attraverso diverse mozioni, in particolare quelle di Scuvera n. 1-00751, Fedriga n. 1-00607 e Pesco n. 1-00709.

¹⁴² I parametri e gli studi di settore, introdotti nell'ordinamento giuridico italiano a partire dai periodi di imposta 1995 e 1998, rispettivamente, interessano una platea di quasi quattro milioni di soggetti esercenti, attività di impresa e di lavoro autonomo. Con lo strumento degli “Studi di settore” si era inteso superare, per le attività per le quali gli stessi risultavano elaborabili, i parametri contabili previsti dalla legge n. 549 del 1995. In realtà tale superamento è stato parziale per cui fino ad oggi i due strumenti coesistono nel nostro ordinamento. Per maggiori info si veda: Ministero dell'economia e delle finanze “Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018”.

espresso dallo statuto del contribuente e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea.

Se il sistema degli studi di settore risulta fondato sulla stima di un livello “congruo” di ricavi e con la conseguente possibilità per il Fisco di effettuare accertamenti presuntivi in caso di ricavi dichiarati inferiori a quanto stimato, il nuovo ISA, attraverso una misura graduale dell'affidabilità fiscale, ha lo scopo di premiare i contribuenti più affidabili, ovvero prevedendo periodi di accertamento più brevi, l'esclusione da accertamenti sintetici e presuntivi, procedure più rapide per i rimborsi IVA e la disapplicazione della disciplina riguardante le società non operative.

In altre parole, si passa da una logica repressiva a una logica premiale. Ciò è in sintonia con la più ampia strategia di miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente, volta ad accentuare la prevenzione *ex ante* rispetto alla repressione *ex post*. Questa strategia si è concretizzata a partire dal 2014, in attuazione della delega fiscale (legge n. 23/2014), in vari provvedimenti volti a migliorare la certezza del rapporto con il Fisco, in particolare la revisione degli interpellati, dell'abuso del diritto, delle sanzioni penali e amministrative, del contenzioso, e nell'istituto della *cooperative compliance* per i contribuenti di maggiori dimensioni. Gli ISA completano lo spettro delle iniziative sul fronte delle piccole e medie imprese.

Nel 2017, SOSE ha elaborato gli ISA per 69 settori di attività economica (15 per la Manifattura, 29 per il Commercio, 17 per i Servizi e 8 per i Professionisti) che hanno coinvolto un totale di circa 1.344.000 contribuenti precedentemente soggetti a studi di settore. Questi 69 ISA sono stati approvati con il D.M. del 23 marzo 2018, pubblicato in G.U. del 12 aprile 2018.

Nel 2018 è stato completato il processo di produzione degli ISA per i restanti 83 settori (17 per la Manifattura, 22 per il Commercio, 29 per i Servizi e 15 per i Professionisti) per un totale di circa 2.250.000 contribuenti precedentemente soggetti a studi di settore. Questi 83 ISA sono stati approvati con il D.M. del 28 dicembre 2018, pubblicato in G.U. del 4 gennaio 2019.

Nel 2018 sono stati, altresì, elaborati gli indici sintetici di affidabilità fiscale con metodologia semplificata per gli ultimi 23 settori (2 agricoltura, 5 manifattura, 1 commercio, 15 servizi), con riferimento ad una platea di circa 170.000 contribuenti precedentemente soggetti a parametri. Anche questi 23 ISA sono stati approvati con il D.M. del 28 dicembre 2018, pubblicato in G.U. del 4 gennaio 2019.

Nel biennio 2017-2018 SOSE è stata invitata a tre audizioni delle Commissioni parlamentari per presentare l'intero progetto. Il processo è stato condiviso anche con le controparti imprenditoriali attraverso quattro riunioni della Commissione degli esperti, otto incontri di macro-settori con le Organizzazioni di categoria (Commercio, Servizi, Manifattura e Professionisti) e 165 incontri di settore con le Organizzazioni di categoria interessate.

L'attività di elaborazione degli ISA è stata effettuata, come previsto dalla norma, in costante consultazione della Commissione degli esperti in cui sono rappresentate l'Amministrazione finanziaria, le Organizzazioni di categoria e gli Ordini professionali.

L'indice sintetico di affidabilità (ISA): cos'è e come funziona

L'ISA misura l'affidabilità dei comportamenti fiscali del contribuente su una scala di valori compresi tra uno e dieci. L'indice sintetico è calcolato con riferimento a ciascuno dei periodi d'imposta disponibili e rappresenta una sintesi (media) di specifici indicatori elementari di settore. In tal modo risulta quindi anche possibile descrivere l'andamento dell'affidabilità nelle diverse annualità.

Una visualizzazione degli indicatori elementari e dell'ISA consente al contribuente, che presenta un grado di affidabilità eccessivamente basso nelle pregresse annualità, di modificare per tempo i propri comportamenti al fine di migliorare il proprio profilo contabile e reddituale già in sede di dichiarazione dei redditi, per approdare in un contesto di premialità.

Il contribuente potrà verificare il proprio grado di affidabilità fiscale e rivisitare, nel caso lo ritenga opportuno, la propria contabilità nei limiti in cui questo è possibile (ad esempio relativamente alle scritture di integrazione e rettifica in sede di chiusura di bilancio) ovvero, dichiarando maggiori componenti positivi al fine di incrementare direttamente le diverse basi imponibili e acquisire un punteggio più alto.

Le principali novità degli ISA

Il progetto di elaborazione e applicazione dei nuovi ISA presenta importanti novità metodologiche nell'analisi dei comportamenti dei contribuenti, con l'obiettivo generale di ottenere una migliore rappresentazione della realtà economica del singolo contribuente e, quindi, in aggregato del Paese. L'impianto metodologico si fonda, ed è sviluppato e monitorato, sulla base di un continuo processo di dialogo tra i rappresentanti delle Associazioni di categoria e degli Ordini professionali e l'Amministrazione finanziaria nell'ambito della Commissione degli esperti.

La prima rilevante novità metodologica degli ISA è rappresentata dall'introduzione del concetto di "modello di *business*". L'idea di fondo del concetto di modello di *business* è che i contribuenti sono distinti in gruppi omogenei non in base a caratteristiche strutturali simili, ma in base ai fattori che denotano e definiscono il modello organizzativo (con un evidente apporto in termini di semplificazione nei dati e nelle informazioni richieste).

Questo nuovo approccio migliora la definizione di modelli di imprese che fino ad ora si spingevano ad individuare specificità a livello di prodotto/servizio offerto e/o di fasi di lavorazioni non sempre giustificata da una reale differenza in termini di valore creato.

I Modelli di *Business* (MoB) rappresentano la struttura della "catena del valore" alla base del processo di produzione del bene o del servizio e sono espressione delle differenze fondamentali che derivano dalle diverse combinazioni delle funzioni operative di impresa (produzione, logistica, commerciale). Il concetto di "modello di *business*" riveste un ruolo centrale per due motivi principali: è ben radicato nell'analisi economica (specialmente negli studi manageriali) almeno a partire dalla metà degli anni novanta ed è altamente rappresentativo delle modalità con cui un soggetto economico - a qualsiasi settore di attività appartenga - opera sul mercato¹⁴³.

Le determinanti fondamentali della catena del valore sono analizzate in base a una stessa "griglia" utilizzata per tutti i macro-settori economici, articolata in quattro aree:

- **VALUE PROPOSITION**
Il valore generato dalla proposta di mercato;
- **VALUE NETWORK**
Il valore generato dalle relazioni di rete;
- **VALUE FINANCE**
Il valore associato alle specificità della struttura di costi e ricavi;
- **VALUE ARCHITECTURE**
Il valore generato dalle specificità organizzative.

¹⁴³ Per maggiori informazioni si vedano i contributi di Morris et al. (2005), Osterwalder et al. (2005), Amit e Zott (2009), Al Debei e Avison (2010) Teece (2010).

Tale schema definisce il “meta-modello” a livello di settore, ovvero la struttura fondamentale dei fattori economico-gestionali da cui dipende la generazione del valore di un soggetto economico, le cui diverse combinazioni danno origine a differenti modelli di *business*.

Tale metodo presenta i seguenti vantaggi:

- a) si basa su fondamenti teorici consolidati e ben rintracciabili nella letteratura scientifica;
- b) introduce un approccio di analisi uniforme e standardizzabile;
- c) adotta un criterio di rappresentazione (il modello di *business*) del modo di operare del soggetto economico secondo il quale la specializzazione produttiva non richiede generalmente di essere declinata nel dettaglio delle singole specializzazioni, se non quando esse non comportino strutture differenti nella catena del valore interna. Per questa via, si riduce così, anche la numerosità dei gruppi di impresa con cui viene rappresentata la realtà del settore.

Come previsto dalla Legge di stabilità 2015 art.1 comma 634-636, con gli ISA si passa dalla stima dei soli ricavi, prevista dagli studi di settore, all’analisi di diverse basi imponibili per una valutazione più completa del conto economico. L’analisi viene estesa, infatti, a diverse basi imponibili normalizzate in funzione del numero complessivo degli addetti, valutando non solo il grado di affidabilità dei ricavi, come in passato, ma anche del valore aggiunto e del reddito.

Di seguito sono riportate le tre basi imponibili stimate:

- Ricavi/compensi per addetto. Misura l’affidabilità dell’ammontare dei ricavi/compensi che gli operatori economici conseguono attraverso il processo produttivo con riferimento al contributo di ciascun addetto.
- Valore aggiunto per addetto. Misura l’affidabilità del valore aggiunto creato con riferimento al contributo di ciascun addetto.
- Reddito per addetto. Misura l’affidabilità del reddito che gli operatori economici realizzano in un determinato periodo di tempo con riferimento al contributo di ciascun addetto.

Le funzioni di stima dei ricavi/compensi per addetto e del valore aggiunto per addetto sono state effettuate mediante un nuovo approccio statistico-economico, adottando una funzione di produzione di tipo Cobb-Douglas in forma logaritmica su valori pro-capite. La trasformazione delle variabili in logaritmi comporta una migliore interpretazione economica dei coefficienti stimati in termini di elasticità.

Un’ulteriore specificità del modello ISA rispetto agli studi di settore è che viene stimata un’unica funzione di regressione per tutto il settore esaminato e le probabilità di appartenenza ai singoli Modelli di Business (MoB) rappresentano variabili esplicative del modello. L’utilizzo di un’unica funzione di regressione garantisce maggiore stabilità e robustezza delle stime econometriche.

Il reddito stimato è pari alla somma del reddito dichiarato e dell’eventuale maggior valore aggiunto stimato.

L’analisi viene effettuata su dati di tipo longitudinale (dati *panel*) che permettono di tenere conto dell’eterogeneità *time-invariant* non osservata a livello di singolo contribuente nel tempo nonché dell’andamento congiunturale. La scelta di un arco temporale di comparazione comporta quindi il superamento delle regressioni *cross section* degli studi di settore (riferite ad un singolo periodo d’imposta).

Con riferimento all’ambito temporale di osservazione è stato considerato un arco temporale di otto periodi d’imposta per i 69 ISA elaborati nel 2017 e nove periodi d’imposta per i 106 ISA elaborati nel 2018 al fine di poter ricomprendere nelle elaborazioni anche il 2008, il primo anno influenzato dalla crisi economica.

L'utilizzo di dati panel permette quindi di:

- avere più informazioni per stime più efficienti;
- misurare l'eterogeneità time-invariant non osservabile degli operatori economici attraverso la stima di coefficienti individuali (specifici per ogni soggetto) che forniscono, quindi, una stima puntuale che tiene conto dei comportamenti individuali¹⁴⁴.

I dati *panel* per loro natura consentono, inoltre, di cogliere fenomeni congiunturali che possono aver influito nei diversi periodi e di effettuare stime più consistenti del grado di efficienza produttiva del singolo contribuente esaminato. Di conseguenza, il nuovo modello di stima degli ISA riesce a cogliere sia gli andamenti economici del settore e del territorio sia quelli dei singoli operatori economici. Ciò permette di incorporare direttamente nell'analisi gli effetti del ciclo economico di settore e individuale.

Al contrario di quanto accadeva negli studi di settore, tale cambiamento metodologico determina un'importante innovazione della procedura, in quanto non si renderà più necessario individuare "a posteriori" specifici correttivi di natura congiunturale al fine di rimodulare, in chiave dinamica, i risultati.

Inoltre, tale innovazione metodologica ha ulteriori effetti positivi anche in termini di riduzione delle informazioni da richiedere nei modelli dichiarativi.

Nell'elaborazione degli ISA un ulteriore cambiamento rispetto agli studi di settore consiste nel riuscire a comparare i dati dichiarati ai fini ISA con informazioni richieste in altri modelli di dichiarazione e con altre banche dati esterne. Il confronto con le banche dati esterne permette di migliorare la qualità dei patrimoni informativi e di identificare e seguire i contribuenti che tendono a sottrarsi agli obblighi fiscali.

Le Banche dati fiscali utilizzate negli ISA sono le seguenti:

- Modelli Certificazione Unica;
- Modelli 770 semplificato;
- Modelli IRAP;
- Modelli Unico;
- Dichiarazioni IVA inizio attività;
- Modelli IVA;
- Archivio dei bonifici per ristrutturazione;
- Archivio delle locazioni immobiliari.

Le Banche dati non fiscali utilizzate negli ISA sono le seguenti:

- INPS Uniemens;
- Archivi della Motorizzazione Civile (ACI);
- Archivi delle Strutture sanitarie private;
- Consumi di energia elettrica;
- Consumi di gas;
- Bilanci civilistici;
- Albi professionali;

¹⁴⁴ La stima econometrica del modello è effettuata utilizzando lo stimatore per dati panel proposto da Mundlak (1978).

- Archivi del Pubblico Registro Automobilistico (PRA).

Ai fini della semplificazione, per il primo anno di applicazione degli ISA si è deciso, con parere unanime della Commissione degli esperti, di utilizzare solo le banche dati fiscali.

Nell'ambito degli ISA, i Report nascono con l'obiettivo di mettere a disposizione dei servizi informativi alle Organizzazioni di categoria e ai contribuenti, imprese e professionisti.

I Report rappresentano una modalità di ritorno delle informazioni e delle conoscenze per aiutare le piccole e medie imprese e i professionisti che, non potendo permettersi servizi costosi di consulenza, possono utilizzare tali strumenti per valutare il proprio posizionamento competitivo e per migliorare la propria capacità di competere nel mercato.

Il Cassetto fiscale del singolo contribuente conterrà il Report di Affidabilità Personale (RAP), mentre sul sito dell'Agenzia delle entrate saranno pubblicati una serie di Report (RAS, RAN, RES), con l'obiettivo di fornire adeguati strumenti informativi di supporto alle Organizzazioni di categoria e agli operatori economici interessati. Qui di seguito viene fornita una breve panoramica del ruolo di ogni singolo Report e del suo contenuto.

A) Report di affidabilità personale

È un Report di sintesi relativo al singolo contribuente e mostra l'ISA specifico derivante dall'analisi dei dati per i periodi di imposta dal 2010 al 2017. Viene riportato il valore dell'ISA del singolo contribuente, confrontato con quello del settore di appartenenza oltre che i valori medi dei singoli indicatori di affidabilità negli anni considerati e gli indicatori elementari di anomalie raggruppati in quattro famiglie (gestione caratteristica, gestione beni strumentali, gestione extra-caratteristica, redditività).

B) Report di affidabilità di settore

Fornisce, per ciascuno dei 175 settori studiati, il valore medio dell'ISA complessivamente conseguito dalle imprese del settore e il relativo andamento nel tempo. Sono stati attualmente presi in esame i periodi di imposta dal 2010 al 2017. Attraverso una rappresentazione grafica, vengono riportati i valori medi dei singoli indicatori di affidabilità negli anni considerati e la distribuzione dei contribuenti per classi di affidabilità.

C) Report Analisi note aggiuntive

Riporta l'analisi e la classificazione delle note trasmesse dai contribuenti in specifiche aree tematiche. L'obiettivo è di far emergere le problematiche caratteristiche del settore in esame. Nella prima parte del Report viene fornito il quadro generale del settore e una sintesi, quantitativa, delle note analizzate e dei relativi risultati. Attraverso tecniche di *text mining*, vengono approfondite le principali problematiche segnalate dai contribuenti che vengono poi classificate in aree tematiche.

D) Report Economico di settore

Offre una fotografia dei principali settori dell'economia attraverso la descrizione sintetica della struttura e delle dinamiche del settore di riferimento. Vengono approfonditi argomenti di particolare interesse per la valutazione del posizionamento e delle performance delle micro, piccole e medie imprese (MPMI) e dei settori produttivi. Grande attenzione è posta, infine, sui diversi Modelli di Business e sui fattori competitivi di successo in grado di delineare le possibili evoluzioni del settore.

Come si perviene al calcolo degli ISA: il sistema di indicatori elementari

La definizione del grado di affidabilità prevede, oltre alla stima del livello di ricavi/compensi e del valore aggiunto (e conseguentemente del reddito), anche una preventiva analisi di normalità-coerenza economica delle relazioni tra i dati di natura contabile (si pensi alla gestione

del magazzino, agli ammortamenti, agli accantonamenti o altre poste di natura straordinaria o finanziaria), e una verifica di correttezza degli elementi di carattere strutturale dichiarati nel vecchio modello degli studi di settore (si pensi ai dati relativi alla base occupazionale dichiarata o alla percentuale di impegno lavorativo impiegato nell'attività dal titolare, dai soci o altri collaboratori).

Il grado di affidabilità, nei casi citati, può essere valutato sia attraverso il riscontro di normalità dei dati dichiarati sulla base di una idonea analisi di tipo economico aziendale, sia attraverso il confronto tra i dati dichiarati nello stesso modello ISA rispetto a omologhe fonti informative esterne. Tale riscontro può essere fatto attraverso la comparazione tra informazioni richieste contemporaneamente in diversi modelli di dichiarazione, ovvero attraverso il confronto con altre banche dati esterne costituenti, più in generale, il sistema informativo della fiscalità. Si pensi, per esempio, alla base occupazionale dichiarata nel modello di rilevazione dei dati e la stessa rilevata nel modello Uniemens (Inps).

In relazione all'obiettivo di cogliere il profilo fiscale del contribuente nella sua complessità è stato elaborato un set di indicatori di affidabilità differenziabili in due gruppi:

- Indicatori elementari di affidabilità relativi alle basi imponibili e alla gestione tipica dell'attività;
- Indicatori elementari di anomalia relativi a comportamenti non corretti o atipici per il gruppo o settore economico di appartenenza.

Al primo gruppo appartengono gli indicatori elementari di affidabilità che riguardano:

- le stime dei ricavi/compensi, del valore aggiunto e del reddito per addetto;
- l'attendibilità di rapporti che esprimono aspetti della gestione tipica dell'attività.

Il grado di affidabilità riguardante le stime ottenute viene espresso sulla base delle differenze tra il dato stimato e quello dichiarato. In relazione ai rapporti che colgono aspetti della gestione tipica di impresa (ad es. la durata delle scorte e il decumulo delle stesse) la valutazione del grado di affidabilità dipende dal posizionamento del contribuente rispetto alle soglie individuate dall'analisi specifica del settore.

Tali indicatori elementari misurano il diverso grado di affidabilità fiscale con un voto in scala da uno a dieci.

Al secondo gruppo appartengono sia indicatori di grave incongruenza (riferibili a disallineamenti tra dati e informazioni presenti in diversi modelli di dichiarazione o emergenti dal confronto con banche dati esterne), sia indicatori riferibili a situazioni di normalità/coerenza del profilo contabile e gestionale che presentano carattere atipico rispetto al settore e al modello organizzativo cui sono riferiti.

Con riferimento a questi ultimi, è opportuno osservare che, trattandosi di anomalie di natura contabile e/o informazioni relative alla componente del lavoro prestato non in forma di lavoro dipendente (soci, collaboratori familiari etc.), è comunque possibile intervenire:

- in parte, modificando i dati contabili e strutturali, in modo da allinearli al grado di affidabilità richiesto dal modello, ove ritenuti non correttamente imputati;
- in parte, provvedendo mediante adeguamento al maggiore valore richiesto ai fini della stima di diverse basi imponibili con riflessi positivi "a cascata" su altri indicatori di affidabilità correlati ai diversi margini di redditività (Valore aggiunto, M.O.L., reddito operativo e reddito/perdita d'impresa).

Trattandosi di indicatori elementari riferibili unicamente ad anomalie, ovvero a situazioni da considerare atipiche rispetto al settore economico di riferimento, il diverso grado di affidabilità fiscale viene misurato con un voto in scala ridotta da uno a cinque.

Principali semplificazioni nella fase di applicazione degli ISA

Seguendo le indicazioni del Parlamento, per la fase di applicazione degli ISA sono state predisposte quattro importanti semplificazioni.

Nel modello di rilevazione dei dati è stata operata una sensibile riduzione del numero di informazioni richieste, che sono passate da 258 (modello studi di settore relativo al periodo d'imposta 2015) a 147 (modello ISA relativo al periodo d'imposta 2018).

Inoltre, con gli ISA è stato eliminato l'obbligo di compilazione del modello di rilevazione dati per 8.500 contribuenti che dichiarano ricavi/compensi tra 5 e 7,5 milioni di euro, 210.000 soggetti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività e 19.000 contribuenti per cui l'attività costituisce una mera prosecuzione di attività prima svolte da altri soggetti.

Alcune simulazioni preliminari: risultati ISA elaborati in base a dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2017

Nella Tabella 5.A.1 sono riportati i risultati dell'applicazione dei 152 ISA ordinari in base alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2017.

L'introduzione degli ISA ha comportato una significativa semplificazione, con la riduzione del numero di settori economici (152 ISA vs 193 SDS) e di gruppi omogenei (1.049 MOB ISA vs 2.082 cluster SDS).

Negli studi di settore il 64,3% di contribuenti erano congrui naturali e il 28,3% accedeva al regime premiale degli SDS (dati riferiti al periodo d'imposta 2017).

Con gli ISA, invece, il 59,6% dei contribuenti raggiunge un punteggio ISA di sufficienza (che comporta l'esclusione dalle liste di controllo dell'Agenzia delle entrate basate su analisi del rischio di evasione fiscale), mentre il 31,0% riuscirebbe ad accedere alle premialità ISA (punteggio ISA ≥ 8).

TABELLA 5.A.1: SINTESI DEI RISULTATI CON RIFERIMENTO AI 152 ISA ORDINARI

	Manifattura	Commercio	Servizi	Professionisti	Totale
Numero Contribuenti	311.000	805.000	1.827.000	651.000	3.594.000
Numero SDS	50	66	53	23	193
Numero ISA	32	51	46	23	153
Numero cluster SDS	481	636	756	209	2.082
Numero MOB ISA	203	320	354	172	1.049
Congrui Naturali SDS	63,6%	55,6%	61,0%	79,9%	64,3%
Premiati SDS	35,3%	26,9%	28,4%	39,0%	28,4%
SDS a premiale	50	66	36	3	155
Punteggio ISA ≥ 9	18,9%	17,8%	21,9%	23,9%	21,3%
Punteggio ISA ≥ 8	33,9%	32,1%	30,1%	32,1%	31,0%
Punteggio ISA ≥ 7	49,0%	47,4%	47,2%	52,3%	48,5%
Punteggio ISA ≥ 6	60,6%	58,4%	57,4%	65,1%	59,6%

Risultati relativi al periodo d'imposta 2017

Nella Tabella 5.A.2 sono riportati i risultati dell'applicazione dei 23 ISA semplificati in base alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2017.

Con gli ISA semplificati, il 52,5% dei contribuenti raggiunge un punteggio ISA di sufficienza (che comporta l'esclusione dalle liste di controllo dell'Agenzia delle entrate basate su analisi del rischio di evasione fiscale), mentre il 33,7% riuscirebbe ad accedere alle premialità ISA (punteggio ISA ≥ 8).

TABELLA 5.A.2: SINTESI DEI RISULTATI CON RIFERIMENTO AI 23 ISA SEMPLIFICATI

	Manifattura	Commercio	Servizi	Professionisti	Totale
Numero Contribuenti	32.000	30.000	8.000	100.000	170.000
Numero ISA	2	5	1	15	23
Punteggio ISA ≥ 9	27,9%	20,1%	25,3%	30,1%	27,5%
Punteggio ISA ≥ 8	33,1%	28,9%	31,5%	35,8%	33,7%
Punteggio ISA ≥ 7	39,9%	41,6%	40,7%	49,9%	45,2%
Punteggio ISA ≥ 6	45,0%	54,8%	50,5%	54,9%	52,5%

Risultati relativi al periodo d'imposta 2017

Il sistema premiale

Il contribuente che presenta un alto grado di affidabilità potrà accedere ad un sistema premiale da definire anno per anno e da strutturare in uno o più livelli di accesso.

L'obiettivo è indurre spontaneamente i contribuenti a una maggior *compliance* rispetto alla pretesa tributaria e contrastare indirettamente e più efficacemente ambiti di evasione che alterano il mercato e minano l'efficienza produttiva. In questo senso viene totalmente superato il precedente meccanismo applicativo e di accertamento basato sugli Studi di settore e sui Parametri anche dal punto di vista giuridico.

Le condizioni in presenza delle quali scattano i benefici premiali per effetto dell'applicazione degli Isa per il periodo d'imposta 2018 sono stati definiti con provvedimento 10 aprile 2019 del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Come migliorare il punteggio ISA

In fase dichiarativa il contribuente ha a disposizione il software "Il tuo ISA" che restituisce la propria valutazione di affidabilità fiscale. Tale risultato può essere modificato dal contribuente, al fine di raggiungere un determinato livello di affidabilità (premialità), mediante le seguenti azioni:

- verificando la validità dei dati esterni che vengono forniti al contribuente per l'applicazione degli ISA e relativi alle banche dati in possesso dell'Agenzia delle entrate;
- modificando i dati contabili e/o strutturali della dichiarazione ISA, ove ritenuti non correttamente compilati, segnalati come atipici dagli indicatori elementari di anomalia;
- dichiarando "Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità".

Con riferimento all'ultima azione descritta, l'effetto reale ed immediato di tali ulteriori componenti positivi è una delle differenze sostanziali del nuovo strumento di *compliance*. Infatti, tale indicazione di maggiori ricavi o compensi consente di migliorare fin da subito la posizione del contribuente a differenza di quanto previsto negli studi di settore dove l'adeguamento in

dichiarazione consentiva soltanto di essere definiti congrui per adeguamento, lasciando inalterata la posizione critica di partenza dalla quale muoveva il contribuente.

Infine, risulta opportuno ricordare che è possibile utilizzare il campo delle annotazioni per segnalare le ragioni della propria straordinaria situazione che ha prodotto un basso livello di affidabilità.

Attività di revisione dei primi 89 ISA nel 2019

Gli ISA saranno revisionati ogni due anni e terranno conto di situazioni di natura straordinaria anche correlate a modifiche normative e/o ad andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinate attività economiche o aree territoriali. Nel 2019 è iniziato il primo processo di revisione degli ISA, che interesserà 89 settori (25 per i Servizi, 31 per il Commercio, 15 per la Manifattura e 18 per i Professionisti) per un totale di circa 2.350.000 contribuenti.

Conclusioni

Come già anticipato, la definizione degli ISA si inserisce in una strategia più ampia dell'Amministrazione finanziaria con l'obiettivo di rafforzare la collaborazione preventiva tra fisco e contribuente rispetto all'accertamento *ex post* attraverso il dialogo, la semplificazione degli adempimenti, la certezza preventiva su situazioni di rischio.

L'applicazione degli ISA permette di superare i concetti tradizionali di accertamento di tipo analitico induttivo, a favore "dell'accompagnamento" del contribuente al miglioramento del proprio profilo di affidabilità fiscale alla luce di una più approfondita conoscenza del proprio ambito territoriale e di mercato, nonché del miglioramento del rapporto di *compliance* in sede di dichiarazione, attraverso il riscontro di informazioni già presenti in Anagrafe tributaria o comunque messe a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate.

In sostanza, si passa da una logica di controllo *ex post* basata su un concetto statico di congruità dei ricavi in un contesto di normalità economica, a una logica di prevenzione *ex ante* orientata sia al miglioramento della gestione economica dell'esercente impresa, arte o professione, sia a una maggiore correttezza nel rapporto di *compliance* tra lo stesso e l'Amministrazione finanziaria.

Negli ISA l'adeguamento spontaneo non è orientato solo a raggiungere un risultato puntuale in termini di ricavi/compensi, modificabile attraverso artifici contabili tesi a conseguire un ingiustificato vantaggio fiscale, bensì a migliorare nel complesso il profilo di affidabilità del contribuente e a stimolare in chiave preventiva un'attività di controllo e gestione dei dati contabili anche alla luce della conoscenza dell'andamento del proprio settore e con riferimento ad operatori che presentano un analogo modello organizzativo.

Le informazioni a disposizione dell'Agenzia e relative al settore saranno infatti rese note in modo assolutamente trasparente al contribuente il quale non potrà che riconoscersi nel profilo di affidabilità proposto dal modello, salvo condizioni particolari di non normale svolgimento dell'attività che potranno essere spiegate dal contribuente stesso o riscontrate e affrontate in un altro contesto.

Il regime premiale, teso ad assicurare un più disteso rapporto tra Fisco e contribuente, non è governato dal mero riscontro di congruità e normalità/coerenza dei ricavi/compensi dichiarati, ma dal grado di affidabilità del contribuente. Si passa cioè dalla constatazione di raggiungimento di un dato puntuale (i ricavi/compensi) a una valutazione personalizzata del contribuente, colto nella sua complessità gestionale e di relazione anche con riferimento al settore di appartenenza e alla propria area di mercato. Ciò impone una gradualità dei benefici attribuibili sia in termini

quantitativi che qualitativi in funzione del diverso grado di affidabilità fiscale espresso dall'indice sintetico.

B) LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Dal 1° gennaio 2019 tutte le fatture emesse, a seguito di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia, possono essere solo fatture elettroniche. L'obbligo di fattura elettronica, introdotto dalla Legge di Bilancio 2018, vale sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione di servizio è effettuata tra due operatori IVA (operazioni B2B, cioè *Business to Business*), sia nel caso in cui la cessione/prestazione è effettuata da un operatore IVA verso un consumatore finale (operazioni B2C, cioè *Business to Consumer*).

Le regole per predisporre, trasmettere, ricevere e conservare le fatture elettroniche sono definite nel provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018 pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Sono esonerati dall'emissione della fattura elettronica solo gli operatori (imprese e lavoratori autonomi) che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" (di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111) e quelli che rientrano nel cosiddetto "regime forfettario" (di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190). A tali categorie di operatori si possono aggiungere i "piccoli produttori agricoli" (di cui all'art. 34, comma 6, del Dpr n. 633/1972), i quali erano esonerati per legge dall'emissione di fatture anche prima dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica.

Nella relazione tecnica di accompagnamento al provvedimento che introduce l'obbligo di trasmissione elettronica delle fatture sono state individuate due macro aree di impatto della misura sulla *compliance* fiscale:

- lo stimolo all'adempimento spontaneo dei contribuenti;
- l'incremento dell'efficacia delle azioni poste in essere dall'Amministrazione per prevenire eventuali errori dei contribuenti e contrastare i fenomeni di evasione.

Per quanto riguarda il primo punto, si considera l'effetto deterrente indotto dal fatto che il contribuente ha la reale contezza che l'Amministrazione finanziaria acquisisce in tempo reale la fattura che attesta la transazione eseguita. Per avere una quantificazione di tale effetto sarà necessario condurre un'analisi fondata su dati micro, che si potrà effettuare solo a partire da novembre 2019.

Nel corso del primo semestre del 2019, tuttavia, il Dipartimento delle finanze e l'Agenzia delle entrate hanno predisposto un sistema di monitoraggio dei flussi del gettito IVA e approntato una metodologia macro di confronto con alcuni indicatori di riferimento rappresentativi dell'evoluzione tendenziale delle entrate. Se si riscontra un andamento divergente tra le due serie allora si può presupporre che sia intervenuto uno *shock* esogeno che abbia fatto deviare il flusso dell'imposta. L'intensità di tale *shock*, pur non rappresentando un nesso di causalità tra i due fenomeni, può fornire delle indicazioni di massima riguardo gli effetti del provvedimento sull'andamento del gettito IVA.

I passaggi salienti della metodologia sono esposti nella Tabella 5.B.1. Nella riga a) della Tabella 5.B.1 è riportato il gettito IVA lorda da scambi interni, da cui è stata scorporata la componente di competenza dell'anno precedente (riga b), sulla base dei codici tributo utilizzati per il versamento. Come base di calcolo si assume solo la parte dell'IVA di competenza dell'anno in corso (riga c), poiché solo quest'ultima può risentire dell'introduzione della trasmissione

elettronica generalizzata delle fatture. Per ottenere l'IVA netta sono stati scorporati le compensazioni ed i rimborsi, entrambi di competenza dell'anno (rispettivamente righe f e g)¹⁴⁵.

Al fine di ottenere una stima di riferimento non influenzata da altre misure normative, all'aggregato ottenuto precedentemente, indicato come "IVA al netto delle compensazioni di competenza anno t e dei rimborsi" (riga i), è stato aggiunto l'ammontare stimato del mancato gettito IVA derivante dall'introduzione del nuovo regime dei forfetari¹⁴⁶.

L'IVA netta corretta dal gettito dei nuovi forfetari è definita "a parità di legislazione" (riga k) in quanto, allo stato attuale, al netto dell'introduzione della trasmissione elettronica delle fatture, non si è individuato alcun altro intervento normativo di rilievo che avrebbe potuto alterare la dinamica del gettito.

Per individuare l'effetto sul gettito derivante dall'introduzione della fatturazione elettronica, occorre depurare la dinamica rilevata del gettito da tutti i fattori esogeni legati all'evoluzione del ciclo economico. Poiché il legame tra il gettito e un qualsiasi indicatore congiunturale non è di carattere deterministico, sono stati utilizzati due indicatori allo scopo di definire un intervallo che esprima un'ipotesi minima ed una massima dell'evoluzione tendenziale del tributo.

Il primo indicatore congiunturale è costituito dall'ammontare delle risorse interne (Rt) compatibili con l'IVA lorda da scambi interni, calcolato come:

$$R_t = \text{PIL}_{t-1} + \text{IMP intra UE}_{t-1} - \text{EXP}_{t-1} + \Delta S_t$$

dove:

t è l'indicatore temporale riferito al trimestre.

PIL = Prodotto Interno Lordo¹⁴⁷;

IMP intra UE = importazioni provenienti dall'Unione europea;

EXP = esportazioni

ΔS = variazione delle scorte

Come secondo indicatore congiunturale è stato invece considerato il fatturato grezzo dei beni di consumo industriali (fonte Istat).

Per determinare la variazione di gettito imputabile al ciclo economico, si può ipotizzare un'elasticità costante tra gettito IVA e l'indicatore macro nei due anni contigui. Se si sottrae l'ammontare del gettito calcolato sulla base dell'indicatore macro di riferimento (righe l ed m) all'"IVA netta di competenza a parità di legislazione", si ottiene un residuo di gettito non spiegato (righe n ed o) dai fattori esplicitati in precedenza che include l'effetto della fatturazione elettronica.

Nella Tabella 5.B.1 si riporta il calcolo riferito al periodo gennaio-giugno 2019. Il risultato che si ottiene è un residuo non spiegato di gettito IVA, che oscilla tra 0,9 e 1,4 miliardi di euro.

¹⁴⁵ È stato possibile individuare le compensazioni di competenza dell'anno in corso utilizzando opportuni codici tributo. Per i rimborsi, invece, si è utilizzato il dato delle richieste effettuate trimestralmente.

¹⁴⁶ Tale ammontare è stato stimato utilizzando una metodologia, sviluppata dall'Agenzia delle entrate, che consiste nell'individuazione dei soggetti titolari di partita IVA che hanno optato nell' a.i. 2019 per il regime forfetario e della relativa quota di imposta per operazioni imponibili verso consumatori finali ridotta della componente non più detraibile dagli stessi.

¹⁴⁷ Al fine di rendere l'aggregato una *proxy* della base imponibile, al PIL viene sottratto il gettito IVA da scambi interni e del valore aggiunto esente dei settori dell'Intermediazione finanziaria e delle Attività immobiliari.

TABELLA 5.B.1 SCHEMA TABELLARE PER CALCOLARE IL RESIDUO DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA 2019 NON SPIEGATO DALLA DINAMICA DEL CICLO ECONOMICO E DA ALTRI FATTORI ESOGENI

Aggregati	Gennaio- giugno 2018	Gennaio- giugno 2019	Differenza assoluta	Variazione percentuale
a IVA lorda	43.470	45.380	1.910	4,4%
b di cui: competenza t-1	4.260	4.775	515	12,1%
c competenza t	39.210	40.605	1.395	3,6%
d Compensazioni	9.004	9.229	225	2,5%
e di cui: competenza anni precedenti	8.474	8.708	234	2,8%
f di cui: competenza t	530	521	-9	-1,7%
g Rimborsi	1.422	1.388	-34	-2,4%
i IVA al netto delle compensazioni e dei rimborsi di competenza (c-f-g)	37.258	38.696	1.438	3,9%
j Stima ampliamento regime forfetari		200	200	
k IVA netta di competenza a parità di legislazione (i+j)	37.258	38.896	1.638	4,4%
l Evoluzione gettito dovuta al ciclo economico (hyp. Minima)(**)	37.258	37.523	265	0,7%
m Evoluzione gettito dovuta al ciclo economico (hyp. Massima)(***)	37.258	37.966	708	1,9%
n Residuo non spiegato (Hyp massima=k-l)	0	1.374	1.374	
o Residuo non spiegato (Hyp minima=k-m)	0	930	930	

Box 5.B.1: Dallo spesometro alla fatturazione elettronica

L'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione vige dal 2014 per le Amministrazioni centrali (a seguito dell'attuazione delle disposizioni della Legge n. 244/2007) ed è stato esteso alle PA locali dal 2015. Ha comportato un significativo processo di adeguamento tecnologico sia per le Pubbliche amministrazioni sia per i fornitori delle PA.

Tutte le fatture dirette alle PA transitano per il Sistema di Interscambio (Sdi), e sono inoltrate alla RGS ai fini del controllo della spesa. Il Sdi gestisce circa 2,5 milioni di fatture al mese e fa da cerniera tra circa 23.000 amministrazioni e 700.000 fornitori. Con il Decreto Legislativo n. 127/2015 è stato introdotto un regime opzionale per la trasmissione telematica dei dati delle fatture, a decorrere dal 2017.

Tale regime opzionale comporta la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, con cadenza trimestrale, dei dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'articolo 25 del DPR 633/1972, ivi comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni. I dati da trasmettere sono i dati del riepilogo IVA previsti dall'art. 21 del DPR 633/1972, riferiti a ogni singola fattura. In alternativa alla trasmissione periodica dei dati, è prevista la possibilità di inviare e ricevere fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio (Sdi). Questa alternativa consente, in particolare, di soddisfare automaticamente l'obbligo di conservazione delle fatture, che quindi il soggetto passivo IVA non dovrà conservare con un applicativo gestito a proprie spese. I dati acquisiti sono resi disponibili tramite il cassetto fiscale.

Con questo provvedimento si è anche avviato un processo di "cambio di verso", per cui l'Amministrazione fiscale assume la connotazione di facilitatore attivo di conformità, che si affianca al ruolo tradizionale di accertatore. Il Decreto Legge n. 193/2016 ha infine disposto l'obbligo della trasmissione telematica dei dati delle fatture, a decorrere dal 2017. Operativamente, l'obbligo è stato introdotto modificando l'art. 21 del Decreto Legge n. 78/2010, il cd. 'Spesometro'. Per quanto riguarda i dati da trasmettere, le modalità tecniche e la periodicità, l'adempimento rende sostanzialmente cogente quanto richiesto al contribuente, in via opzionale, con il regime appena descritto.

Box 5.B.2: Digitalizzazione e Fisco

L'attuale cambiamento di paradigma del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente si caratterizza per un progressivo avvicinamento e parificazione nella posizione dei soggetti, fondato sulla fiducia reciproca, sullo scambio di informazioni, sulla certezza e sulla trasparenza. In questa prospettiva la Legge delega per la riforma del sistema fiscale e i suoi cinque decreti attuativi si sono proposti di realizzare un sistema fiscale che sia capace di valutare in via preventiva, e possibilmente collaborativa, il rischio di evasione per le diverse fattispecie fiscali proprio a partire dall'uso integrato delle informazioni di cui dispone l'Amministrazione finanziaria.

In questo contesto assume particolare rilievo il ruolo svolto dalla tecnologia. In Italia, così come in altri Paesi industrializzati, sono stati introdotti di recente una serie di strumenti innovativi volti a favorire l'adempimento spontaneo e l'acquisizione di informazioni rilevanti per la realizzazione di controlli mirati da parte dell'Amministrazione finanziaria.

È diffusamente riconosciuto infatti che il flusso delle nuove tecnologie, l'uso di tecniche di *data mining* e di *machine learning* per profilare il grado di rischio di singole transazioni e contribuenti abbia un impatto positivo sull'interazione del contribuente con il sistema tributario nella gestione degli adempimenti fiscali¹⁴⁸. Esso infatti favorisce il miglioramento della qualità dell'Amministrazione finanziaria attraverso l'utilizzo di *software* che riducono il margine di errore e dell'incertezza; aumenta l'efficienza, l'efficacia e l'equità della riscossione; facilita la verifica da parte dei contribuenti della propria posizione fiscale; consente l'accesso continuo a dati e informazioni; riduce i costi amministrativi della riscossione e del contenzioso tributario; diminuisce il costo dell'adempimento e l'evasione fiscale.

A fronte dei risultati positivi dell'utilizzo della tecnologia nel rapporto tra Fisco e contribuente ed in particolare dell'uso massivo dei dati individuali per controlli automatizzati, non vanno tuttavia sottovalutati i costi iniziali, che includono l'*hardware* e il *training*, la sicurezza informatica, il rischio dell'esclusione digitale legato a fattori socio-demografici quali il livello di istruzione, l'esperienza pregressa, l'età per cui l'elaborazione di linee guida, informazioni e assistenza da parte dell'Amministrazione finanziaria assume un ruolo importante nel facilitare la transizione verso i nuovi regimi¹⁴⁹.

In particolare, in Italia la disponibilità del patrimonio informativo, derivante dall'incrocio di una notevole quantità di dati individuali ad uso dell'Amministrazione fiscale, rappresenta uno strumento prezioso dell'Amministrazione fiscale, che si caratterizza nella trasmissione telematica dei corrispettivi dell'IVA, nella dichiarazione dei redditi precompilata, nella fatturazione elettronica; ciò sembra avere avuto fino a questo momento un impatto positivo sul recupero del gettito e sui costi di attuazione delle misure di deterrenza¹⁵⁰.

Restano ancora sul tappeto una serie di questioni complesse che meritano particolare attenzione. Tra queste, la tutela della sicurezza e della *privacy*, sollevata di recente dal Garante della *Privacy* proprio con riferimento all'utilizzo di alcuni campi di dati contenuti nella fatturazione elettronica¹⁵¹; la questione dell'importanza che il contribuente comprenda i dettagli del meccanismo tributario relativamente alla parte di attività investita dal processo tecnologico di registrazione delle imposte, dettagli che potrebbero risultare offuscati dall'automatismo, soprattutto nell'ipotesi in cui i contribuenti non dispongano della conoscenza necessaria per verificare la valutazione effettuata dall'Amministrazione; la ricerca di nuovi equilibri tra la responsabilità individuale del contribuente e quella dell'Amministrazione finanziaria o di chi ha sviluppato il *software* laddove il procedimento di *tax compliance* sia largamente automatizzato.

Da ultimo, gli sviluppi recenti della tecnologia *blockchain*¹⁵², che vede già alcune applicazioni in fase di realizzazione (in Canada, Corea del Sud, Danimarca, Estonia, Georgia, Regno Unito, Stati Uniti, Svezia,

¹⁴⁸ Santoro A., L'ostacolo della privacy nella lotta all'evasione, Lavoce.info, 02.04.19.

¹⁴⁹ Office for tax simplification, Technology Review: A vision for tax simplicity, Londra, 2019.

¹⁵⁰ Nel comunicato stampa del 18 marzo 2019, L'Agenzia delle entrate ha annunciato di aver recuperato in poco più di due mesi circa 690 milioni di euro grazie alle analisi del rischio basate su e-fatture e dati del portale Fatture e corrispettivi.

¹⁵¹ Si consideri che gli artt. 9, 10 dell'EU *General Data Protection Regulation* n. 2016/679 regolano in modo stringente l'uso di dati particolari e giudiziari.

¹⁵² Si tratta di un registro digitale aperto e distribuito, in grado di memorizzare dati di vario tipo (dall'emissione di moneta ai registri immobiliari o elettorali) in modo sicuro, verificabile e permanente. Le informazioni presenti sono raggruppate in blocchi,

Ucraina) o di pianificazione (Australia, Brasile, Finlandia, Russia, Svizzera e in diversi paesi africani) e in vari settori (moneta digitale, registri della proprietà immobiliare e elettorali, sanità, gestione dell'identità) aprono una riflessione critica sulla appropriatezza del suo utilizzo per la gestione delle informazioni delle Amministrazioni pubbliche nonché sulla capacità di generare nel lungo periodo una maggiore efficienza al netto dei costi di realizzazione¹⁵³.

Se, da un lato, la *blockchain* è in grado di garantire l'accuratezza e l'equità nel certificare gli obblighi fiscali e la *tax compliance*, dall'altro essa richiede la definizione di nuovi *standard* che garantiscano la protezione e l'integrità dei dati personali. Vi è, inoltre, ancora molta incertezza sulla questione della titolarità delle chiavi di sicurezza per l'accesso ai dati dei singoli contribuenti, se in capo solo ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria o anche ad altri funzionari pubblici.

In questo dibattito si inserisce la recente pubblicazione del Libro bianco "Raccomandazioni per adottare *standard* comuni in Europa sulla *blockchain* e sui registri distribuiti", a cura del Comitato europeo per la standardizzazione (CEN) e il Comitato europeo per la standardizzazione elettronica (CENELEC), che si propone l'obiettivo di fornire alla Commissione europea delle prime raccomandazioni sugli *standard* tecnici da adottare a livello comunitario in materia di nuove tecnologie e di identificare i requisiti di sicurezza e qualità che devono caratterizzare i servizi basati su tale utilizzo, per garantire la fiducia e la *privacy* dei cittadini.

Box 5.B.3: Dichiarazione pre-compilata

Le più recenti linee di indirizzo in ambito internazionale suggeriscono di adottare un approccio olistico per migliorare il livello di adempimento spontaneo dei contribuenti. In questo ambito, l'Agenzia delle entrate sta mettendo in campo tutte le possibili leve di intervento a sua disposizione, tra cui l'erogazione di servizi che semplificano sempre più gli adempimenti fiscali.

Il ruolo svolto dall'erogazione dei servizi rappresenta uno degli elementi fondamentali per migliorare il livello di *compliance* in quanto: tende a minimizzare la possibilità che si commettano errori da parte dei contribuenti; riduce i costi degli adempimenti per il sistema paese; contribuisce a costruire un clima di fiducia nelle istituzioni, che rappresenta una delle spinte più efficaci per indurre i cittadini al rispetto delle leggi.

La dichiarazione precompilata rappresenta una parte importante di tale strategia. A partire dal 2015, infatti, l'Agenzia delle entrate rende disponibile ad un'ampia categoria di contribuenti, entro il 15 aprile di ciascun anno¹⁵⁴, la propria dichiarazione dei redditi contenente già le informazioni desunte dalle Certificazioni uniche inviate dai sostituti, relative agli oneri detraibili e deducibili trasmesse dai soggetti terzi, nonché i dati già in possesso dell'Agenzia (dichiarazioni degli anni precedenti, dati catastali, versamenti e compensazioni effettuate).

Quando è stata introdotta, la dichiarazione precompilata è stata predisposta esclusivamente per i lavoratori dipendenti e pensionati che presentavano il modello 730. Nel corso degli anni la platea si è notevolmente ampliata, fino a giungere ad oggi che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione di tutti i contribuenti i dati che li riguardano presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, per consentire la presentazione della dichiarazione dei redditi, tramite i modelli 730 o Redditi, in modo semplificato e guidato, attraverso l'applicazione web disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Dalla tabella sotto riportata si può apprezzare come, gradualmente, si è anche arricchito il patrimonio informativo messo a disposizione, in particolare per quanto riguarda le spese detraibili e deducibili. Il numero delle occorrenze mette chiaramente in luce come il primo anno sia stato un periodo di

concatenati in ordine cronologico, e la cui integrità è garantita dall'uso della crittografia. Ogni partecipante alla catena che sia dotato di chiavi di sicurezza può inserire e integrare l'informazione stessa contenuta nel blocco, che una volta approvata non può essere né modificata né cancellata per evitare la manipolazione.

Per una illustrazione del funzionamento della *blockchain* si rinvia a <http://graphics.reuters.com/TECHNOLOGY-BLOCKCHAIN/010070P11GN/index.html>.

¹⁵³ Office for tax simplification, *Technology Review: A vision for tax simplicity*, Londra, 2019.

¹⁵⁴ Sulla base di quanto previsto dal Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175.

sperimentazione del progetto. Nel 2015, infatti, i dati acquisiti a circa 157 milioni. Nel 2019 lo stesso aggregato si cifra a circa 960 milioni.

Nel corso degli anni si è cercato di arricchire la dichiarazione precompilata con i dati relativi a quasi tutti gli oneri più frequentemente indicati dai contribuenti, con l'intento di offrire al contribuente un quadro completo delle sue entrate ed uscite che fossero attinenti con gli adempimenti fiscali richiesti dalla dichiarazione. Ciò ha comportato non solo un notevole sforzo organizzativo e gestionale per sistematizzare e rendere fruibili allo scopo le informazioni già in possesso dell'anagrafe tributaria, ma ha altresì richiesto un significativo impegno sistemico per acquisire informazioni provenienti da fonte esterna.

Nell'ottica di una sempre maggiore semplificazione, oltre ad ampliare la base informativa disponibile, sono stati sviluppati anche i servizi informatici a supporto della dichiarazione. Dallo scorso anno è a disposizione dei contribuenti un sistema di compilazione assistita che consente, attraverso un percorso guidato, di modificare o eliminare i dati dei singoli oneri comunicati dai soggetti terzi, oppure di inserire ulteriori spese detraibili e deducibili. Tra i vantaggi derivanti dall'introduzione della dichiarazione precompilata rientra anche l'esclusione dal controllo formale, prevista nel caso di accettazione della dichiarazione senza modifiche (o nel caso di presentazione, anche con modifiche, attraverso gli intermediari fiscali che appongono il visto di conformità), sugli oneri indicati nella stessa dichiarazione e comunicati dai soggetti terzi all'Agenzia delle entrate, fermo restando il controllo sulla sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto a detrazioni, deduzioni e agevolazioni.

**TIPOLOGIA DI INFORMAZIONI E RELATIVO NUMERO DI OCCORRENZE MESSE A DISPOSIZIONE DEI CONTRIBUENTI
NELLA DICHIARAZIONE PRECOMPILATA
ANNI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE 2015-2019 (OCCORRENZE IN MIGLIAIA DI UNITA')**

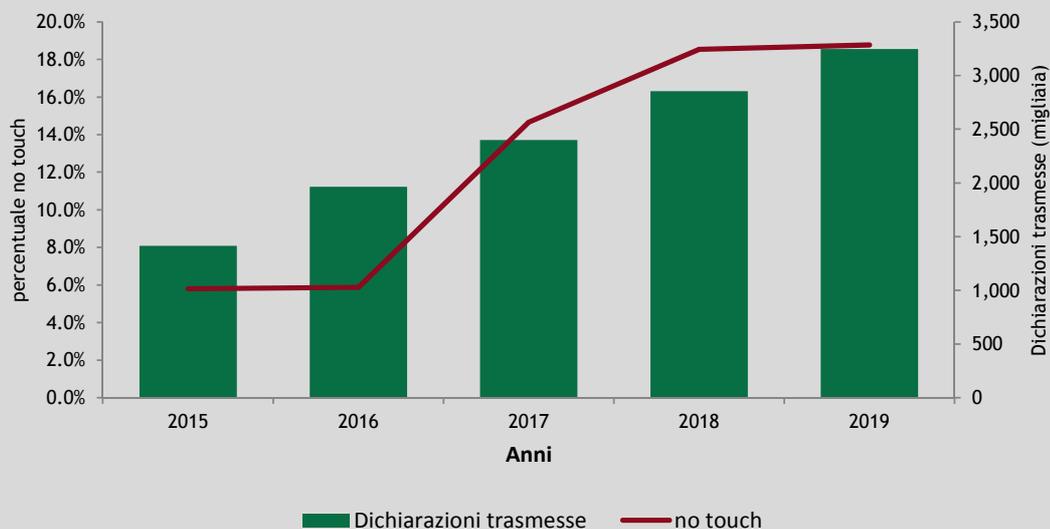
Tipologia	Occorrenze				
	2015	2016	2017	2018	2019
Interessi passivi	7,992	8,287	8,362	8,389	8,233
Contributi lavori domestici	3,477	3,336	3,336	3,290	3,284
Contributi previdenziali	4,371	4,756	4,408	4,266	4,592
Premi assicurativi	84,183	84,404	93,913	95,448	92,046
Rimborsi spese sanitarie	-	3,052	3,197	3,847	4,405
Spese universitarie	-	3,071	3,421	3,460	3,429
Spese funebri	-	700	627	737	709
Previdenza complementare	-	3,616	4,051	4,086	4,089
Bonifici per ristrutturazioni (ordinanti)	-	7,400	8,294	8,340	16,145
Rimborsi spese universitarie	-	-	33	56	85
Ristrutturazioni condominiali	-	-	5,607	6,137	5,997
Rette di frequenza asili nido	-	-	-	460	427
Rimborsi delle spese per rette asili nido	-	-	-	6	10
Bonus asili	-	-	-	57	171
Erogazioni liberali	-	-	-	10	64
Spese sanitarie (documenti fiscali)	-	520,000	690,000	720,000	754,000
Certificazioni uniche (lav. dip. e autonomi)	57,000	62,481	61,190	58,950	61,369
Totale	157,023	701,103	886,438	917,541	959,057

Grazie all'arricchimento, nel tempo, delle informazioni presenti in dichiarazione, alla maggiore qualità dei dati trasmessi dagli enti esterni e ai miglioramenti della procedura *web* messa a disposizione dei contribuenti, si è registrato negli anni un incremento costante delle dichiarazioni trasmesse direttamente dal cittadino, senza l'intervento degli intermediari. Come risulta dalla figura riportata di seguito, si è passati dai circa 1,4 milioni del 2015 ai circa 3,3 milioni del 2019.

Oltre all'indicatore di tipo quantitativo, nello stesso grafico, è riportato anche un indice che misura indirettamente la soddisfazione del contribuente, rappresentato dalla percentuale di utenti che hanno

inviato la dichiarazione senza apportare alcuna modifica. Tale tasso, indicato come “accettazione diretta della precompilata”, o più brevemente, no touch, è passato dal 6% del 2015 al 19% nel 2019.

NUMERO DI DICHIARAZIONI TRASMESSE DIRETTAMENTE DAL CITTADINO E PERCENTUALE DI DICHIARAZIONI TRASMESSE SENZA ESSERE MODIFICATE (NO TOUCH)



Ai benefici diretti per i contribuenti, quali la possibilità di adempiere agli obblighi dichiarativi in modo semplificato o l'esclusione dal controllo formale nei casi previsti, l'introduzione della dichiarazione precompilata ha aggiunto ulteriori e significativi vantaggi indiretti quali:

- la semplificazione del modello dichiarativo dei sostituti d'imposta (Modello 770), considerato che molti dati presenti nel modello sono già trasmessi attraverso la Certificazione Unica che i sostituti inviano all'Agenzia ai fini della dichiarazione precompilata;
- l'invio ai contribuenti di lettere di *compliance*, finalizzate alla regolarizzazione in tempi brevi della mancata presentazione della dichiarazione;
- la disponibilità per i cittadini delle informazioni di dettaglio sulle spese sanitarie sostenute, accessibili tramite il sistema Tessera Sanitaria;
- la conoscenza da parte del contribuente di spese per oneri detraibili e deducibili di cui ignorava la relativa agevolazione fiscale nonché la consapevolezza dei dati che lo riguardano in possesso dell'Amministrazione, con la possibilità di rettificare eventuali informazioni errate.

C) L'OBBLIGO DI TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI: ANALISI DEL FLUSSO DEI GESTORI DI DISTRIBUTORI AUTOMATICI E STIMA DEGLI EFFETTI COMPLESSIVI

L'introduzione dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi si inquadra, al pari della fatturazione elettronica, nel processo di digitalizzazione della certificazione fiscale avviato negli ultimi anni dall'Agenzia delle entrate. La disponibilità in tempo reale delle informazioni sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi che le partite IVA effettuano verso i consumatori finali consente di integrare i dati della fatturazione elettronica permettendo di ricostruire un quadro molto più esauriente del volume d'affari dei contribuenti interessati. Inoltre, offre la possibilità di contrastare i comportamenti di evasione derivante da transazioni B2C (*Business to Consumer*).

I benefici associati all'introduzione dell'adempimento possono essere essenzialmente ricondotti ai seguenti effetti:

- effetto deterrente sui contribuenti che, consapevoli del fatto che l'Amministrazione fiscale ha a disposizione in modo tempestivo le informazioni sui corrispettivi, tendono ad orientarsi verso un comportamento più adempiente;
- possibilità di porre in essere campagne di stimolo della *compliance* (c.d. comunicazioni "cambia verso") mirate alle transazioni B2C;
- maggiore proficuità dei controlli, indotta da una più efficace selezione dei contribuenti basata sulle risultanze delle informazioni disponibili negli archivi informatici dell'Agenzia e che in precedenza potevano essere ottenute solo tramite verifiche nella sede di esercizio del contribuente.

Una valutazione preliminare del potenziale aumento di *compliance* derivante dall'effetto deterrente (primo punto), è stata effettuata sulla base dei dati dichiarativi relativi ai soggetti gestori di distributori automatici (DA). L'utilità dell'analisi dipende dalla validità dell'assunzione che i risultati ottenuti su questi contribuenti siano estendibili alla più vasta categoria di soggetti che effettuano transazioni B2C.

Al fine di rendere più realistica detta assunzione, l'analisi è stata limitata ai soli soggetti che svolgono la specifica attività di commercio al dettaglio per mezzo di distributori automatici (codice ATECO 47.99.20), in quanto per altri tipi di soggetti la norma potrebbe avere un impatto marginale. Inoltre, mentre l'utilizzo di distributori automatici da parte di operatori non specializzati si configurava, in precedenza, come un segmento difficilmente presidabile, in quanto il fatturato del distributore si confondeva con l'ammontare complessivo delle cessioni del venditore e, pertanto, diventava difficilmente individuabile dalle attività di verifica, quello degli operatori specializzati era tracciato al pari di tutte le altre attività di cessione di bene e, quindi, più facilmente controllabile. Da ciò ne consegue che l'eventuale effetto di deterrenza che si riscontrasse nei venditori specializzati rappresenterebbe un limite inferiore rispetto a quello che si osserverebbe sul totale dei contribuenti che utilizzano distributori automatici.

Nella Tabella 5.C.1 sono rappresentate le quote di mercato nell'anno 2018 (in termini di numero di *vending machines* e di numero di invii di corrispettivi) per settore di attività economica. Dalla tabella si evince che il settore conta circa settecentomila distributori automatici a cui corrispondono 23.776 soggetti che effettuano gli invii. Al settore specializzato (ATECO 47.99.20) compete circa il 90% del totale del mercato.

TABELLA 5.C.1: DISTRIBUZIONE PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA DI: NUMERO DI DISTRIBUTORI AUTOMATICI (DA), NUMERO DI INVII, NUMERO DI SOGGETTI INVIANI E RELATIVI PROCAPITI PER L'ANNO 2018

Descrizione ATECO	Codice ATECO	Numero DA	Numero invii	Numero soggetti invianti	DA procapite	Invii procapite
Commercio tramite DA	47.99.20	615.871	26.279.549	2.113	219,5	12.437,1
Farmacie	47.73.10	10.404	106.595	7.160	1,5	14,9
Affitto di aziende	60.20.02	9.796	384.193	25	391,8	16.367,7
Lavanderie, tintorie	96.01.20	8.333	174.156	2.280	3,7	76,4
Commercio al dettaglio audio e video	47.30.00	5.248	170.445	1.583	3,3	107,7
Altro		48.523	1.217.913	10.615	4,6	114,7
Totale		698.175	28.332.851	23.776	29,4	1.191,7

A decorrere dal 1° aprile 2017 è stato introdotto l'obbligo, per i soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi tramite distributori automatici, della memorizzazione elettronica e della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri¹⁵⁵. Con successivi provvedimenti è stato concesso un differimento dei termini, in relazione a specifiche variabili tecniche. Specificamente, con provvedimento 30 marzo 2017 sono differiti al 1° gennaio 2018 i termini per la memorizzazione e per l'invio telematico dei dati relativi ai distributori automatici non dotati di porta di comunicazione.

L'esistenza di due gruppi, sfasati temporalmente rispetto all'adempimento dell'invio telematico, consente di valutare l'impatto del provvedimento sulla base del confronto dei rispettivi comportamenti dichiarativi. Nello specifico, ci si attende che un effetto positivo derivante dall'adempimento telematico si manifesti con una variazione di volumi dichiarati tra il 2016 e il 2017 superiore per il gruppo di contribuenti che ha iniziato gli invii telematici nel 2017 (gruppo A), per i quali il provvedimento ha favorito un'"emersione" delle operazioni, rispetto ai contribuenti che nello stesso anno non si sono ancora adeguati (gruppo B), e che quindi non hanno ancora modificato le proprie modalità di comunicazione. Parimenti, un maggiore incremento di volumi d'affari è atteso tra il 2017 il 2018, per quei gestori che hanno usufruito del differimento degli obblighi al 1 gennaio 2018 (gruppo B), rimanendo immutata la modalità di comunicazione per i contribuenti del gruppo A¹⁵⁶.

Al fine di sottoporre a verifica questa ipotesi, è stato costruito un *panel* bilanciato di soggetti con partita IVA attiva negli anni 2016, 2017 e 2018, escludendo quei gestori che non hanno effettuato invii telematici di corrispettivi nel 2019. In tal modo si è voluta limitare l'analisi ai soli soggetti che, manifestando segni di operatività nel 2019, sono ragionevolmente "pienamente operativi" a tutto il 2018, depurando così la platea da imprese possibilmente in "crisi" nel 2018.

Sull'insieme così selezionato (1.579 soggetti), si è analizzata la dinamica del volume d'affari negli anni 2016, 2017 e 2018 in relazione alle tempistiche di adeguamento alla normativa sull'obbligo di invio. Nello svolgere l'analisi non si può tuttavia prescindere dal carattere fortemente asimmetrico della variabile di interesse. Bisogna, infatti, tener conto del fatto che il settore della vendita al dettaglio mediante DA è dominato da pochi operatori economici di grandi dimensioni che totalizzano gran parte del volume d'affari totale. In particolare, ai primi 15 soggetti è ascrivibile più del 50% del volume d'affari del settore, e ai primi 100 il 75%.

Questa circostanza, unitamente al fatto che i soggetti più strutturati e di maggiori dimensioni hanno verosimilmente comportamenti più virtuosi in termini di *compliance*, implica che una valutazione realistica degli effetti della norma debba necessariamente includere la dimensione

¹⁵⁵ In base all'articolo 2, comma 2, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127, così come modificato dall'articolo 4, comma 6, lettera a), del D.L.22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni nella Legge 1 dicembre 2016, n. 225.

¹⁵⁶ Si ricordi, tuttavia, che per i contribuenti del gruppo A l'obbligo decorre solo dal 1 aprile 2017. Questa circostanza potrebbe attenuare i risultati del confronto tra i due gruppi di contribuenti.

d'impresa tra le variabili di analisi. Così, se si limita il confronto ai soggetti con volume d'affari inferiore a un milione di euro nel 2016, si osserva una differenza di incremento medio del volume d'affari tra il 2016 e il 2017 pari a del 7% tra i contribuenti del gruppo A e quelli del gruppo B (rispettivamente, incremento del 15% e dell'8%). Per dimensioni d'impresa crescenti l'effetto si attenua fino ad annullarsi se si includono tutti i soggetti della platea.

Per ottenere una stima più robusta dell'impatto della misura, si può utilizzare l'incremento differenziale di volume d'affari mediano, che risulta essere del 5%. Quest'ultimo incremento può essere considerato una misura più significativa dell'effetto dell'introduzione dell'obbligo di invio telematico dei corrispettivi nel primo anno di applicazione, almeno per contribuenti di dimensioni medio-piccole. Queste conclusioni sono confermate da analisi micro di tipo econometrico basate sulla modellazione del volume di affari al tempo t in funzione del volume di affari al tempo $t-1$, e in cui le due tipologie di contribuenti svolgono il ruolo di gruppo dei "trattati" e gruppo "di controllo"¹⁵⁷. Sulla base dell'analisi illustrata è possibile effettuare valutazioni della consistenza del volume d'affari emerso a seguito della misura: limitandosi al solo settore specifico, si osserva un volume d'affari totale dichiarato di circa 2,2 miliardi di euro relativo ai soli soggetti che hanno effettuato invii telematici nel 2018 (2.235 soggetti), da cui, tenendo conto dell'effetto del 5% calcolato, si desume l'emersione di operazioni attive per più di 100 milioni di euro. La stima è comunque prudenziale, in quanto non tiene conto dei soggetti che, pur esercitando attività di impresa nel settore con codice ATECO 47.99.20, non hanno effettuato invii telematici (più di 1.200 soggetti nel 2018). Questa scelta di tipo prudenziale è motivata dal fatto che tra i contribuenti nominalmente operanti nel settore specifico, sono presenti soggetti che non effettuano vendita tramite DA in senso stretto e (per es. gestori di macchine erogatrici di caffè fornite in comodato) e che quindi non sono interessati dalla norma. Non si può escludere tuttavia che la mancanza di invio di corrispettivi possa derivare da comportamenti omissivi dei contribuenti e che tali comportamenti possano essere mitigati grazie alla facilitazione delle azioni di contrasto indotta dalla misura.

Analogamente a quanto avviene per il settore specifico delle vending machines, ci si attende l'emersione di una porzione del volume d'affari anche per altri settori di attività economica. Tale componente non può però essere stimata con metodi diretti in quanto non facilmente separabile da volumi derivanti dall'attività prevalente d'impresa.

Un analogo confronto tra i contribuenti dei due gruppi effettuato, a ruoli invertiti, nel 2018, non evidenzia risultati altrettanto apprezzabili. Tale difformità di risultati può essere spiegata essenzialmente in due modi: 1) diversa reattività dei contribuenti all'innovazione normativa in termini di *compliance* (i contribuenti più disposti a modificare il proprio comportamento lo fanno in tempi brevi), e 2) correlazione tra efficacia della norma e caratteristiche tecniche delle *vending machines* gestite. Riguardo al secondo punto, bisogna considerare infatti che i soggetti che si adeguano all'obbligo di invio telematico nel 2018, sono quelli che gestiscono dispositivi non dotati di porta di comunicazione. È allora ipotizzabile che l'effetto deterrenza sia determinato, oltre che dalla consapevolezza della disponibilità immediata dei dati sui corrispettivi da parte dell'Agenzia, anche dalla presenza della porta di comunicazione, che comporta la possibilità di un accesso ai dati in forma digitale senza la mediazione del fattore umano che deve effettuare manualmente la trasmissione.

¹⁵⁷ L'effetto è stato stimato utilizzando una regressione panel, specificata secondo la seguente equazione in scala logaritmica

$$Vaf_{2017} = \alpha + Vaf_{2016} + \beta D_{tcc} + \gamma \frac{D_{tcc}}{Vaf_{2016}} + \varepsilon$$

dove Vaf è il volume d'affari, D_{tcc} è la *dummy* che rappresenta il trattamento e il rapporto D_{tcc} su Vaf esprime l'interazione tra il trattamento e la dimensione d'impresa. Il modello utilizzato è stato utilizzato per ottenere due insiemi di previsioni di Vaf_{2017} uno in assenza dell'introduzione delle norme, $D_{tcc} = 0$, e uno in presenza della stessa, $D_{tcc} = 1$. La differenza tra le due fornisce la stima dell'effetto. Per ulteriori approfondimenti si veda Guarnera (2019).

L'obbligo di invio telematico delle comunicazioni per il settore delle *vending machine*, pur se riferito ad un mercato di nicchia molto particolare, può suffragare l'ipotesi che l'istituzione di un processo di trasmissione elettronica dei corrispettivi possa stimolare una crescita spontanea di *compliance* nei contribuenti. Tale incremento, però, non è omogeneo su tutta la platea, poiché si manifesta in modo più evidente nei soggetti di piccola dimensione rispetto a quelli di dimensioni maggiori. Ciò è dovuto al fatto che questi ultimi sono obbligati a dotarsi di sistemi di controllo interno della contabilità che costituiscono di per sé un deterrente all'evasione da sotto-dichiarazione dei ricavi. È inoltre importante il modo in cui è strutturato il processo di trasmissione, ovvero quanto più questo è di carattere automatico, cioè non coinvolga l'intervento umano, tanto maggiore sarà l'effetto deterrente che si manifesta.

6. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Acciari P., Tomarelli F., Limosani L., Benedetti L. (2015), Measurement of Base Erosion and Profit Shifting phenomena through the analysis of FDI stocks, Working paper 3/2015, Ministero dell'economia e delle finanze.

Albarea, A., Bernasconi, M., Marenzi, A., & Rizzi, D. (2018). Income under reporting and tax evasion in Italy. Estimates and distributive effects. Ufficio Valutazione Impatto Senato, Roma.

Allingham, M. e Sandmo, A. (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, 1, pp. 323-338.

Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998), Tax compliance, *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.

Alm, J., (2013), Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies, *International Tax and Public Finance*, 19, pp. 54-77.

Barone G. e Mocetti S. (2011), Tax morale and public spending inefficiency, *International Tax and Public Finance*, 18, pp.724-749.

Barone G., Cannari L., Mocetti S. (2012), 'Gli italiani e l'atteggiamento nei confronti del fisco', in A. Gentile e S. Giannini (a cura di), *Evasione fiscale e tax compliance*, Il Mulino, Bologna, 2012.

Bazzoli, M., Di Caro, P., Figari, F., Fiorio, C.V., e Manzo, M. (2019), Distributional effects of tax evasion in Italy using income-expenditure gaps. Dipartimento delle Finanze Working paper, forthcoming, Roma.

Bernasconi, M. e Marenzi, A. (1997), Gli effetti redistributivi dell'evasione fiscale in Italia, *Ricerche quantitative per la politica economica*, pp. 1-38, Convegno CIDE-SADIBA, Banca d'Italia, novembre.

Braiotta A., Carfora A., Pansini R.V., Pisani S. (2015), Tax Gap and Redistributive Aspects across Italy, *Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate*, n. 2.

Braiotta A., Pisani S., Pisano E. (2013), Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2.

Cabral, A. C. G., Kotsogiannis, C., & Myles, G. (2018), Self-Employment Income Gap in Great Britain: How Much and Who?, *CESifo Economic Studies*, 65(1), 84-107.

Carfora, A., Pansini, R.V., Pisani, S. (2016), Spatial Dynamics in Tax Gap Determinants, *Argomenti di discussione*, n. 1, Agenzia delle entrate, Roma.

Carfora A., Marigliani M., Pisani S., Spingola A. (2017), Gli effetti dello split payment sulla *compliance* IVA, Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate, n. 2.

Ceriani, L., Figari, F., & Fiorio, C.V. (2018), EUROMOD report Italy 2015-2018, December.

Coelli, T.J., Rao, D.S.P., O'Donnell, C.J., Battese, G.E. (2005). An introduction to efficiency and productivity analysis. Springer.

Commissione europea (2018), Impact Assessment accompanying the Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, Bruxelles.

Costa, S. e Sallusti, F. (2016), Message from an Italian bottleneck: inter-industry relationships and efficiency spillover. LLEE working paper series, n. 128.

D'Agosto E., Manzo M., Modica A., Pisani S. (2017), Tax Audits and Tax Compliance - Evidence from Italy, 7th Annual IRS-TPC Joint Research Conference on Tax Administration.

D'Agosto E., Manzo M., Pisani, S., D'Arcangelo F.M., (2017), The Effect of Audit Activity on Tax Declaration: Evidence on Small Businesses in Italy, Public Finance Review.

D'Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2016), A general framework for measuring VAT *compliance* in Italy, documento interno, Agenzia delle entrate.

D'Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2014), Asymmetries in the territorial VAT gap, in Argomenti di discussione, Agenzia delle entrate, n. 2.

D'Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2013), Asimmetrie territoriali del gap IVA, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2.

Das-Gupta A. e Mookherjee D. (2000), Incentives and institutional reform in tax enforcement an analysis of developing country experience, Lavoisier.

De Gregorio C. e Giordano A. (2014), "Nero a metà": contratti part-time e posizioni full-time fra i dipendenti delle imprese italiane, *Istat* working paper, n. 3.

Dipartimento delle finanze e Agenzia delle entrate (2015), *Gli immobili in Italia 2015*.

http://www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/studi_statistiche/Redditi_e_immobili/Immobili_anno_2015.htm

Engström, P., & Hagen, J. (2017), Income underreporting among the self-employed: a permanent income approach. *European Economic Review*, 92, 92-109.

Filippin, A., Fiorio, C.V., Viviano, E. (2013), The effect of tax enforcement on tax morale, *European Journal of Political Economy*, 32, pp. 320-331.

Fiorio, C.V. & D'Amuri, F. (2005), Workers' tax evasion in Italy, *Giornale degli Economisti ed Annali d'Economia*, 118, 64(2/3), 247-270.

Fiscalis Tax Gap Project Group (2016), The concept of tax gaps - Report on VAT Gap Estimations, No 65, Taxation Studies, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

Gemmell N., Hasseldine J. (2014), Taxpayers' Behavioural Responses and Measures of Tax Compliance 'Gaps': A Critique and a New Measure, *Fiscal Studies*, 35, 275-296.

Gemmell, N., & Ratto, M. (2012), Behavioral responses to taxpayer audits: evidence from random taxpayer inquiries. *National Tax Journal*, 65(1), 33.

Gentile A. e Giannini S. (2012), *Evasione fiscale e tax compliance*, Il Mulino, Bologna.

Guarnera U. (2019) Stima dell'impatto sulla compliance indotto dall'obbligo di invio telematico dei corrispettivi per distributori automatici, in *Documenti interni di lavoro del Settore Analisi del Rischio e Ricerche per la Tax Compliance*, Agenzia delle Entrate.

HM Revenue & Customs (2015), *Measuring tax gaps 2015 edition*. Tax gap estimates for 2013-14, March, London.

HM Revenue & Customs (2016), *Measuring tax gaps 2016 edition*. Tax gap estimates for 2014-15, March, London.

Hofmann, E., Kirchler, E., Bock, C., & Voracek, M. (2017) Tax compliance across sociodemographic categories: Meta-analyses of survey studies in 111 countries. *Journal of Economic Psychology*, 62. pp. 63-71.

Hurst, E., Li, G., & Pugsley, B. (2014), Are household surveys like tax forms? Evidence from income underreporting of the self-employed. *Review of economics and statistics*, 96(1), 19-33.

Institute for Advanced Studies (IHS) (2016), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*, August, Vienna.

Internal Revenue Service (2016), *Tax Gap Estimates for Tax Years 2008-2010*.

Imperioli L., Manzo M., Monteduro M. T. (2015), Il tax gap sulle imposte immobiliari e la perequazione fiscale, XXXVI Conferenza Italiana di Scienze Regionali.

Istat, *L'economia non osservata nei conti nazionali: anni 2011-2013*.

Istat (2015), *Rapporto sulla competitività dei settori produttivi*, Febbraio, Roma.

Istat (2017a), *Rapporto annuale - La situazione del paese*, Maggio, Roma.

Istat (2017b), *Rapporto sulla competitività dei settori produttivi*, Febbraio, Roma.

Lago-Penas, I. e Lago-Penas, S. (2010), The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries, *European Journal of Political Economy*, 26, pp. 441-453.

Luzi, O. e Monducci, R. (2016), The new statistical register 'Frame SBS': overview and perspectives. *Rivista di statistica ufficiale*, n. 1/2016, pp. 5-14.

Mediobanca (2017), *Indagine annuale sulle principali imprese multinazionali del mondo*, Milano.

Ministero dell'economia e delle finanze (2011), *Economia non osservata e flussi finanziari, Rapporto finale sull'attività del gruppo di lavoro sull'Economia sommersa e i flussi finanziari*, Roma.

Ministero dell'economia e delle finanze (2014), *Rapporto sull'evasione fiscale*. http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2014/Rapporto_art6_dl66_13_luglio.pdf.

Ministero dell'economia e delle finanze (2015), *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale, Allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2015*.

OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, Paris.

OECD (2013), *Cooperative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, OECD, Paris.

OECD (2015a), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi.

OECD (2015b), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi.

OECD (2015c), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD, Paris.

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi.

Pisani S. (2014), *An approach to assess how the activity of the Italian Revenue Agency affects compliance*, *Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate*, n. 1.

Pisani S. e Polito C. (2006), *Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale*, Agenzia delle entrate, Ufficio Studi, documenti di lavoro.

Pissarides, C.A., & Weber, G. (1989), *An expenditure-based estimate of Britain's black economy*. *Journal of Public Economics*, 39, 17-32.

Paulus, A. (2015), Tax evasion and measurement error: An econometric analysis of survey data linked with tax records (No. 2015-10). ISER Working Paper Series.

Rai - Radiotelevisione Italiana, Gli abbonamenti alla televisione anni 2010- 2015.

Sallusti, F. (2017) The underground trap: direct and systemic effects on sectoral competitiveness. Mimeo.

Santoro (2010), L'evasione fiscale, Il Mulino, Bologna.

Schneider F. e Williams C.C. (2013), *The Shadow Economy*, The Institute of Economic Affairs, London.

Thackray, M. M. (2017), The Revenue Administration-Gap Analysis Program: An Analytical Framework for Excise Duty Gap Estimation, International Monetary Fund.

Torgler B. (2007), Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis, Edward Elgar.

Torgler, B. e Schneider, F. G. (2007), What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries, *Social Science Quarterly*, 88, pp.443-470.

UNCTAD (2017a), The Top 100 Digital MNEs, Technical annex to the World Investment Report 2017, Nazioni Unite, New York e Ginevra.

UNCTAD (2017b), World Investment Report 2017: Investment and the Digital Economy, Nazioni Unite, New York e Ginevra.

APPENDICE C: RIFERIMENTI NORMATIVI

Legge 11 marzo 2014, n. 23, “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”

LEGGE 11 marzo 2014, n. 23

Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 59 del 12 marzo 2014

La Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica hanno approvato;

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Promulga

la seguente legge:

Art. 3

Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale

.1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 e con particolare osservanza dei principi e criteri generali di delega indicati nelle lettere a), b) e c) del comma 1 del medesimo articolo 1, in funzione del raggiungimento degli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti, di certezza del diritto nonché di uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi, norme dirette a:

a) attuare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi;

b) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti e stabili nel tempo, dei quali deve essere garantita un'adeguata pubblicizzazione;

c) prevedere che i risultati della rilevazione siano calcolati e pubblicati con cadenza annuale;

d) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:

1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

2) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva e assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;

- 4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva;
- 5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali;
- e) definire le linee di intervento per favorire l'emersione di base imponibile, anche attraverso l'emanazione di disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al contrasto d'interessi fra contribuenti, selettivo e con particolare riguardo alle aree maggiormente esposte al mancato rispetto dell'obbligo tributario, definendo attraverso i decreti legislativi le più opportune fasi applicative e le eventuali misure di copertura finanziaria nelle fasi di attuazione;
- f) prevedere che il Governo rediga annualmente, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, da presentare alle Camere contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni; prevedere che il Governo indichi, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, e che esso aggiorni e confronti i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

Art. 4

Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, lettera f), il Governo è altresì delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano, coordinandola con le procedure di bilancio di cui alla Legge 31 dicembre 2009, n. 196, la redazione, da parte del Governo medesimo, di un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali, intendendosi per spesa fiscale qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, sulla base di metodi e di criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa e la realizzazione di valutazioni sull'efficacia di singole misure agevolative, eventualmente prevedendo l'istituzione, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di una commissione composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalle altre amministrazioni interessate, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, la quale potrà avvalersi del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali.
2. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Il Governo assicura, con gli stessi decreti legislativi, in funzione delle maggiori entrate ovvero delle minori spese realizzate anche con l'attuazione del comma 1 del presente articolo e del presente comma, la razionalizzazione e la stabilizzazione dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti. Il Governo assicura, con gli stessi decreti legislativi di cui all'articolo 1, la razionalizzazione e la riforma dell'istituto della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.
3. Le maggiori entrate rivenienti dal contrasto dell'evasione fiscale, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, e dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale devono essere attribuite esclusivamente al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, di cui all'articolo 2, comma 36, del Decreto-Legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148, e successive modificazioni. Al Fondo sono interamente attribuiti anche i risparmi di spesa derivanti da riduzione di contributi o incentivi alle imprese, che devono essere destinati alla riduzione dell'imposizione fiscale gravante sulle imprese. Per le finalità di cui al primo e al secondo periodo del presente comma, il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a coordinare le norme adottate in attuazione dei criteri di delega di cui all'articolo 3, comma 1, e di cui al comma 2 del presente articolo e le vigenti procedure di bilancio, definendo in particolare le regole di alimentazione del predetto Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, “Stima e monitoraggio dell’evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23”

DECRETO LEGISLATIVO 24 settembre 2015, n. 160

“Stima e monitoraggio dell’evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23”.

Publicato nella GU n. 233 del 7 ottobre 2015 - Suppl. Ordinario n. 55

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Vista la Legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, gli articoli 3 e 4, con i quali il Governo è delegato a introdurre norme tese a definire una metodologia di rilevazione dell’evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall’anagrafe tributaria, a redigere un rapporto annuale sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale, nonché a introdurre la redazione di un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali, eventualmente prevedendo l’istituzione di una commissione di esperti, nonché norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 26 giugno 2015;

Visti i pareri delle Commissioni VI Finanze della Camera dei deputati e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica del 4 agosto 2015, della V Commissione Bilancio, tesoro e programmazione della Camera dei deputati del 15 luglio 2015 e della 5^a Commissione Bilancio Senato del 5 agosto 2015;

Visto l’articolo 1, comma 7, della citata Legge n. 23 del 2014, secondo cui qualora il Governo non intenda conformarsi ai pareri parlamentari trasmette nuovamente i testi alle Camere;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 4 settembre 2015;

Acquisiti i pareri definitivi delle competenti Commissioni parlamentari ai sensi dell’articolo 1, comma 7, della citata Legge n. 23 del 2014;

Vista la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 22 settembre 2015;

Sulla proposta del Ministro dell’economia e delle finanze;

Emana

il seguente decreto legislativo:

Art. 1

Monitoraggio delle spese fiscali e coordinamento con le procedure di bilancio

1. All’articolo 10-bis della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, dopo il comma 5, è inserito il seguente:

« 5-bis. La Nota di aggiornamento di cui al comma 1 è corredata altresì da un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica. Nell’indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la

priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore sono oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma».

2. All'articolo 11 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 3, lettera b), dopo le parole: «e degli scaglioni,» sono inserite le seguenti: «le norme necessarie alla eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali e»;

b) dopo il comma 3, è inserito il seguente:

«3-bis. Le eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta ai sensi del comma 3, lettera b), sono attribuite di norma al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.».

3. All'articolo 21 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 11, lettera a), le parole: «, nonché gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti» sono soppresse;

b) dopo il comma 11, è inserito il seguente:

«11-bis. Allo stato di previsione dell'entrata è allegato un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative. Ove possibile e, comunque, per le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore, il rapporto effettua confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti micro-economici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale.».

4. Per la redazione del rapporto di cui al comma 3, lettera b), il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico-finanziarie, di cui due rappresentanti della Presidenza del Consiglio dei ministri, cinque rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, un rappresentante dell'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), un rappresentante del Ministero dello sviluppo economico, un rappresentante dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), un rappresentante della Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante della Banca d'Italia e tre professori universitari. La Commissione può avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari. La partecipazione alla Commissione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, nè a rimborsi di spese.

Art. 2

Monitoraggio dell'evasione fiscale e coordinamento con le procedure di bilancio

1. Dopo l'articolo 10-bis della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'articolo 1, è inserito il seguente:

«Art. 10-bis.1 (Monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva). - 1. Contestualmente alla nota di aggiornamento di cui al comma 1 dell'articolo 10-bis, è presentato un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. Il Governo indica, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, l'aggiornamento e il confronto dei risultati con gli obiettivi.

2. Le maggiori entrate che, sulla base delle risultanze riferite all'anno precedente, possono essere ascritte su base permanente ai risultati dell'attività di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché di miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al comma 4, lettera e), al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

3. Per la redazione del rapporto previsto dal comma 1, che è corredato da una esaustiva nota illustrativa delle metodologie utilizzate, il Governo, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, si avvale della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva», predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

4. La Commissione redige una Relazione annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, contenente anche una nota illustrativa delle metodologie utilizzate per effettuare le stime e finalizzata a:

- a) recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'*Istat* sulla base della normativa che regola la redazione dei conti economici nazionali;
- b) stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;
- c) valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;
- d) illustrare le strategie e gli interventi attuati per contrastare e prevenire l'evasione fiscale e contributiva, nonché quelli volti a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi;
- e) valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo;
- f) indicare le linee di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

5. Per adempiere all'obiettivo di stimare l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva, di cui al comma 4, lettera b), nella Relazione di cui al medesimo comma 4 viene effettuata una misurazione del divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, escludendo gli effetti delle spese fiscali di cui all'articolo 21, comma 11-bis, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196. A tal fine, in particolare, si misurano:

- a) i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti nel calcolo delle imposte e dei contributi in sede di dichiarazione;
- b) gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta dovuto in base alle dichiarazioni;
- c) il divario tra le basi imponibili fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-bis, e la parte residua di tale divario, che viene attribuita all'occultamento di basi imponibili;
- d) le mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, valutate sottraendo, dal divario tra le entrate effettive e quelle potenzialmente ottenibili in un regime di perfetto adempimento, le minori entrate ascrivibili alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-bis.

6. I risultati del contrasto all'evasione e del miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al comma 4, lettera e), sono misurati sulla base di separata valutazione delle entrate risultanti dalle complessive attività di verifica e accertamento effettuate dalle amministrazioni, comprensive di quelle di cui al comma 5, lettere a) e b), e dell'andamento dell'adempimento spontaneo, correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti, che è approssimato dalla variazione, rispetto all'anno precedente, della parte del divario tra le basi imponibili dichiarate e quelle teoriche attribuita all'occultamento di basi imponibili, di cui al comma 5, lettera c), e dalla variazione, rispetto all'anno precedente, delle mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, di cui al comma 5, lettere a), b) e d). Nella valutazione dell'andamento dell'adempimento spontaneo rispetto all'anno precedente si tiene conto degli effetti dell'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento sugli aggregati di contabilità nazionale. Si dà conto delle mancate entrate di cui al comma 5, lettere a), b) e d), sia complessivamente che separatamente, sia in valore assoluto che in rapporto alle basi imponibili teoriche, applicando la massima disaggregazione possibile per: tipo di imposta, categoria, settore, dimensione dei contribuenti, ripartizione territoriale.».

2. La Commissione di cui al comma 3 dell'articolo 10-bis.1 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, inserito dal comma 1 è composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie, di cui un rappresentante della Presidenza del Consiglio dei ministri, quattro rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, due rappresentanti dell'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), un rappresentante del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, un rappresentante dell'INPS, un rappresentante dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), un rappresentante della Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante della Banca d'Italia e tre professori universitari. La Commissione può avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari. La partecipazione alla Commissione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, nè a rimborsi di spese.

3. All'articolo 11 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, comma 3, dopo la lettera b), è inserita la seguente:

«b-bis) le norme volte a rafforzare il contrasto e la prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.».

Art. 3

Disposizioni transitorie, decorrenza e abrogazione

1. La destinazione delle eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta ai sensi del comma 3, lettera b), dell'articolo 11 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, si applica a partire dalla manovra triennale di finanza pubblica predisposta nel primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto. Resta fermo il diverso utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'eliminazione, riduzione o modifica di spese fiscali previsto da disposizioni di legge vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. Le disposizioni del presente decreto si applicano con effetto dal 1° gennaio 2016. Con la medesima decorrenza, il comma 36.1. dell'articolo 2 del Decreto-Legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, è abrogato.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 24 settembre 2015

MATTARELLA

Renzi, Presidente del Consiglio dei ministri

Padoan, Ministro dell'economia e delle finanze

Visto, il Guardasigilli: Orlando

È possibile scaricare la
Nota di Aggiornamento del
DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2019
dai siti Internet

www.mef.gov.it • www.dt.tesoro.it • www.rgs.mef.gov.it

ISSN: 2240-0702