

# SENATO DELLA REPUBBLICA

---

XVIII LEGISLATURA

---

**Doc. LVII**

**n. 1-bis**

ALLEGATO IV

## NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2018

*(Articoli 7, comma 2, lettera b), e 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196)*

**Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri**

(CONTE)

---

**Comunicata alla Presidenza il 4 ottobre 2018**

---

## A L L E G A T O I V

**Relazione sull'economia non osservata  
e sull'evasione fiscale e contributiva**

*(Articolo 10-bis.1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196)*



## INDICE

<b>INDICE .....</b>	<b>2</b>
<b>1. MANDATO DELLA COMMISSIONE E RISULTATI CONSEGUITSI .....</b>	<b>4</b>
A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA.....	4
B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2019.....	5
C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL TAX GAP E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITSI.....	6
D) IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA: UNA VALUTAZIONE DEI RISULTATI OTTENUTI CON ALCUNI RECENTI INTERVENTI.....	19
E) VALUTAZIONE DELLE PRINCIPALI MISURE NORMATIVE DI CONTRASTO E PREVENZIONE DELL'EVASIONE.....	23
APPENDICE A: GLI EFFETTI SUL TAX GAP DELLA VARIAZIONE DEL TASSO DI ADEMPIMENTO .....	25
<b>2. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE .....</b>	<b>30</b>
<b>3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA .....</b>	<b>41</b>
A) UN QUADRO DI SINTESI DELLE IMPOSTE E DEI CONTRIBUTI ANALIZZATI .....	41
B) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF).....	45
C) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES) .....	50
D) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA) .....	54
E) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP).....	57
F) LA STIMA DEL "TAX GAP" SULLE LOCAZIONI .....	62
G) LA STIMA DEL "TAX GAP" DEL CANONE RAI .....	64
H) LA STIMA DEL "GAP" PER I CONTRIBUTI SOCIALI SUL LAVORO DIPENDENTE .....	67
I) LA STIMA DEL "TAX GAP" SULLE ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI.....	72
J) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER LE IMPOSTE IMMOBILIARI.....	76
K) STIMA E VALUTAZIONE DELL'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLE ENTRATE SOTTRATTE AL BILANCIO PUBBLICO.....	89
APPENDICE B: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI .....	92
<b>4. STRATEGIE E INTERVENTI PER IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>98</b>
A) L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA .....	98
EVASIONE FISCALE .....	98
I) LE PRINCIPALI DIRETTRICI DI INTERVENTO .....	98
II) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.....	101
III) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI .....	113
IV) L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA .....	146

V)	L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI .....	176
	EVASIONE CONTRIBUTIVA.....	183
VI)	L'ATTIVITÀ DELL'ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO.....	183
VII)	L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE DELL'INPS .....	212
B)	LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO FISCALE .....	214
C)	LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO.....	227
<b>5.</b>	<b>NUOVI STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA PREVENZIONE E DEL CONTRASTO DELL'EVASIONE</b> .....	<b>229</b>
A)	DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITA' .....	229
B)	L'ESTENSIONE DELLO SPLIT PAYMENT E IL CONTRASTO ALLE INDEBITE COMPENSAZIONI IVA .....	237
C)	L'EFFETTO DELL'INSERIMENTO DEL CANONE RAI NELLA BOLLETTA ELETTRICA .....	242
D)	LA FATTURAZIONE ELETTRONICA.....	244
<b>6.</b>	<b>RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI .....</b>	<b>247</b>
	APPENDICE C: RIFERIMENTI NORMATIVI.....	251

## 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), sia presentato un Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva<sup>1</sup>. 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. 160<sup>2</sup>.

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;
- 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;

---

<sup>1</sup> Articolo 10-bis.1 nella Legge 31 dicembre 2009, n. 196,

<sup>2</sup> La Commissione è attualmente così composta: Prof. Enrico GIOVANNINI - Università di Roma "Tor Vergata"; Cons. Vieri CERIANI - MEF; Dott.ssa Concetta FERRARI - Ministero del lavoro e delle politiche sociali; Prof.ssa Emma GALLI - Università di Roma "La Sapienza"; 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.

- valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo;
- 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.

La Commissione si è insediata presso il Ministero dell'economia e delle finanze il 7 giugno 2016 e pubblica la sua Relazione a fine settembre<sup>3</sup> con un successivo aggiornamento 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 allargare lo spettro delle voci prese in considerazione e migliorare le metodologie di stima, con l'obiettivo di pervenire a risultati ancora più accurati e dettagliati<sup>4</sup>.

Grazie al lavoro svolto nel corso del 2018, e con il contributo degli *stakeholders* che hanno formulato osservazioni e suggerimenti per il suo miglioramento, la Relazione di quest'anno (redatta a cura del Dipartimento delle finanze e validata dalla Commissione nella riunione del 19 settembre 2018) contiene numerose novità, in termini sia di valutazione dell'evasione, sia di approfondimenti del fenomeno dell'evasione, sia ancora di illustrazione delle azioni di contrasto a quest'ultimo. In particolare, la Relazione 2018 contiene nuove sezioni relative:

- alla stima del *tax gap* sulle addizionali IRPEF (regionale e comunale) per il lavoro dipendente;
- alla stima del *tax gap* sulla TASI;
- alla stima del *tax gap* sulle accise sui prodotti energetici;
- al trattamento delle attività illegali nel calcolo del *tax gap*;
- all'analisi delle revisioni apportate alle stime pubblicate nella Relazione 2017;
- alla costruzione ed applicazione dei nuovi indici sintetici di affidabilità (ISA) che dal prossimo anno sostituiranno gli studi di settore.

L'ampliamento dello spettro dei tributi considerati ha consentito di elevare dal 76% all'87,5% la quota di imposte per le quali è stato valutato il *tax gap*. In effetti, come argomentato più avanti, in alcuni casi l'evasione può essere considerata, per definizione, pari a zero e ciò vuol dire che 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, relativo ai principali interventi adottati per la prevenzione ed il contrasto dell'evasione, si arricchisce quest'anno di approfondimenti sulle misure inerenti all'estensione dello *split payment* ed al contrasto alle indebite compensazioni IVA, nonché alle frodi nel settore dei carburanti.

## B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2019

La Commissione ha impostato anche le principali linee di attività per il 2019: in particolare, si rende necessario proseguire l'affinamento delle metodologie concernenti la disaggregazione territoriale dei dati relativi all'economia sommersa e la relazione tra economia sommersa e dinamica della produttività. Con riferimento alle imprese con stabilimenti produttivi in diverse zone del territorio nazionale, si intende approfondire l'analisi della distribuzione del valore

---

<sup>3</sup> Le Relazioni per gli anni 2016 e 2017, 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/rel\\_ev/index.html](http://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel_ev/index.html)

<sup>4</sup> La Commissione si è riunita nelle date del 2 maggio, 18 giugno e 19 settembre 2018.

aggiunto regionale desunto dalle dichiarazioni IRAP delle imprese pluriregionalizzate, con l'evidenziazione delle differenze tra la componente prodotta nella sede legale e quella prodotta nella sede operativa. Si procederà, altresì, agli approfondimenti delle riflessioni già avviate sulla metodologia di stima del *tax gap* relativo ai prodotti energetici, nonché sul rilievo da attribuire alle attività illegali.

Continuerà l'azione di monitoraggio, già avviata, sull'applicazione dei recenti interventi adottati per la prevenzione e il contrasto dell'evasione, con particolare riferimento al processo di costruzione e applicazione dei nuovi indici sintetici di affidabilità (ISA), agli effetti dell'introduzione dello *split payment*, dell'inserimento del canone RAI nella bolletta elettrica, dell'introduzione della cedolare secca per le locazioni e della fatturazione elettronica. Verranno poi prese in considerazione le misure che dovessero essere adottate prossimamente dal nuovo Esecutivo. Inoltre, si procederà alla individuazione e al calcolo di indici sintetici di *compliance*, ovvero alla scomposizione del *tax gap* tra una prima componente dovuta al miglioramento effettivo della *compliance* e una seconda componente dovuta ad altri fattori, quali il ciclo economico, i cambiamenti normativi, le variazioni nelle dimensioni dell'insieme dei contribuenti.

Non saranno, infine, trascurate, le attività di studio sollecitate dall'Unione europea e dall'OCSE, peraltro già prese in considerazione - unitamente alle raccomandazioni provenienti dal FMI - nell'ambito dei periodici Atti di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale adottati dal Ministro dell'economia e delle finanze, e si continuerà a porre attenzione alle ipotesi di studio in tema di fiscalità digitale.

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

### Aspetti definitori

L'obiettivo principale di questa Relazione è fornire una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico<sup>5</sup>. 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 agli obblighi tributari e contributivi previsti a legislazione vigente.

In particolare, per quanto concerne la componente tributaria, il *tax gap*, calcolato come divario tra gettito teorico e gettito effettivo, esprime una misurazione della *tax non compliance* e consente di identificare e quantificare l'ampiezza dell'inadempimento spontaneo da parte dei contribuenti. Per monitorare la *tax compliance* e, in generale, la *performance* del sistema tributario è utile anche calcolare un indicatore della propensione all'inadempimento 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.

La letteratura economica distingue anche tra *tax gap* al netto dei mancati versamenti (*assessment gap*), ovvero la differenza tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto

<sup>5</sup> 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.

versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e *tax gap* dovuto a omessi versamenti (*collection gap*), ovvero la differenza tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato. In questa Relazione, ove possibile, viene, quindi, calcolato il *tax gap* distinguendo tra queste due componenti e si riporta la quantificazione del *tax gap* al lordo del recupero successivo delle entrate tributarie dovuto ad accertamento<sup>6</sup>.

#### 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), mentre la valutazione dell’erosione fiscale è demandata al lavoro della Commissione istituita per la redazione del *Rapporto annuale sulle spese fiscali* (articolo 1 dello stesso decreto). Questo chiarimento va tenuto presente in quanto, alla luce delle definizioni concettuali consolidate a livello internazionale, un’interpretazione più ampia del *tax gap* include 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 rispetto ai principi generali cui dovrebbe rispondere il sistema di tassazione, che costituiscono le cosiddette spese fiscali (o *tax expenditures*).

Secondo questa interpretazione, il *tax gap* totale sarebbe dato dalla differenza 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*, ovvero il *tax gap* in senso stretto, che considera solo il divario rispetto all’adempimento alla 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 dunque è determinata da: i) gli effetti derivanti dalle scelte di *policy* che determinano una riduzione del gettito, come le spese fiscali (*policy gap*); ii) gli effetti derivanti dall’adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme fiscali (*compliance gap*). Pertanto, il *policy gap* fornisce 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, mentre il *compliance gap* comprende al suo interno 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.

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 imposta<sup>7</sup>. 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.

Per semplicità, nel prosieguo della Relazione con il termine *tax gap* si indicherà unicamente il “*compliance gap*”.

Un miglioramento della performance del sistema fiscale, attraverso la riduzione del *policy gap* e del *compliance gap*, implica inevitabilmente, senza una compensazione in termini di riduzione della pressione fiscale, un incremento del gettito.

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

<sup>6</sup> 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*).

<sup>7</sup> 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.

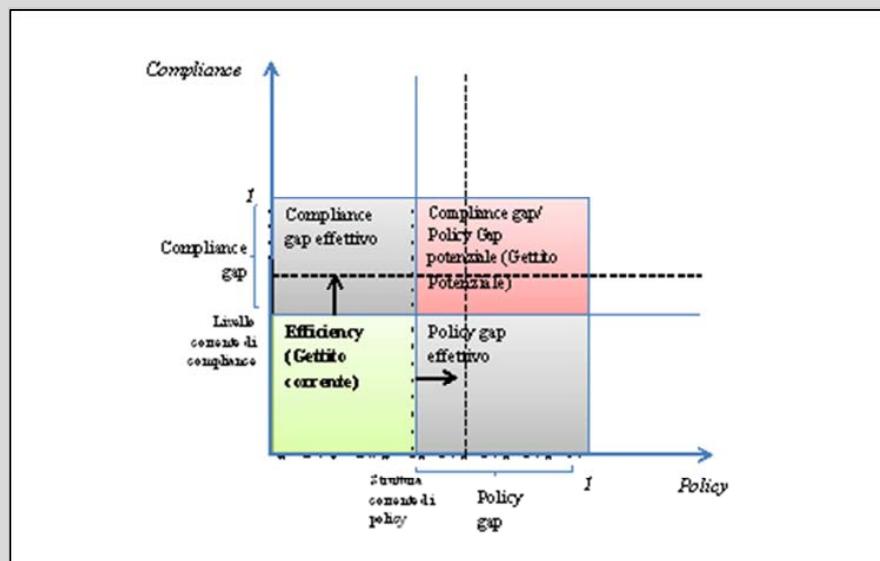
decreto). Gli indicatori di performance (*revenue performance*) ed efficienza (*efficiency*) si possono sintetizzare con la seguente espressione:

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

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'*efficiency* 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 alcool<sup>8</sup>. L'insieme di queste attività costituisce l'aggregato dell'“economia illegale” che ha le seguenti caratteristiche:

- è costituito da attività di produzione di beni e servizi la cui vendita, distribuzione o possesso è o 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 contabilità<sup>9</sup>. 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 iniziale<sup>10</sup>.

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.

<sup>8</sup> Si tratta del recepimento dei nuovi schemi di contabilità nazionale SEC 2010.

<sup>9</sup> Al riguardo, si veda l'Audizione del Presidente dell'Istat sul tema “L'economia illegale nei conti nazionali”, Roma 8 ottobre 2014.

<sup>10</sup> Al solo scopo di fornire una base analitica a questa intuizione, si veda l'Appendice A.

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 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* l'IVA potenzialmente evasa nell'attività illegale, con l'ipotesi che almeno una parte dell'IVA si possa recuperare qualora il consumo si spostasse dal mercato illegale al corrispondente mercato legale<sup>11</sup>.

### Le metodologie di stima del *tax gap*

In questa Relazione la stima del *tax gap* in senso stretto (ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160), ovvero il *compliance 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.

**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 confrontare 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 una 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*. Benché la Commissione abbia attentamente valutato la possibilità di stima del *tax gap* anche attraverso l'approccio *bottom-up*, tutte le metodologie utilizzate in questa Relazione sono prevalentemente di tipo *top-down*<sup>12</sup>. Le metodologie *bottom-up* per la stima delle imposte dirette sono state comunque accuratamente analizzate e sono state considerate meritevoli di ulteriori sviluppi futuri, anche in considerazione della circostanza che la presentazione di metodologie alternative tra loro coerenti assicurerrebbe una maggiore robustezza alle stime.

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

<sup>12</sup> Si è fatto uso di stime *bottom up* solo per ricavare indicatori di maggiore dettaglio che servono ad integrare le stime *top down*, ad esempio nel caso della stima delle aliquote IRPEF da lavoro autonomo a da impresa.

In linea con le definizioni adottate in letteratura<sup>13</sup>, 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.

Rispetto alla metodologia delineata sopra, due importanti aspetti meritano di essere evidenziati, i quali chiariscono che il **tax gap** non coincide con l'evasione intenzionale, ma è più ampio, in quanto:

- 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;
- 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).

Per quantificare la stima del **tax gap** con il metodo *top down* è necessaria 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) il sommerso statistico, derivante da carenze del sistema di rilevazione e misurazione delle attività. Con 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 paesi<sup>14</sup>.

Anche per quanto riguarda la quantificazione dell'evasione contributiva le misure presentate in questa sede si poggiano sulle stime di Contabilità nazionale relative al numero di lavoratori dipendenti irregolari (in termini di occupati e posizioni) e le ore da essi lavorate; tali stime derivano, prevalentemente, dalla complessa procedura che confronta a livello di informazioni sull'individuo la condizione lavorativa misurata dall'indagine sulle forze di lavoro e l'insieme dei segnali amministrativi connessi agli adempimenti relativi ai lavoratori (dipendenti o

<sup>13</sup> Vedi pagina 7 della Relazione.

<sup>14</sup> 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 sottodichiarazione, 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."

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 ed è basata sull'applicazione alle diverse stime di base imponibile evasa delle aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari) di Contabilità nazionale. 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 contributiva<sup>15</sup> sono sintetizzati nelle Tabelle 1.C.1 e 1.C.2. In media, per il triennio 2013-2015, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni<sup>16</sup>, si osserva un *gap* complessivo pari a circa 108,9 miliardi di euro, di cui 97,8 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,1 miliardi di mancate entrate contributive.

Dal 2014 al 2016 si osserva una significativa diminuzione delle mancate entrate tributarie<sup>17</sup> (-5,5 miliardi di euro), che passano da circa 95,5 miliardi nel 2014 a circa 90 miliardi nel 2016. Restringendo l'analisi al biennio 2014-2015 e includendo anche le mancate entrate contributive, si osserva una diminuzione netta del *gap* complessivo pari a 5,5 miliardi di euro, dovuto alla riduzione delle entrate tributarie (-5,8 miliardi di euro) parzialmente compensata dall'incremento di 300 milioni di euro del *gap* riguardante le entrate contributive<sup>18</sup>.

In dettaglio, il *tax gap* IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA e IRAP ammonta a 83,8 miliardi di euro nella media del periodo 2013-2015. A questa stima occorre aggiungere i circa 5,6 miliardi di euro dell'IRPEF per il lavoro dipendente irregolare, comprese le addizionali regionali e comunali, i circa 5,2 miliardi di euro dell'IMU per gli immobili diversi dall'abitazione principale, circa 913 milioni di euro per la cedolare secca e 975 milioni per il canone RAI. Per quanto concerne le entrate contributive, secondo l'ipotesi massima di stima, nella media 2013-2015 risulta un ammontare evaso pari a 11,1 miliardi di euro all'anno, di cui 8,5 miliardi circa a carico dei datori di lavoro e 2,6 miliardi a carico dei lavoratori dipendenti.

La Tabella 1.C.2 riporta la propensione al *gap* relativa alle entrate tributarie, in media pari al 22,1%. Si osserva, in particolare, una propensione media al *gap* IRPEF pari al 68,3% per i lavoratori autonomi e le imprese. In generale, con la sola eccezione dell'IRES e delle accise sui prodotti energetici, nel 2016 emerge una riduzione del *gap* rispetto al 2015 per tutte le tipologie di imposte considerate. Nell'anno d'imposta 2016, si osserva il raggiungimento di un record negativo nella propensione al *gap* delle imposte. In particolare, nel 2016 si osserva una diminuzione marcata della propensione al *gap* per il canone RAI, che passa dal 36,6% al 9,9%, per effetto del suo inserimento nella bolletta elettrica, come era già stato anticipato nella Relazione

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> Non si considera la TASI nel calcolo in quanto la quantificazione è stata effettuata solo per l'anno 2016.

<sup>17</sup> Al netto dell'IRPEF e delle addizionali locali sul lavoro dipendente, per le quali non è ancora possibile quantificare il *gap* per il 2016, e della TASI, per la quale non è disponibile il dato per gli anni 2011-2015.

<sup>18</sup> 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.

dello scorso anno<sup>19</sup>. Inoltre, anche la propensione al *gap* per le locazioni registra una riduzione notevole, pari a 1,4 punti percentuali. Infine, occorre evidenziare che per la propensione al *gap* IVA e IRAP continua il trend decrescente iniziato nel 2015. Tuttavia, a livello aggregato la diminuzione della propensione al *gap* tra il 2016 e il 2015 è solo di 0,1 punti percentuali, a causa dell'incremento relativo all'IRES, che compensa parte delle diminuzioni registrate per le altre imposte.

**TABELLA 1.C.1: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE – DATI IN MILIONI DI EURO-**

Tipologia di imposta	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	Diff 2016-15	Media 2013-15**
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.949	3.887	3.975	5.149	5.465	N.D.	N.D.	4.863
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.517	32.539	32.195	33.408	33.026	33.944	917	32.876
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	610	633	643	715	780	N.D.	N.D.	713
IRES	9.046	8.407	8.392	8.909	6.818	7.685	866	8.040
IVA	36.709	36.145	34.770	36.475	34.827	34.895	67	35.358
IRAP	9.009	8.754	8.573	8.422	5.709	5.325	-383	7.568
LOCAZIONI	1.810	1.322	739	736	1.265	1.136	-129	913
CANONE RAI	765	887	942	977	1.008	240	-768	975
ACCISE sui prodotti energetici	N.D.	924	1.169	1.306	1.430	1.611	181	1.302
IMU	N.D.	3.970	5.249	5.225	5.195	5.117	-78	5.223
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	259	N.D.	N.D.
<b>Totale entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI)</b>	<b>N.D.</b>	<b>92.949</b>	<b>92.030</b>	<b>95.458</b>	<b>89.278</b>	<b>89.952</b>	<b>674</b>	<b>92.255</b>
<b>Totale entrate tributarie (al netto della TASI)</b>	<b>N.D.</b>	<b>97.469</b>	<b>96.647</b>	<b>101.322</b>	<b>95.523</b>	<b>N.D.</b>	<b>N.D.</b>	<b>97.831</b>
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.438	2.478	2.376	2.602	2.800	N.D.	N.D.	2.593
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.016	8.077	7.906	8.688	8.830	N.D.	N.D.	8.475
<b>Totale entrate contributive</b>	<b>10.454</b>	<b>10.555</b>	<b>10.282</b>	<b>11.290</b>	<b>11.630</b>	<b>N.D.</b>	<b>N.D.</b>	<b>11.067</b>
<b>Totale entrate tributarie e contributive</b>	<b>N.D.</b>	<b>108.024</b>	<b>106.929</b>	<b>112.612</b>	<b>107.153</b>	<b>N.D.</b>	<b>N.D.</b>	<b>108.898</b>

\* Le stime relative al 2016 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).

<sup>19</sup> Cfr.: MEF, “Relazione sull’Economia non Osservata e sull’Evasione Fiscale e Contributiva -Anno 2017-”, pp. 198-200.

**TABELLA 1.C.2: PROPENSIONE AL GAP**

Tipologia di imposta	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	Diff. p.p. 2016-15	Media 2013-15**
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)***	3,0%	2,9%	3,0%	3,8%	3,7%	N.D.	N.D.	3,5%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	64,2%	67,3%	67,9%	68,8%	68,2%	67,9%	-0,4%	68,3%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	6,6%	6,6%	6,6%	7,1%	7,3%	N.D.	N.D.	7,0%
IRES	24,1%	25,5%	26,0%	26,3%	19,6%	21,2%	1,5%	24,0%
IVA	27,9%	27,5%	27,1%	27,8%	26,5%	26,2%	-0,3%	27,1%
IRAP	22,5%	22,6%	23,1%	23,0%	20,8%	20,2%	-0,6%	22,3%
LOCAZIONI	21,6%	15,7%	8,8%	8,9%	14,7%	13,3%	-1,4%	10,8%
CANONE RAI	30,3%	33,1%	34,4%	35,6%	36,6%	9,9%	-26,7%	35,5%
ACCISE sui prodotti energetici	N.D.	4,8%	6,2%	6,9%	7,5%	8,4%	0,9%	6,9%
IMU	N.D.	21,2%	27,4%	27,3%	26,8%	26,8%	0,0%	27,2%
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	27,5%	N.D.	N.D.
<b>Totale al netto del lavoro dipendente e della TASI</b>	<b>33,2%</b>	<b>30,9%</b>	<b>31,3%</b>	<b>31,9%</b>	<b>30,6%</b>	<b>30,5%</b>	<b>-0,1%</b>	<b>31,3%</b>
<b>Totale al netto della TASI</b>	<b>23,0%</b>	<b>22,0%</b>	<b>22,1%</b>	<b>22,8%</b>	<b>21,3%</b>	<b>N.D.</b>	<b>N.D.</b>	<b>22,1%</b>

\* Le stime relative al 2016 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).

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 distinguendo tra *tax gap* al netto dei mancati versamenti (*assessment gap*), ovvero tra la differenza tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e *tax gap* dovuto a omessi versamenti (*collection gap*), ovvero tra la differenza 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 2011-2016 il *gap* complessivo relativo all'IRPEF da lavoro autonomo, IRES, IVA, IRAP, locazioni e canone RAI ammonta a circa 86,4 miliardi di euro: di questi, 13,2 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 73,2 miliardi di euro.

Se si scomponete il *gap* per tipologia di tributo, il *gap* maggiore si registra per l'IVA, con un valore pari a 35,6 miliardi di euro; nel caso dell'IVA, si osserva anche la maggiore incidenza della componente dovuta agli omessi versamenti e agli errori nella compilazione delle dichiarazione (pari, nella media del periodo, a circa 8,6 miliardi l'anno). Nella Tabella 1.C.4 è riportata anche la disaggregazione della propensione al *gap*.

La media della propensione al *gap*, negli anni 2011-2016, è risultata pari al 33,2%, di cui 28,1% derivante da omessa dichiarazione e il 5,1% dovuto ai mancati versamenti ed errori. Da notare poi che, nel 2016, la propensione risulta pari al 32,4%, il valore più basso osservato nel periodo considerato.

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

Tipologia di imposta	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	Media
<b>IRPEF totale lavoro autonomo e impresa</b>	<b>32.517</b>	<b>32.539</b>	<b>32.195</b>	<b>33.408</b>	<b>33.026</b>	<b>33.944</b>	<b>32.938</b>
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	30.984	30.935	30.548	31.675	31.314	32.184	31.273
<b>IRPEF MV (**)</b>	<b>1.533</b>	<b>1.604</b>	<b>1.647</b>	<b>1.732</b>	<b>1.712</b>	<b>1.760</b>	<b>1.665</b>
<b>IRES totale</b>	<b>9.046</b>	<b>8.407</b>	<b>8.392</b>	<b>8.909</b>	<b>6.818</b>	<b>7.685</b>	<b>8.210</b>
<i>di cui IRES netto MV</i>	7.612	7.054	6.975	7.439	5.693	6.416	6.865
<b>IRES MV (**)</b>	<b>1.435</b>	<b>1.353</b>	<b>1.417</b>	<b>1.470</b>	<b>1.125</b>	<b>1.268</b>	<b>1.345</b>
<b>IVAsc totale</b>	<b>36.709</b>	<b>36.145</b>	<b>34.770</b>	<b>36.475</b>	<b>34.827</b>	<b>34.895</b>	<b>35.637</b>
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	28.908	27.718	26.303	27.171	25.943	25.993	27.006
<b>IVAsc MV (**)</b>	<b>7.801</b>	<b>8.427</b>	<b>8.467</b>	<b>9.305</b>	<b>8.884</b>	<b>8.902</b>	<b>8.631</b>
<b>IRAP totale</b>	<b>9.009</b>	<b>8.754</b>	<b>8.573</b>	<b>8.422</b>	<b>5.709</b>	<b>5.325</b>	<b>7.632</b>
<i>di cui IRAP netto MV</i>	7.306	7.066	6.902	6.926	4.534	4.190	6.154
<b>IRAP MV (**)</b>	<b>1.704</b>	<b>1.688</b>	<b>1.671</b>	<b>1.496</b>	<b>1.175</b>	<b>1.135</b>	<b>1.478</b>
<b>LOCAZIONI</b>	<b>1.810</b>	<b>1.322</b>	<b>739</b>	<b>736</b>	<b>1.265</b>	<b>1.136</b>	<b>1.168</b>
<b>CANONE RAI</b>	<b>765</b>	<b>887</b>	<b>942</b>	<b>977</b>	<b>1.008</b>	<b>240</b>	<b>803</b>
<i>di cui CANONE netto MV</i>	669	783	824	837	865	169	691
<b>CANONE MV (**)</b>	<b>96</b>	<b>103</b>	<b>118</b>	<b>139</b>	<b>143</b>	<b>71</b>	<b>112</b>
<b>Totale</b>	<b>89.856</b>	<b>88.055</b>	<b>85.612</b>	<b>88.927</b>	<b>82.653</b>	<b>83.224</b>	<b>86.388</b>
<i>di cui netto MV</i>	77.287	74.879	72.291	74.784	69.613	70.088	73.157
<b>MV (**)</b>	<b>12.569</b>	<b>13.176</b>	<b>13.321</b>	<b>14.143</b>	<b>13.039</b>	<b>13.136</b>	<b>13.230</b>

Note: (\*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2015 sono da considerarsi semi-definitivi; (\*\*) MV= mancati versamenti; IVAsc = IVA senza consenso.

**TABELLA 1.C.4: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA DISTINTA TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMessa DI-CHIARAZIONE DI IMPOSTA (\*)**

Propensione al gap nell'imposta	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	Media
<b>IRPEF totale lavoro autonomo e impresa</b>	<b>64,2%</b>	<b>67,3%</b>	<b>67,9%</b>	<b>68,8%</b>	<b>68,2%</b>	<b>67,9%</b>	<b>67,4%</b>
di cui IRPEF netto MV	61,2%	64,0%	64,5%	65,3%	64,7%	64,3%	64,0%
IRPEF MV (**)	3,0%	3,3%	3,5%	3,6%	3,5%	3,5%	3,4%
<b>IRES totale</b>	<b>24,1%</b>	<b>25,5%</b>	<b>26,0%</b>	<b>26,3%</b>	<b>19,6%</b>	<b>21,2%</b>	<b>23,7%</b>
di cui IRES netto MV	20,3%	21,4%	21,6%	22,0%	16,4%	17,7%	19,8%
IRES MV (**)	3,8%	4,1%	4,4%	4,3%	3,2%	3,5%	3,9%
<b>IVAsc totale</b>	<b>27,9%</b>	<b>27,5%</b>	<b>27,1%</b>	<b>27,8%</b>	<b>26,5%</b>	<b>26,2%</b>	<b>27,2%</b>
di cui IVAsc netto MV	22,0%	21,1%	20,5%	20,7%	19,7%	19,5%	20,6%
IVAsc MV (**)	5,9%	6,4%	6,6%	7,1%	6,8%	6,7%	6,6%
<b>IRAP totale</b>	<b>22,5%</b>	<b>22,6%</b>	<b>23,1%</b>	<b>23,0%</b>	<b>20,8%</b>	<b>20,2%</b>	<b>22,2%</b>
di cui IRAP netto MV	18,3%	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	15,9%	17,9%
IRAP MV (**)	4,3%	4,4%	4,5%	4,1%	4,3%	4,3%	4,3%
<b>LOCAZIONI</b>	<b>21,6%</b>	<b>15,7%</b>	<b>8,8%</b>	<b>8,9%</b>	<b>14,7%</b>	<b>13,3%</b>	<b>13,8%</b>
<b>CANONE RAI</b>	<b>30,3%</b>	<b>33,1%</b>	<b>34,4%</b>	<b>35,6%</b>	<b>36,6%</b>	<b>9,9%</b>	<b>30,4%</b>
di cui CANONE netto MV	26,5%	29,3%	30,1%	30,5%	31,4%	7,0%	26,2%
CANONE MV (**)	3,8%	3,9%	4,3	5,1%	5,2%	2,9%	4,2%
<b>Totale</b>	<b>33,2%</b>	<b>33,6%</b>	<b>33,4%</b>	<b>34,0%</b>	<b>32,6%</b>	<b>32,4%</b>	<b>33,2%</b>
di cui netto MV	28,5%	28,5%	28,2%	28,6%	27,5%	27,3%	28,1%
MV (**)	4,6%	5,0%	5,2%	5,4%	5,1%	5,1%	5,1%

Note: (\*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2015 sono da considerarsi semi-definitivi;

(\*\*) MV= mancati versamenti; IVAsc = IVA senza consenso.

**Box 1.C.3: 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 2014<sup>20</sup>, così come modificato dall'articolo 1, comma 1069, della Legge di bilancio 2018<sup>21</sup>.

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 precedente<sup>22</sup>. 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 2018, 2019 e 2020); ii) l'esistenza di maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente (2017); iii) la circostanza che le predette maggiori entrate siano permanenti<sup>23</sup>.

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 2017 contabilizzati nel Rendiconto generale dello Stato e i versamenti acquisiti a tutto il mese di agosto 2018; 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 2018, 2019 e 2020, nonché le stime aggiornate degli incassi attesi nel 2018.

Per rendere coerente il confronto degli incassi attesi nel 2018 con le previsioni iscritte nel bilancio a legislazione vigente per le annualità 2018, 2019 e 2020, occorre considerare le medesime entrate al netto delle misure *una tantum*. Pertanto, in discontinuità rispetto al metodo di calcolo adottato negli anni precedenti, con riferimento al titolo delle entrate tributarie, la stima degli incassi per il 2018 è stata quantificata al netto della stima del gettito derivante dai provvedimenti sulla c.d. “rottamazione delle cartelle” (D.L. 193/2016 e D. L. 148/2017)<sup>24</sup>.

Per l'elaborazione della proiezione degli incassi è stata considerata la variazione registrata nel periodo gennaio-agosto 2018 rispetto allo stesso periodo del 2017. Tale variazione è stata applicata alle singole voci delle entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo incassate nell'anno 2017 considerate al netto degli effetti derivanti dal D.L. 193/2016 e dal D.L. 50/2017.

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 2017, risultanti dal Rendiconto generale dello Stato (colonna a)); la stima delle entrate realizzate nel 2018 (colonna b)); le previsioni di bilancio assestate per il 2017 (colonna c)), 2018 (colonna d)), 2019 (colonna e)) e 2020 (colonna f)); la differenza tra la stima degli incassi attesi nel 2018 e quelli realizzati nel 2017; la differenza tra gli incassi stimati per il 2018 e le previsioni iscritte in bilancio per il triennio 2018-2020.

<sup>20</sup> L. n. 147/2013.

<sup>21</sup> L. n. 205/2017.

<sup>22</sup> Art. 1, c. 431 e 434 della L. n. 147/2013.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> In altre parole, occorre tenere conto degli effetti delle misure di estinzione dei debiti relativi ai carichi affidati agli agenti di riscossione negli anni dal 2000 al 2016 ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del Decreto Legislativo 22 ottobre 2016, n. 193 (c.d. rottamazione delle cartelle), dei vantaggi della definizione agevolata estesa anche ai debiti affidati in riscossione dal 1° gennaio al 30 settembre 2017, nonché della riammissione per i soggetti esclusi dalla definizione agevolata del 2016, secondo quanto previsto dal D.L. 148/2017.

INCASSI DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE (In miliardi di euro)										
Incassi registrati nel 2017 (Rendiconto generale dello Stato)	Stima incassi 2018 basata sui dati a tutto agosto	Previsioni di cassa bilancio assestate 2017	Previsioni di bilancio assestate 2018	Previsioni di bilancio assestate 2019	Previsioni di bilancio assestate 2020	Differenza stima incassi 2018 Incassi 2017	Differenza stima incassi 2018 previsioni 2018	Differenza stima incassi 2018 previsioni 2019	Differenza stima incassi 2018 previsioni 2020	
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(b-a)	(b-d)	(b-e)	(b-f)	
2017	2018	2017	2018	2019	2020					
IRPEF	3,31	2,99	3,45	3,83	4,02	3,96	-0,31	-0,83	-1,02	-0,96
IRES	1,86	1,68	2,13	2,50	2,46	2,43	-0,18	-0,81	-0,77	-0,75
IVA	3,91	4,59	2,24	3,23	3,60	3,55	0,69	1,36	0,99	1,05
Altre imposte minori	0,59	0,76	0,12	0,63	0,61	0,61	0,16	0,13	0,14	0,15
<b>Totali ruoli tributarie</b>	<b>9,67</b>	<b>10,03</b>	<b>7,94</b>	<b>10,19</b>	<b>10,69</b>	<b>10,55</b>	<b>0,36</b>	<b>-0,16</b>	<b>-0,66</b>	<b>-0,52</b>
<b>Totali ruoli extra tributarie</b>	<b>2,65</b>	<b>3,40</b>	<b>3,13</b>	<b>3,40</b>	<b>3,26</b>	<b>3,20</b>	<b>0,75</b>	<b>0,00</b>	<b>0,15</b>	<b>0,21</b>
<b>Totale</b>	<b>12,32</b>	<b>13,43</b>	<b>11,06</b>	<b>13,59</b>	<b>13,94</b>	<b>13,75</b>	<b>1,12</b>	<b>-0,16</b>	<b>-0,51</b>	<b>-0,31</b>

Sulla base dei criteri sopra descritti, la stima degli incassi attesi per l'anno 2018 è pari a 13,4 miliardi di euro, di cui circa 10,0 miliardi riferiti alle entrate tributarie e 3,4 miliardi alle entrate extra tributarie.

Si perviene, pertanto, ai seguenti risultati: i) la stima degli incassi attesi per il 2018 è maggiore degli incassi realizzati nel 2017 per 1,1 miliardi di euro; ii) gli incassi stimati per il 2018 risultano inferiori alle previsioni per il triennio 2018-2020.

Sulla base di questi risultati non è possibile destinare al Fondo per la riduzione della pressione fiscale ulteriori risorse rispetto a quanto già stanziato per il 2018, 2019 e 2020 sulla base della valutazione delle maggiori entrate permanenti effettuata nella Nota di aggiornamento del DEF dello scorso anno<sup>25</sup>.

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

In linea con le raccomandazioni formulate da FMI ed OCSE contenute nei rapporti sullo stato dell'Amministrazione fiscale italiana presentati alle Commissioni Finanze di Camera e Senato nel luglio 2016, l'esigenza di intervenire nel contesto di trasformazione della macchina fiscale ha acquisito una valenza sempre maggiore soprattutto con la duplice finalità di:

- assicurare alle Agenzie fiscali una maggiore autonomia (con riguardo alle procedure di bilancio e all'assunzione e incentivazione del personale);
- rafforzare le funzioni governative di supervisione e vigilanza strategica sul loro operato.

L'importanza di questo cambiamento di approccio è stata da ultimo sottolineata nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2017-2019.

<sup>25</sup> Cfr. MEF, Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2017, pp 52-53.

In linea con i più generali indirizzi di politica fiscale, l’Atto di indirizzo ha posto inoltre particolare attenzione alla necessità di ridurre il *tax gap* e di promuovere le attività in grado di stimolare l’emersione spontanea delle basi imponibili. In questa direzione vanno inquadrare le iniziative finalizzate a rafforzare il rapporto fiduciario con i contribuenti più “affidabili” nell’assolvimento degli obblighi fiscali, puntando sulla facilitazione degli adempimenti tributari e sul miglioramento dei servizi erogati, per favorire una maggiore competitività delle imprese italiane e per attrarre gli investimenti di imprese estere che intendono localizzarsi in Italia.

In linea con tali indirizzi, nel 2017 le Agenzie fiscali hanno concentrato la propria attività sulla centralità del rapporto con il contribuente e, precisamente, nella considerazione che un diverso modello relazionale tra l’Amministrazione fiscale e il cittadino/contribuente possa favorire una maggiore *compliance* e assicurare il conseguimento di risultati significativi nel recupero del *tax gap*. Le Agenzie hanno svolto attività di prevenzione e di contrasto dell’evasione e dell’elusione fiscale sviluppando ulteriormente tecniche di analisi dei rischi.

Per quanto riguarda il contrasto all’evasione, nel 2017 il risultato annuale relativo all’obiettivo di riscossione complessiva è pari a 20,1 miliardi di euro (+ 5,8% rispetto ai 19 miliardi nel 2016) di cui 7,4 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 11,4 dai versamenti diretti e 1,3 miliardi dalle iniziative relative all’attività di promozione alla compliance. Di questi 20,1 miliardi, 8 miliardi derivano da attività di accertamento e di controllo formale (compresi 400 milioni di incassi da attività di accertamento relativa alla *voluntary disclosure*), 10,8 miliardi sono frutto di attività di liquidazione delle dichiarazioni su cui l’Agenzia ha investito molto per affinare le capacità di estrazione e di analisi ed evitare, quindi, l’invio di avvisi imprecisi o inesatti. Infine, circa 1,3 miliardi provengono da versamenti spontanei da *compliance*.

Sul fronte della prevenzione, da alcuni anni lo strumento prescelto per incidere positivamente sulla *tax morale* è rappresentato dalle comunicazioni inviate a cittadini, ai professionisti ed alle imprese, per la per la promozione della *compliance*. Le comunicazioni ad oggi messe 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 e 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 2017 in cui ne sono state complessivamente trasmesse oltre 1.460.000, 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 2016.

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 2017 dall’adesione alle strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 1,3 miliardi, con una variazione in aumento del 160% rispetto al risultato conseguito nel 2016. È un programma in pieno sviluppo e per il quale si stanno effettuando importanti investimenti tecnologici volti a: automatizzare i processi quanto più possibile; raggiungere platee sempre più ampie; cambiare i modelli organizzativi interni per individuare tutti gli snodi decisionali che prima conducevano a selezionare una posizione per sottoporla ad accertamento ed oggi sono riorientati a comunicare al contribuente i dati che sarebbero stati utilizzati per emettere un avviso di accertamento.

L'attività dell'**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli** si è sviluppata nel rispetto delle linee per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2017-2019, definite con l'Atto di indirizzo emanato in data 18 novembre 2016 dal Ministro dell'economia e delle finanze. L'attività è stata caratterizzata da un 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 aderenza all'Agenda Digitale Europea, sviluppare ulteriormente l'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 incrementata 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 hanno anche mirato 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 mirato 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 2017 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 15 miliardi di euro (IVA e 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 2017, le entrate Erariali derivanti dalle immissioni in consumo di tabacchi lavorati sono state di circa 13,8 miliardi di euro (circa 10,5 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 2017 la riscossione di 10,3 miliardi di euro.

Anche per il 2017 il contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa ha rappresentato l'obiettivo prioritario della **Guardia di Finanza**, perseguito mediante un'azione coordinata, articolata sull'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria, su delega della Magistratura, e di controlli e verifiche fiscali svolti nel quadro di Piani Operativi pianificati a livello centrale ed eseguiti nelle diverse aree del Paese tenendo conto delle dinamiche economiche in ambito locale.

Al 31 dicembre 2017, nel quadro di un complesso di **1.069.578 interventi di polizia economico-finanziaria**, nell'esecuzione dei Piani Operativi tendenti al contrasto all'evasione, l'elusione e le frodi fiscali, la Guardia di Finanza ha svolto **108.655 verifiche e controlli fiscali** nei confronti di soggetti preventivamente selezionati per l'esistenza di elementi indicativi di un forte rischio di evasione. Inoltre, nello stesso anno, nell'ambito di un totale di 55.568 deleghe d'indagine svolte dalla Guardia di Finanza su tutto il territorio nazionale, sono state **concluse 10.872 indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati tributari** di cui al Decreto 10 marzo 2000, n. 74, di quelli in materia di gioco e scommesse, accise e lavoro sommerso, nonché del

reato di contrabbando, all'esito delle quali sono stati complessivamente **denunciati 12.375 soggetti e accertati 18.956 reati tributari**.

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 il preciso scopo 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 2018-2020 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, grazie anche a un coordinamento delle linee di intervento condivise nella Commissione centrale di coordinamento della vigilanza presieduta dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali. L'attività di coordinamento si realizza anche 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 160.347, sono stati accertati **252.659 lavoratori irregolari** (a fronte di 186.027 lavoratori risultati irregolari nel 2016, con un conseguente incremento del 36%), di cui **48.073 completamente "in nero"**, a conferma 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 2017, si evidenziano contributi previdenziali e premi assicurativi recuperati per un importo di 1.100.099.932 euro.

Anche l'**Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS)** supporta l'azione di contrasto all'evasione contributiva attuata dall'INL attraverso l'attività preventiva di verifica amministrativa, ovvero di vigilanza documentale, 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 2017 sono state accertate irregolarità di natura contributiva pari complessivamente a **295,5 milioni di euro**, cui si aggiunge il risparmio stimato in **285,9 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 realizzato 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 **€ 37.809.798**.

TABELLA DI SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITSI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Cambiamento di verso	Invio di oltre 1,4 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	Cooperative compliance, patent box, accordi preventivi.
	Riscossione complessiva da attività di controllo	20,1 miliardi di euro (di cui 7,4 da riscossione coattiva, 11,4 miliardi di somme riscosse tramite versamenti diretti e 1,3 miliardi di somme derivanti da promozione della compliance)
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli	Maggiori diritti accertati	1,85 miliardi di euro, di cui 1 relativo all'IVA intra e 0,4 alle accise
	Contraffazione	12,9 milioni di valore accertato
Guardia di Finanza	Indagini e attività di polizia giudiziaria svolte	10.872
	Soggetti denunciati per reati tributari	12.375
	Verifiche e controlli fiscali	108.655
	Valori sequestrati (€)	833.770.466
	IVA evasa scoperta (milioni euro)	7.643
	Casi di fiscalità internazionale scoperti	1.809
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	160.347
	Recupero contributi e premi evasi (€)	1.100.099.932
	Lavoratori in nero	48.073
	Lavoratori irregolari	252.659
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati (€)	295.512.749
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni (€)	285.889.665
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati Censim./Indotto	37.809.798

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

Tra le principali novità della Relazione 2018 si possono menzionare le analisi, presentate nel Capitolo 5, delle principali misure che sono state introdotte e/o modificate per prevenire e contrastare l'evasione fiscale. In particolare, sono stati valutati: gli effetti relativi all'estensione dello *split payment* alle società quotate nel FTSE-MIB e alle società controllate dalla Pubblica amministrazione; gli effetti derivanti dal contrasto alle indebite compensazioni IVA; gli effetti derivanti dall'inserimento del canone RAI nella bolletta elettrica, già preliminarmente analizzati nella Relazione 2017; gli effetti dell'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica per tutte le operazioni commerciali con soggetti IVA (B2B) e consumatori finali (B2C).

In particolare, per quanto concerne lo *split payment*, tale modalità di versamento dell'IVA prevede, ai fini del contrasto dell'evasione, il pagamento dell'imposta direttamente da parte della Pubblica Amministrazione (PA) per i beni e servizi da essa acquistati, in luogo del fornitore,

ritenuto “meno affidabile” dal punto di vista dell’adempimento fiscale. Come evidenziato nella Relazione 2017, le analisi *ex post* hanno evidenziato un recupero di gettito per circa 3,5 miliardi di euro nei flussi di cassa del 2015 e 2016<sup>26</sup>. Alla luce di questi risultati positivi, l’articolo 1 del decreto-Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, ha esteso il meccanismo dello *split payment*, a partire dal 1° Luglio 2017, alle società controllate, direttamente o indirettamente, dalla Pubblica Amministrazione e alle società quotate nell’indice FTSE-MIB della Borsa italiana<sup>27</sup>.

Attualmente, non si dispone di tutte le informazioni necessarie per una valutazione *ex-post* esaustiva. Un quadro completo sarà possibile solo nei primi mesi del 2019, quando i soggetti passivi IVA avranno presentato tutte le loro richieste di compensazione e rimborsi. Tuttavia, una valutazione preliminare è stata effettuata a partire dal monitoraggio dei versamenti IVA dei soggetti interessati dall’allargamento della platea soggetta al meccanismo dello *split payment* (sia come acquirenti sia come fornitori) al fine di quantificare, attraverso tecniche di analisi controfattuale, gli effetti dell’estensione della norma.

I primi risultati del monitoraggio mensile sembrano indicare<sup>28</sup> che la norma stia producendo effetti positivi in termini di recupero di *compliance*. Infatti, i fornitori delle società controllate rientranti nell’estensione del meccanismo dello *split payment* hanno, come atteso, ridotto i loro versamenti; tuttavia, la riduzione dei versamenti dei fornitori è stata più che compensata dall’incremento dei versamenti dei loro acquirenti. L’incremento dell’IVA linda, di per sé, non implica *tout court* un recupero di *compliance*, il quale è, invece, strettamente connesso all’incremento dell’IVA di competenza, ovvero dell’IVA al netto dei rimborsi e delle compensazioni.

Nel corso del 2017 si è assistito a un calo delle compensazioni IVA, IRES, IRAP e IRPEF per un totale di 963 milioni di euro rispetto al 2016. L’obiettivo dell’analisi svolta nel capitolo 5 è quello di verificare se tale contrazione sia riconducibile all’entrata in vigore del D.L. 50/2017 che ha introdotto nuove “disposizioni di contrasto alle indebite compensazioni”. Dalle analisi effettuate, si osserva che, nei primi sei mesi del 2018, in un quadro generale di diminuzione delle compensazioni (-1,182 milioni), la componente attribuibile all’introduzione delle nuove norme di contrasto rimane allineata con l’anno precedente (-347 milioni in sei mesi)<sup>29</sup>.

Per quanto riguarda il canone RAI, è stato stimato il *gap* del canone in maniera coerente fra il 2015 e il 2016, e, di conseguenza, è stato isolato l’effetto dell’inserimento del canone RAI nella bolletta elettrica. Si confermano gli effetti positivi già valutati nella Relazione 2017, in termini di riduzione degli evasori e dei morosi nel 2016 e di una sostanziale riduzione del *gap* del canone. In particolare, il *gap* in euro, dopo anni di continui aumenti, nel 2016 si è ridotto del 76% rispetto all’anno precedente, con un abbassamento della propensione al *gap* dal 36.6% al 9.9%.

Infine, si riporta una valutazione *ex-ante* dell’introduzione dell’obbligo della fatturazione elettronica per tutte le operazioni commerciali con soggetti IVA (B2B) e consumatori finali (B2C). La misura mira a potenziare la capacità dell’Amministrazione fiscale di prevenire e contrastare efficacemente l’evasione fiscale e le frodi IVA, nonché di incentivare l’adempimento spontaneo.

<sup>26</sup> Cfr. MEF, “Relazione sull’Economia Non Osservata e sull’Evasione Fiscale e Contributiva”, Anno 2017, pp.197-1988.

<sup>27</sup> Successivamente l’articolo 3 del Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148, ha ulteriormente esteso il meccanismo della scissione dei pagamenti a tutte le fondazioni, enti e società controllate, direttamente o indirettamente, dalla Pubblica amministrazione, ovvero alle fondazioni, enti e società partecipate in misura non inferiore al 70% dalla Pubblica amministrazione medesima. Infine, l’articolo 12 del Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87 (c.d. “Decreto Dignità”), ha previsto l’esclusione dell’applicazione dello *split payment* ai professionisti, assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all’articolo 25 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

<sup>28</sup> Questi risultati sono preliminari, perché, senza la corretta valutazione delle variazioni in termini di rimborsi e compensazioni IVA, non è al momento possibile giungere a conclusioni definitive.

<sup>29</sup> Occorre però precisare che una visione corretta del fenomeno si avrà solo a fine anno.

Più in dettaglio, l'obbligo di fatturazione elettronica consentirà all'Amministrazione di acquisire in tempo reale le informazioni contenute nelle fatture emesse e ricevute dagli operatori economici, offrendo così la possibilità di effettuare un controllo tempestivo e automatico della corrispondenza tra l'IVA dichiarata e pagata e le fatture emesse e ricevute. L'effetto atteso è la drastica riduzione dell'evasione da omessa dichiarazione, con un effetto positivo sul gettito, dovuto alla eliminazione dei fenomeni evasivi contrastati dalla misura introdotta, stimato prudenzialmente pari ad almeno 2,05 miliardi di euro.

## **APPENDICE A<sup>30</sup>: 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 conseguono 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:

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

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

---

<sup>30</sup> Quanto segue riprende e adatta un modello presentato da Gemmell N. e Hasseldine J. (2014).

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

Il termine  $\left[ \frac{1-\alpha}{\alpha} \right]$  è una funzione decrescente di  $\alpha$ . 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  $\alpha$ , 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:

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

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  $\alpha$  non sia corretta una volta che  $\alpha$  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  $\alpha$  sul *tax gap*, poiché  $\frac{dT^*}{d\alpha} \neq 0$ . In quanto segue, si prescinda dalle variazioni di aliquota  $t$  - assumendola come costante - e ci si concentrerà sugli effetti della variazione di  $\alpha$ .

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  $\alpha$ , 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  $\alpha$  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  $\alpha$ . In simboli:

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

Dalla (9) emerge chiaramente cosa conseguе 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  $\alpha$ , 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*隐含在两个计算公式中。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 zero<sup>31</sup>. 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:

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

---

<sup>31</sup> 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.

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:

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

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  $\varepsilon_{ILL} < 0$ . La distanza 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  $\varepsilon_{ILL}$  sia in valore assoluto maggiore di  $\varepsilon_L$ . 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.

## 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'esaurività nella rappresentazione dei flussi economici (stabilito nei manuali internazionali SNA e SEC<sup>32</sup> e verificato dalle autorità statistiche europee), assicurando la comparabilità internazionale dei dati sul prodotto interno lordo e sul 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 lo spettro. 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 quelle attività che sfuggono all'osservazione diretta per inefficienze informative (errori campionari e non campionari, errori di copertura negli archivi, ecc.)<sup>33</sup>. 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 registro statistico sui risultati economici delle imprese *Frame-SBS* (la base di dati di tipo censuario sui conti economici delle imprese italiane

<sup>32</sup> 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; SNA è il System of National Accounts delle Nazioni Unite, la cui versione più recente è quella del 2008.

<sup>33</sup> Con l'adozione, in occasione dell'ultima revisione dei Conti, 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>.

attive che operano per il mercato), risultato di una 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 da 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 specifici (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 2018<sup>34</sup>, nel 2015 il valore aggiunto generato dal sommerso economico, dopo la crescita registrata fra il 2012 e il 2014, presenta una flessione, attestandosi poco al di sopra dei 190 miliardi di euro (Tabella 2.1), con un'incidenza sul Pil pari all'11,5%, anch'essa in diminuzione (Tabella 2.2).

**TABELLA 2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2012-2015, MILIONI DI EURO**

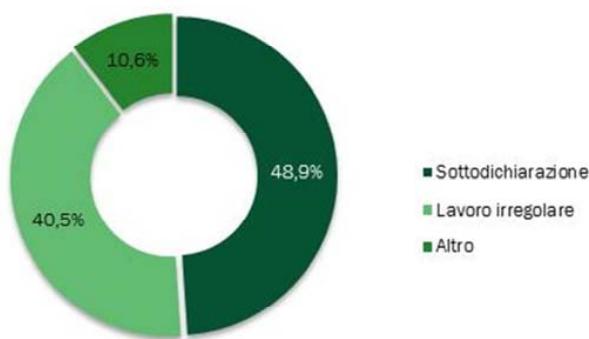
Anni	2012	2013	2014	2015
Economia sommersa	189.190	189.941	196.005	190.209
da Sotto-dichiarazione	99.080	99.444	99.542	93.098
da Lavoro irregolare	71.509	72.299	78.068	76.982
Altro	18.601	18.199	18.396	20.130
<b>Totale valore aggiunto</b>	<b>1.448.021</b>	<b>1.444.106</b>	<b>1.457.859</b>	<b>1.485.226</b>
<b>Pil</b>	<b>1.613.265</b>	<b>1.604.599</b>	<b>1.621.827</b>	<b>1.652.622</b>

<sup>34</sup> Una precedente versione dei dati relativi alle componenti della NOE è stata pubblicata il 11 ottobre 2017 (si veda il Report: Istat “L'Economia non osservata nei Conti nazionali: anni 2012-2015”), mentre quelli qui presentati differiscono dai primi in quanto contengono la versione definitiva della stima relativa all'anno 2015, quantificata in occasione del rilascio dei Conti nazionali di marzo 2018. La prossima diffusione è prevista per il 12 ottobre 2018, dopo la chiusura delle nuove stime semi-definitive dei Conti per il 2016.

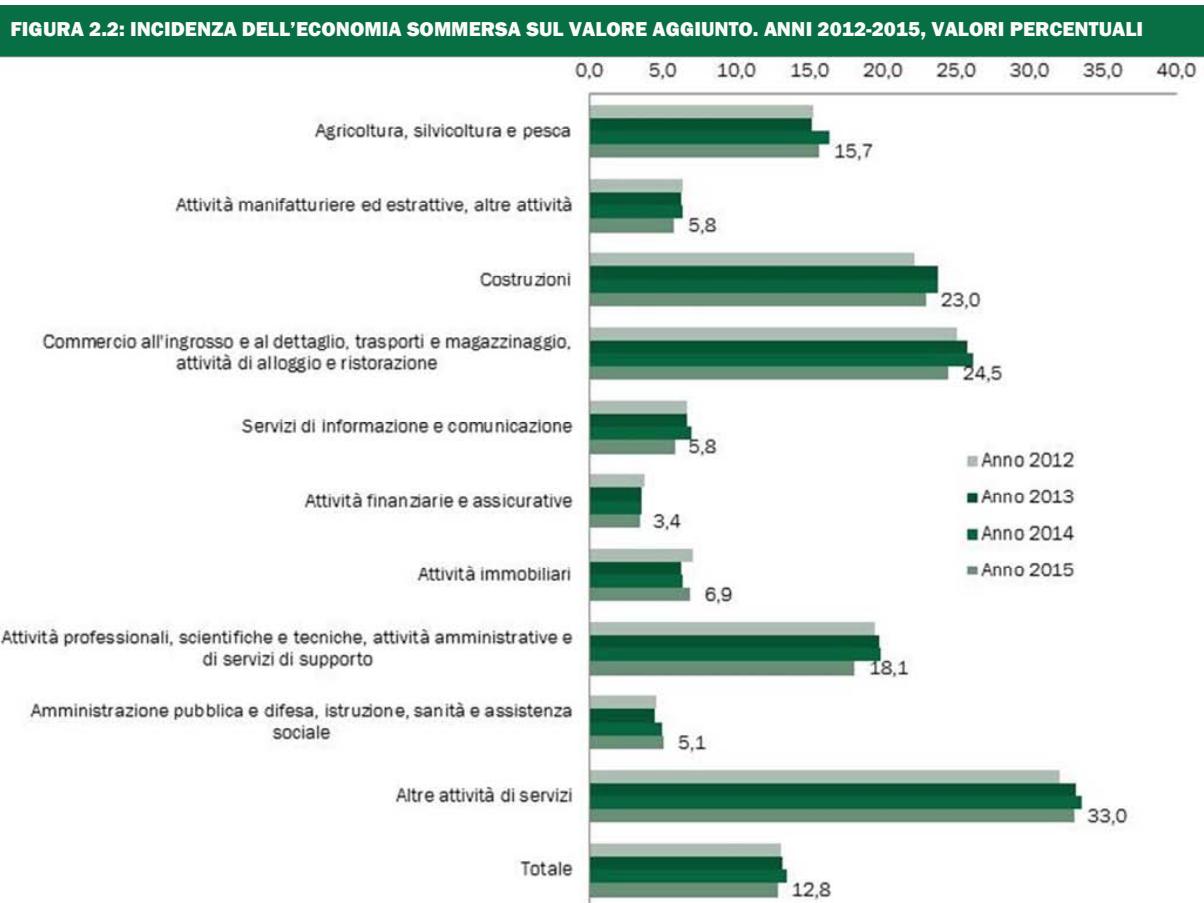
**TABELLA 2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL. ANNI 2012-2015, VALORI PERCENTUALI**

Anni	2012	2013	2014	2015
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	13,1	13,2	13,4	12,8
da Sotto-dichiarazione	6,8	6,9	6,8	6,3
da Lavoro irregolare	4,9	5,0	5,4	5,2
Altro	1,3	1,3	1,3	1,4
<b>Incidenza economia sommersa su Pil</b>	<b>11,7</b>	<b>11,8</b>	<b>12,1</b>	<b>11,5</b>

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 2015, esse generano, rispettivamente, il 48,9% e il 40,5% del valore aggiunto complessivo attribuito all'economia sommersa. Meno rilevante, ancorché significativo (10,6%), 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 2015, VALORI PERCENTUALI**

Fra il 2012 e il 2015 la distribuzione dell'economia sommersa per settore di attività economica non ha subito variazioni di rilievo (Figura 2.2). Nel 2015, la sua incidenza sul valore aggiunto complessivo risulta particolarmente elevata nel settore delle Altre attività di servizi (33,0%), nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (24,5%), nelle Costruzioni (23,0%) e nelle Attività professionali, scientifiche e tecniche (18,1%). Meno rilevante è il peso nelle Attività finanziarie e assicurative (3,4%), in cui il sommerso è generato solo dalle Attività ausiliare dell'intermediazione finanziaria, e nel settore Amministrazione pubblica, difesa, istruzione, sanità e assistenza sociale (5,1%), 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 e per esse non esiste input di lavoro irregolare.



Al fine di proporre una disaggregazione settoriale che consenta di individuare le caratteristiche dell'economia sommersa, si utilizza una diversa classificazione dei settori produttivi, 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 2015, come già evidenziato, l'incidenza sul valore aggiunto complessivo dei flussi generati dall'economia sommersa è pari al 12,8% (Tabella 2.6), i settori in cui tale incidenza è più elevata sono gli Altri servizi alle persone (33,0%) e il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (24,5%), seguiti da quelli delle Costruzioni (23,0%) e dei Servizi professionali (22,4%). 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 l'8,4%.

Dall'esame dell'incidenza delle diverse componenti dell'economia sommersa all'interno del valore aggiunto nel periodo 2012-2015 (Tabella 2.3, 2.4, 2.5 e 2.6) si evince che 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 per settore risulta particolarmente significativo nei Servizi professionali, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione e nelle Costruzioni (rispettivamente il 16,4%, il 12,7% e il 12,2% nel 2015). All'interno dell'Industria l'incidenza di tale componente è più marcata nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (7,8%) che non in quelle di Produzione di beni di investimento (2,4%). 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 23,6% nel 2015), dove essa è fondamentalmente connessa al lavoro domestico, e nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (il 15,7%). Il contributo del lavoro irregolare è invece decisamente contenuto nei settori della manifattura (tra l'1,2% e il 3,3% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (l'1,9%).

**TABELLA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2012, VALORI PERCENTUALI**

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	15,3	-	15,3
Produzione beni alimentari e di consumo	8,9	3,2	-	12,1
Produzione beni di investimento	3,0	1,8	-	4,8
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,5	1,2	-	1,8
Costruzioni	12,4	9,8	-	22,1
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,2	7,8	3,9	25,6
Servizi professionali	18,0	5,1	-	23,1
Altri servizi alle imprese*	3,6	2,0	1,7	7,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,5	4,0	-	7,6
Altri servizi alle persone	9,9	21,5	0,7	32,0
<b>TOTALE</b>	<b>6,8</b>	<b>4,9</b>	<b>1,3</b>	<b>13,1</b>

**TABELLA 2.4: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2013, VALORI PERCENTUALI**

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Eco-nomia sommersa
	da Sotto dichiara-zione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicultura e pesca	-	15,1	-	15,1
Produzione beni alimentari e di consumo	8,6	3,2	-	11,6
Produzione beni di investimento	2,9	1,9	-	4,8
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,5	1,5	-	2,0
Costruzioni	14,4	9,3	-	23,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,8	8,0	3,9	25,7
Servizi professionali	17,6	6,0	-	23,6
Altri servizi alle imprese*	3,3	2,0	1,7	6,9
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,4	4,0	-	7,4
Altri servizi alle persone	10,4	22,0	0,7	33,1
<b>TOTALE</b>	<b>6,9</b>	<b>5,0</b>	<b>1,3</b>	<b>13,2</b>

**TABELLA 2.5: 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, silvicultura 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
<b>TOTALE</b>	<b>6,8</b>	<b>5,4</b>	<b>1,3</b>	<b>13,4</b>

**TABELLA 2.6: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2015, VALORI PERCENTUALI**

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Eco-nomia sommersa
	da Sotto dichiara-zione	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
<b>TOTALE</b>	<b>6,3</b>	<b>5,2</b>	<b>1,4</b>	<b>12,8</b>

## Il lavoro irregolare nel 2015

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Nel 2015, sono 3 milioni e 724 mila le unità di lavoro (ULA) in condizione di non regolarità, occupate in prevalenza come dipendenti (2 milioni e 651 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 salito al 15,9% (Tabella 2.7).

La dimensione e la dinamica del lavoro non regolare sono legate, oltre che all'andamento dell'economia, a interventi normativi sia sul mercato del lavoro, sia volti a regolamentare l'attività degli stranieri non residenti.

Dopo essere tornato nel 2014 ai livelli minimi raggiunti nel 2002-2003 grazie agli effetti della “Legge Bossi-Fini” (che aveva regolarizzato i lavoratori stranieri clandestini), nel 2015 la componente regolare ha presentato una lieve ripresa (+0,5% rispetto al 2014), mentre quella irregolare ha segnato un aumento più consistente, pari a +1,5% rispetto all'anno precedente, interamente dovuta alla crescita del lavoro dipendente (+2,1%). Complessivamente, tra il 2012 e il 2015 è cresciuto il ricorso al lavoro non regolare da parte del sistema economico (+5,2%), a fronte di una marcata caduta della componente regolare (-2,8%). L'effetto combinato delle due tendenze ha determinato un significativo aumento del tasso di irregolarità, passato dal 14,9% al 15,9%.

Considerando il dettaglio per posizione professionale, le unità dipendenti non regolari sono aumentate da 2 milioni 478 mila nel 2012 a 2 milioni 651 mila nel 2015 (+7,0%) mentre quelle regolari hanno registrato una perdita di 302 mila unità (-2,2%). Di conseguenza, l'incidenza del lavoro non regolare tra i dipendenti è salita dal 15,2% al 16,3%. Sebbene in misura più contenuta, anche la componente indipendente non regolare è aumentata nel triennio considerato: da 1 milione 62 mila a 1 milione 72 mila (+1,0%). Questa crescita, unita alla forte diminuzione delle unità di lavoro indipendenti regolari (-4,1%), ha portato l'incidenza del lavoro indipendente non regolare al 14,8% dal 14,2% del 2012.

**TABELLA 2.7: UNITÀ DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE.  
ANNI 2012-2015 IN MIGLIAIA**

Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
<b>Totale</b>					
<b>2012</b>	20.290	3.541	23.830	85,1	14,9
<b>2013</b>	19.758	3.492	23.250	85,0	15,0
<b>2014</b>	19.631	3.667	23.298	84,3	15,7
<b>2015</b>	19.726	3.724	23.450	84,1	15,9
<b>Dipendenti</b>					
<b>2012</b>	13.876	2.478	16.354	84,8	15,2
<b>2013</b>	13.556	2.441	15.997	84,7	15,3
<b>2014</b>	13.455	2.595	16.050	83,8	16,2
<b>2015</b>	13.574	2.651	16.225	83,7	16,3
<b>Indipendenti</b>					
<b>2012</b>	6.414	1.062	7.477	85,8	14,2
<b>2013</b>	6.202	1.051	7.253	85,5	14,5
<b>2014</b>	6.176	1.072	7.248	85,2	14,8
<b>2015</b>	6.152	1.072	7.225	85,2	14,8

A livello settoriale (Tabella 2.8), la crescita dei tassi di irregolarità risulta abbastanza generalizzata nel 2015. Fanno eccezione l’Industria in senso stretto per il quale il tasso di irregolarità scende dall’8,0% del 2014 al 7,8% del 2015, grazie al contributo dei settori che raggruppano le produzioni di beni alimentari e di consumo (-0,3 punti percentuali) e quelle di beni di investimento (-0,1 punti percentuali). Un ulteriore lieve calo rispetto all’anno precedente (-0,1 punti percentuali) si è registrato nell’Istruzione, sanità e assistenza sociale.

Nell’Agricoltura, che nel 2014 aveva registrato un lieve calo, l’incidenza è salita di 0,4 punti percentuali, portandosi al 17,9%. Anche il settore delle Costruzioni registra un nuovo incremento del peso del lavoro irregolare, che sale nel 2015 al 16,9%, con un aumento dell’incidenza pari ad un punto percentuale.

La presenza del lavoro irregolare è molto eterogenea nel comparto dei Servizi, poiché al suo interno sono comprese sia le attività della Pubblica Amministrazione, che impiega solo lavoro regolare, sia le attività dei servizi privati alle imprese e alle famiglie, dove gli irregolari sono più diffusi. Nell’insieme dei servizi, nel 2015, il tasso di irregolarità è aumentato in misura molto limitata (+0,1 punti percentuali), portandosi al 17,4%, a sintesi di un’incidenza del 17,6% tra i dipendenti e del 16,7% tra gli indipendenti. Al di sopra della media del settore, ma pur sempre relativamente contenuti (+0,2 punti percentuali) sono stati gli incrementi dei comparti del Commercio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione, Altri servizi alle imprese e Altri servizi alle persone.

**TABELLA 2.8: TASSO DI IRREGOLARITÀ DELLE UNITÀ DI LAVORO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2012-2015**

Macrosettore	2012			2013			2014			2015		
	dipendenti	Indipendenti	totale									
Agricoltura, silvicoltura e pesca	36,3	8,7	17,8	37,0	8,2	17,6	37,7	7,7	17,5	39,0	7,6	17,9
<b>Industria</b>	<b>9,8</b>	<b>11,3</b>	<b>10,2</b>	<b>9,6</b>	<b>11,3</b>	<b>10,1</b>	<b>9,9</b>	<b>11,6</b>	<b>10,3</b>	<b>10,0</b>	<b>12,0</b>	<b>10,5</b>
<b>Industria in senso stretto</b>	<b>7,3</b>	<b>9,8</b>	<b>7,7</b>	<b>7,4</b>	<b>10,0</b>	<b>7,8</b>	<b>7,5</b>	<b>10,4</b>	<b>8,0</b>	<b>7,4</b>	<b>10,1</b>	<b>7,8</b>
Produzione beni alimentari e di consumo	9,1	9,7	9,2	9,3	9,9	9,4	9,7	10,3	9,8	9,4	10,0	9,5
Produzione beni di investimento	6,1	9,6	6,5	6,0	9,7	6,5	5,9	10,0	6,3	5,7	9,7	6,2
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	6,1	12,0	6,4	6,1	12,0	6,4	6,3	12,5	6,6	6,4	12,1	6,7
Costruzioni	18,2	12,4	15,6	18,0	12,4	15,4	18,9	12,6	15,9	19,9	13,5	16,9
<b>Servizi</b>	<b>16,3</b>	<b>15,8</b>	<b>16,2</b>	<b>16,4</b>	<b>16,3</b>	<b>16,4</b>	<b>17,5</b>	<b>16,7</b>	<b>17,3</b>	<b>17,6</b>	<b>16,7</b>	<b>17,4</b>
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	14,4	16,8	15,4	14,5	17,4	15,7	15,2	18,2	16,5	15,5	18,3	16,7
Servizi professionali	9,6	7,2	7,8	9,7	8,3	8,6	10,3	8,3	8,8	10,7	8,2	8,8
Altri servizi alle imprese	7,3	14,8	9,4	7,0	14,9	9,2	7,2	14,9	9,3	7,4	15,4	9,6
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	19,3	9,2	7,5	19,6	9,2	7,9	19,2	9,6	7,8	19,1	9,5
Altri servizi alle persone	48,3	28,1	44,6	48,7	27,7	45,0	51,3	28,0	47,4	51,8	27,3	47,6
<b>TOTALE</b>	<b>15,2</b>	<b>14,2</b>	<b>14,9</b>	<b>15,3</b>	<b>14,5</b>	<b>15,0</b>	<b>16,2</b>	<b>14,8</b>	<b>15,7</b>	<b>16,3</b>	<b>14,8</b>	<b>15,9</b>

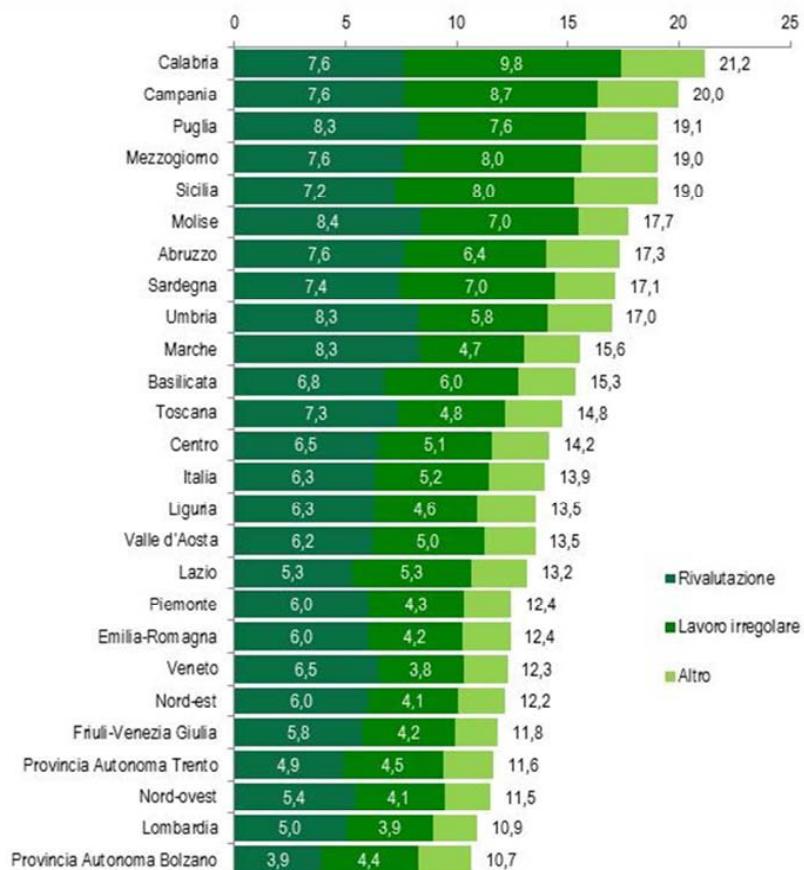
### La distribuzione territoriale dell'economia non osservata

La distribuzione territoriale del peso dell'economia non osservata disaggregata nelle sue principali componenti presentata in questa Relazione utilizza il dettaglio di informazione reso disponibile dalle procedure di calcolo dei Conti Economici Territoriali in cui vengono identificate, a livello di regione, le componenti della sotto-dichiarazione e quella dell'attività del lavoro irregolare, mentre sono aggregati in un'unica stima il restante 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 PIL<sup>35</sup> del 2015 di questo insieme di componenti dell'economia non osservata è risultata pari al 2,3%.

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 a quest'ultima nel Nord-est (12,2%) e nel Nord-ovest (11,5%). La Calabria è la regione in cui il peso dell'economia sommersa e illegale è massimo, con il 21,2% del valore aggiunto complessivo, mentre l'incidenza più bassa si registra nella Provincia autonoma di Bolzano/Bozen (10,7%). Il Molise presenta la quota più alta di rivalutazione del valore aggiunto sotto-dichiarato (8,4%), seguito da Umbria e Marche (entrambe 8,3%), mentre il sommerso dovuto all'impiego di input di lavoro irregolare prevale in Calabria (9,8% del valore aggiunto) e Campania (8,7%).

<sup>35</sup> Le elaborazioni sono state effettuate in occasione della diffusione, il 20 dicembre 2017, della Statistica Report: Conti Economici Territoriali, anno 2016. Sono coerenti con le stime a livello nazionale pubblicate a settembre 2017 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 2018.

**FIGURA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE REGIONI ITALIANE . ANNO 2015, VALORI PERCENTUALI**



La quota maggiore dell'economia non osservata a livello territoriale (Tabella 2.9) è prodotta nel Mezzogiorno (31,2%) in cui prevalgono i contributi delle componenti dovute al lavoro irregolare (35,1%) e al restante sommerso economico (31,5%), mentre il peso delle sottodichiarazioni risulta maggiore nel Nord-ovest (28,1%). A livello regionale, Lombardia, Lazio e Campania contribuiscono per più di un terzo al totale NOE nazionale (rispettivamente per il 17,0%, 10,5% e 8,9%).

**TABELLA 2.9: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE. ANNO 2015**

	Rivalutazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
<b>Mezzogiorno</b>	27,8	35,1	31,5	31,2
<b>Nord-ovest</b>	28,1	25,6	27,0	27,0
<b>Centro</b>	22,1	21,2	22,2	21,8
<b>Nord-est</b>	22,0	18,0	19,3	20,0
<b>Lombardia</b>	17,5	16,4	17,2	17,0
<b>Lazio</b>	9,4	11,4	11,3	10,5
<b>Campania</b>	7,6	10,4	9,0	8,9
<b>Veneto</b>	9,6	6,8	7,3	8,1
<b>Emilia-Romagna</b>	8,7	7,3	7,9	8,1
<b>Sicilia</b>	6,0	8,1	7,9	7,2
<b>Toscana</b>	7,8	6,2	6,9	7,1
<b>Piemonte</b>	7,4	6,4	6,5	6,9
<b>Puglia</b>	5,8	6,4	5,7	6,0
<b>Calabria</b>	2,4	3,7	3,0	3,0
<b>Liguria</b>	2,9	2,6	3,1	2,8
<b>Marche</b>	3,2	2,2	2,5	2,7
<b>Sardegna</b>	2,4	2,8	2,2	2,5
<b>Abruzzo</b>	2,3	2,4	2,6	2,4
<b>Friuli-Venezia Giulia</b>	2,0	1,8	1,7	1,9
<b>Umbria</b>	1,7	1,5	1,5	1,6
<b>Provincia Autonoma Bolzano</b>	0,8	1,1	1,3	1,0
<b>Provincia Autonoma Trento</b>	0,9	1,0	1,0	0,9
<b>Basilicata</b>	0,8	0,8	0,7	0,8
<b>Molise</b>	0,5	0,5	0,3	0,5
<b>Valle d'Aosta</b>	0,3	0,3	0,2	0,3
<b>Italia</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

### 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. Per questo 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 la differenza tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e *tax gap* dovuto a omessi versamenti (*collection gap*), ovvero la differenza tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato. Conseguentemente e in linea con quanto previsto nel Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, si distinguono, ove possibile, le seguenti componenti: *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 per l'evasione intenzionale, la semplificazione e l'offerta di servizi innovativi (come ad esempio le dichiarazioni precompilate) 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 i differenti meccanismi evasivi collegati a ciascun tributo, nonché 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 quelli 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 evasione<sup>36</sup>.

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

<sup>36</sup> 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 è attualmente condotta in pochi Paesi a livello internazionale: 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 2016, il peso sul totale delle entrate e la metodologia di stima del *tax gap* (ovviamente solo nel caso in cui per quell'imposta sia stata effettuata una stima ufficiale del relativo *tax gap*). 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, l'IVA, l'IRES, l'IRPEF, la cedolare secca, IMU e TASI sugli immobili produttivi, e le accise sui prodotti energetici; per quanto riguarda le altre Amministrazioni centrali, il canone RAI; per quanto riguarda le imposte delle Regioni e degli Enti locali, l'IRAP, l'IMU e la 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 evadibile<sup>37</sup>, 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	Bottom-up	Bottom-up	N.D.	N.D.	Top-down/Bottom up	N.D.
Imposte sul reddito delle società	Bottom-up	Bottom-up	N.D.	Bottom-up	Top-down/Bottom up	N.D.
IVA	Top-down	N.D.	Top-Down	Top-down <sup>1,2</sup>	Top-down	N.D.
Imposte immobiliari	Bottom-up	Bottom-up	N.D.	N.D.	Top-down	N.D.
Accise sui prodotti energetici	Top-down	N.D.	N.D.	N.D.	Top-down	N.D.

<sup>1</sup> 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"

<sup>2</sup> 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](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf).

<sup>37</sup> 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 2016 (milioni di euro)	TAX GAP	Peso sul totale delle Entrate potenzialmente evadibili	Metodologia di stima	Fonte
IRPEF <sup>1</sup>	180.004	✓	36,86%	Top down e Bottom Up <sup>2</sup>	Agenzia entrate e Dipartimento delle finanze
<i>di cui:</i>					
ritenute dipendenti	144.342	✓		Top down	Dipartimento delle finanze
Ritenute lavoratori autonomi	23.438	✓		Top down e Bottom Up <sup>2</sup>	Agenzia entrate
Irpef saldo e acconto	12.224	✓		Top down e Bottom Up <sup>2</sup>	Agenzia entrate
IRES <sup>1</sup>	35.251	✓	7,12%	Top down e Bottom Up <sup>2</sup>	Agenzia entrate
Sost. Redditi, rit. su interessi e altri redditi di capit. <sup>2</sup>	9.024	✗			
Sost. sui redditi da capitale e sulle plusvalenze <sup>2</sup>	1.308	✗			
Cedolare secca	2.361	✓	0,48%	Top down	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate
IMU immobili ad uso produttivo	3.603	✓	0,74%	Top down	Dipartimento delle finanze
Imp. sulle riserve mat. rami vita ass. <sup>2</sup>	2.574	✗			
Registro <sup>3</sup>	4.747	✗			
IVA <sup>4</sup>	124.336	✓	25,46%	Top down	Agenzia entrate
Bollo	6.806	✗			
Assicurazioni <sup>2</sup>	3.098	✗			
Ipotecaria <sup>3</sup>	1.609	✗			
Canoni di abbonamento radio e TV	2.112	✓	0,43%	Top down	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate
Imp. di fabbricazione sugli oli minerali	25.428	✓	5,21%	Top down	Dipartimento delle finanze Agenzia delle dogane e dei monopoli
Imp. energia elettrica e addiz.	2.853	N.D.	0,58%		
Imp. di consumo sul gas metano	3.416	N.D.	0,70%		
Tabacchi (imp. sul consumo) <sup>5</sup>	10.882	N.D.	2,23%		
Proventi del lotto <sup>6</sup>	7.794	✗			
Apparecchi e congegni di gioco <sup>6</sup>	5.557	✗			
Altre Imposte	18.318	✗			
<b>Totale Imposte Governo Centrale (A)</b>	<b>451.081</b>				
<b>Comuni</b>					
IMU <sup>7</sup>	15.967	✓	3,27%	Top down	Dipartimento delle finanze
TASI <sup>7</sup>	1.161	✓	0,24%	Top down	Dipartimento delle finanze
Addizionale comunale IRPEF	4.510	✓	0,92%	Top down	Dipartimento delle finanze

<b>Province</b>					
IPT	1.638	<b>N.D.</b>	0,34%		
RC auto	2.196	<b>N.D.</b>	0,45%		
<b>Regioni</b>					
IRAP netta complessiva	20.587	✓	4,22%	Top down	Agenzia entrate
Tasse auto a carico delle famiglie	4.626	<b>N.D.</b>	0,95%		
Addizionale regionale IRPEF	11.877	✓	2,43%	Top down	Dipartimento delle finanze
Altre Imposte Locali	35.562	<b>N.D.</b>	7,28%		
<b>Totale Imposte Enti locali (B)</b>	<b>98.124</b>				
<b>Totale Imposte (A+B)</b>	<b>549.205</b>				
<b>Totale Imposte potenzialmente soggette a evasione</b>	<b>488.370</b>		100,00%		
di cui: imposte per le quali è stimato il tax gap (valore assoluto)	427.197				
di cui: imposte per le quali è stimato il tax gap (valore percentuale)	87,47%				

Note: con ✓ 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.

<sup>1</sup> 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.

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

<sup>3</sup> Non stimabile in considerazione delle caratteristiche tecniche delle imposte (Box 3.A.2).

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

<sup>5</sup> Nell'agenda di lavoro 2019 della Commissione è prevista la quantificazione del tax gap per le accise sui tabacchi. Si osserva, tuttavia, che la quantificazione del gap dell'IVA include anche la componente ricongidabile al contrabbando di sigarette.

<sup>6</sup> Non evadibile dato il prelievo automatico da parte dell'erario. Sono in corso approfondimenti con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

<sup>7</sup> 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).

### 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- quinque), 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 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 *gap* IRPEF può riguardare diverse tipologie di redditi e di soggetti. Qui si presentano distinte le stime per i redditi:

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

Le attività imprenditoriali possono essere svolte da imprenditori individuali, che sono soggetti autonomi di imposta, ovvero da società di persone che sono 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, tale fonte di reddito risulta predominante rispetto alle altre, 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%
<b>Totale</b>	<b>100,0%</b>

Si assume come platea di riferimento quella dei contribuenti IRAP e nello specifico coloro che compilano i quadri IQ ed IP. Tuttavia, per quanto riguarda i soggetti IRPEF, questa scelta comporta l'esclusione dall'analisi delle 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 IRPEF<sup>38</sup>.

Per determinare il risultato lordo potenziale,  $RLGp_{IRPEF}$ , si parte dal dato della contabilità nazionale Istat per settore istituzionale, in particolare si considerano 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 ( $RLGnd$ ):

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

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

dove  $RLGd_{IRPEF}$  è il risultato lordo di gestione calcolato in base ai dati delle dichiarazioni con riferimento ai soggetti IRPEF e  $BIND_{IRPEF}$  è la base IRPEF non dichiarata che si differenzia da risultato lordo di gestione in ragione di  $\Delta nd$  (si veda prospetto 2).

La distinzione fondamentale con la metodologia adottata per l'IRES si rinviene nella determinazione dell'aliquota da applicare a  $RLGnd_{IRPEF}$  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 su  $BIND_{IRPEF}$  possa ragionevolmente essere diversa dall'aliquota media sul dichiarato. Per tenere conto di tale aspetto, l'aliquota implicita ( $AliqI$ ) calcolata rapportando l'imposta effettiva (IRPEFe) a  $RLGd_{IRPEF}$

<sup>38</sup> 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 è notevolmente più contenuto, in quanto ammonta a circa l'1,7% del totale dichiarato; in particolare, i contribuenti minimi rappresentano circa la metà della platea degli esclusi nell'anno d'imposta 2011 e circa un terzo negli anni successivi, 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.

viene corretta in ragione di un differenziale (*diffAliq*) tra l'aliquota media dichiarata e quella evasa calcolato sulla base delle risultanze delle stime *bottom up* condotte sugli esiti degli accertamenti<sup>39</sup>, ottenendo l'aliquota  $\text{Aliql}^*_{\text{IRPEF}}$  che, applicata a  $\text{RLGnd}_{\text{IRPEF}}$ , consente di stimare l'ammontare di IRPEF derivante dall'omessa dichiarazione dalle imprese e dai lavoratori autonomi:

$$\begin{aligned}\text{Aliql}^*_{\text{IRPEF}} &= \text{IRPEFe}/\text{RLGd}_{\text{IRPEF}} + \text{diffAliq} \\ \text{IRPEFnd} &= \text{RLGnd}_{\text{IRPEF}} * \text{Aliql}^*_{\text{IRPEF}}\end{aligned}$$

dove

$\text{IRPEFnd}$  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), desunte 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 2011-2016.**

	Anno	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEFnv)	Non dichiarato (*)	30.984	30.935	30.548	31.675	31.314	32.184
	Non versato (**)	1.533	1.604	1.647	1.732	1.712	1.760
	<b>Complessivo</b>	<b>32.517</b>	<b>32.539</b>	<b>32.195</b>	<b>33.408</b>	<b>33.026</b>	<b>33.944</b>
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEFnv / IRPEFp)	Non dichiarato (*)	61,2%	64,0%	64,5%	65,3%	64,7%	64,3%
	Non versato (**)	3,0%	3,3%	3,5%	3,6%	3,5%	3,5%
	<b>Complessivo</b>	<b>64,2%</b>	<b>67,3%</b>	<b>67,9%</b>	<b>68,8%</b>	<b>68,2%</b>	<b>67,9%</b>
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEFnv / PIL)	Non dichiarato (*)	1,9%	1,9%	1,9%	2,0%	1,9%	1,9%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	<b>Complessivo</b>	<b>2,0%</b>	<b>2,0%</b>	<b>2,0%</b>	<b>2,1%</b>	<b>2,0%</b>	<b>2,0%</b>

(\*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2016 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2015 semi-definitivi.

(\*\*) I mancati versamenti sono estrapolati per gli anni 2015 e 2016.

Complessivamente, dai circa 32,5 miliardi di euro rilevati nel 2011 si sale ai quasi 34 miliardi 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 potenziale<sup>40</sup>, un andamento tendenzialmente crescente fino al 2014 per poi iniziare una leggera inversione di tendenza a partire dal 2015.

Per quanto riguarda il *tax gap* IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2011-2015, già pubblicate il 13 novembre 2017 a

<sup>39</sup> 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* basato sulla costruzione di 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 4,02%.

<sup>40</sup> Ovvvero la somma di IRPEFd e IRPEFnd.

seguito della revisione dei Conti nazionali apportata dall'Istat. Per stimare i dati relativi al 2016 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia non osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di ottobre 2018.

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* 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 lavoro<sup>41</sup>. 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 2011-2015, 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 nazionale<sup>42</sup> e sui dati delle dichiarazioni fiscali elaborati dal MEF. 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.

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 irregolari<sup>43</sup> moltiplicato per la retribuzione pro-capite degli irregolari, sono stati sottratti i contributi a carico del lavoratore per ottenere la base imponibile evasa rilevante ai fini IRPEF. Nello specifico, la base imponibile evasa rilevante ai fini IRPEF<sup>44</sup> 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 osservazione<sup>45</sup>. 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

<sup>41</sup> Per approfondimenti, siveda Schneider, F. & Williams, C.C. (2013) “The Shadow Economy”, The Institute of Economic Affairs, Londra.

<sup>42</sup> 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. E’ da notare, in particolare, che la definizione di lavoro irregolare utilizzata dall'Istat non include le componenti dei compensi “fuori busta paga”.

<sup>43</sup> 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.

<sup>44</sup> 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.

<sup>45</sup> Fonte MEF - dati del sostituto d'imposta principale.

attività economica e sulla base della ripartizione dimensionale di impresa discussa in precedenza. La Tabella 3.B.3 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2011-2015. 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.

TABELLA 3.B.3: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI- ANNI 2011-2015.

VARIABILE	2011		2012		2013		2014		2015	
	(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
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.273	1.551	2.183	1.416	2.208	1.440	2.287	1.530	2.585	1.618
Personale Domestico Famiglie	8.748	8.721	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495	9.323	9.499
Base imponibile IRPEF evasa	30.817	24.968	30.422	23.302	29.891	23.940	32.653	25.984	34.657	26.916
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.072	1.414	1.990	1.291	2.013	1.313	2.084	1.395	2.356	1.474
Personale Domestico Famiglie	8.748	8.721	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495	8.806	9.043
<b>Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari</b>	<b>3.949</b>	<b>3.150</b>	<b>3.887</b>	<b>2.932</b>	<b>3.975</b>	<b>3.137</b>	<b>5.149</b>	<b>4.091</b>	<b>5.465</b>	<b>4.240</b>
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	127	87	126	82	146	95	161	107	181	116
Personale Domestico Famiglie	1.073	1.070	1.028	1.023	1.077	1.116	1.073	1.111	1.039	1.058
<b>GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari</b>	<b>468</b>	<b>380</b>	<b>462</b>	<b>354</b>	<b>460</b>	<b>369</b>	<b>513</b>	<b>408</b>	<b>558</b>	<b>443</b>
<b>GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari</b>	<b>142</b>	<b>115</b>	<b>170</b>	<b>130</b>	<b>182</b>	<b>146</b>	<b>202</b>	<b>161</b>	<b>222</b>	<b>172</b>
<b>Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari</b>	<b>4.559</b>	<b>3.644</b>	<b>4.520</b>	<b>3.417</b>	<b>4.618</b>	<b>3.652</b>	<b>5.864</b>	<b>4.660</b>	<b>6.245</b>	<b>4.846</b>
n. posizioni lavorative irregolari*	2.897		2.867		2.864		3.056		3.098	

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 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 2013-2015, le stime dell'evasione IRPEF condotte risultano in media pari a 4.863 milioni di euro adottando l'Ipotesi 1 e a circa 3.823 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 comunale<sup>46</sup>.

Osservando l'addizionale regionale IRPEF e il periodo triennale 2013-2015, le stime condotte risultano in media pari a 510 milioni di euro adottando l'Ipotesi 1 e a circa 407 milioni di euro adottando l'Ipotesi 2. Per quanto riguarda l'addizionale comunale IRPEF, sempre per il triennio 2013-2015, risulta un'imposta media evasa pari a 202 milioni di euro adottando l'Ipotesi 1 e a circa 160 milioni di euro adottando l'Ipotesi 2. Nel 2015, il gap IRPEF

<sup>46</sup> Fonte MEF - dati del sostituto d'imposta principale.

dell'addizionale regionale e comunale ha registrato un incremento rispetto al 2014 pari a circa 45 milioni di euro e 20 milioni di euro, rispettivamente.

Con riferimento al totale dei settori di attività economica e al periodo triennale 2013-2015, le stime dell'evasione IRPEF nazionale e delle addizionali regionali e comunali condotte risultano in media pari a 6.245 milioni di euro adottando l'Ipotesi 1 e a circa 4.846 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 conferma un incremento anche nel 2015 (316 milioni di euro in più rispetto al 2014) per effetto, tra l'altro, dell'aumento delle posizioni lavorative irregolari (circa 42 mila unità in più rispetto al 2014). Dall'altro lato, è utile rilevare come i risultati qui presentati rappresentano una possibile 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 totali<sup>47</sup>. In aggiunta<sup>48</sup>, la costruzione delle aliquote effettive risente di ulteriori limitazioni quali:

- sono state considerate imprese con un numero di addetti fino a 19 addetti;
- la classificazione per dimensione di impresa operata da Istat non trova riscontro esatto 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 potrebbe determinare una sovrastima del gettito IRPEF evaso.

### 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).

La Tabella 3.C.1 mostra la composizione in termini di numero di imprese e di produzione lorda IRAP (VPL) delle principali tipologie di società di capitali, distinguendola sulla base delle dimensioni dei contribuenti. Le società per azioni (S.p.A.) 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 (S.r.l.); complessivamente, le S.r.l. sono più numerose delle S.p.A. ma rappresentano quasi la medesima quota del valore aggiunto prodotto (41% le S.r.l. e 51% le S.p.A.). Con riferimento al totale delle società di capitali, i contribuenti di

<sup>47</sup> 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.

<sup>48</sup> Per approfondimenti sulla metodologia utilizzata e sulle limitazioni dei risultati presentati, si veda la scheda tecnica allegata.

piccole e medie dimensioni dichiarano un VPL pari a 310 miliardi, a fronte dei 214 miliardi dichiarati dai grandi contribuenti.

**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 <sup>1</sup>		Imprese medie <sup>2</sup>		Grandi contribuenti <sup>3</sup>		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, vengono esclusi dall'analisi il settore finanziario, che presenta, tra l'altro, regole di contabilità e modalità di determinazione del reddito non comparabili con gli altri settori<sup>49</sup>, e il settore pubblico, per il quale si formula l'ipotesi di assenza di evasione. Ne segue che, di fatto, la platea di riferimento coincide con quella dei contribuenti IRAP, più precisamente con riferimento ai soggetti che compilano i campi IC ed IE<sup>50</sup> della relativa dichiarazione<sup>51</sup>.

Anche in questo caso per stimare il gap è necessario scegliere un aggregato di riferimento desunto dalla Contabilità nazionale<sup>52</sup>. 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.

*VACF* 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<sub>IRES</sub>*) 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 IRES<sup>53</sup>.

<sup>49</sup> In questo settore, inoltre, l'eventuale gap deriva principalmente da fenomeni elusivi che si stimano con difficoltà tramite il metodo *top down*.

<sup>50</sup> 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.

<sup>51</sup> 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.

<sup>52</sup> I risultati dell'analisi si riferiscono al territorio nazionale.

<sup>53</sup> 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.

**Prospetto 1****CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE POTENZIALE (RLGp)****Valore aggiunto al costo dei fattori (VACF)**

- (+/-) Correzioni per adeguare le definizioni statistiche a quelle fiscali
- \* esclusione di: economia illegale, manc, 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 linda potenziale (PLP)**

- (-) Costo del lavoro (Wt): regolare (Wd) + irregolare (Wnd; fonte Istat)

**(=) Risultato Lordo di Gestione potenziale (RLGp) da cui si ottiene****Risultato Lordo di Gestione potenziale IRES (RLGd<sub>IRES</sub>)**

Il prospetto 1 mette in evidenza come, in un'ottica redistributiva, il valore aggiunto sommerso e la conseguente evasione inclusa nel valore aggiunto si scomponga 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 2<sup>54</sup>, il risultato di gestione lordo dichiarato ai fini IRES, RLGd<sub>IRES</sub>, 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<sub>IRES</sub> rappresenta un aggregato economico intermedio tra la produzione linda 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 *Ad*.

<sup>54</sup> La relazione tra le grandezze illustrate nel prospetto 2 fa riferimento alle voci di bilancio di un'impresa in contabilità ordinaria.

## Prospetto 2

### CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE DICHIARATO E RELAZIONE CON LA BASE IMPONIBILE

Componenti positivi: (A) Valore della produzione<sup>55</sup>

(-) Componenti negativi: (B) Costi della produzione deducibili a fini IRAP<sup>56</sup>, esclusi gli ammortamenti

(=) **Valore Aggiunto al Lordo degli ammortamenti = Produzione Lorda IRAP (PLd)**

(-) Costo del lavoro (Wd)

(=) **Risultato lordo di gestione dichiarato ai fini IRES (RLGd)**

(-) Ammortamenti

(=) Risultato netto di gestione dichiarato (RNGd)

(-) Ulteriori elementi contabili, non rilevabili da fonti fiscali<sup>57</sup>

(+/-) 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 (RFd)**

$\Delta d$

La differenza tra  $RLG_{IRES}$  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  $\Delta d$ , che vengono complessivamente indicati con  $\Delta nd$ :

$$\begin{aligned} RLGnd_{IRES} &= RLG_{IRES} - RLGd_{IRES} \\ BIND_{IRES} &= RLGnd_{IRES} + \Delta nd_{IRES} \end{aligned}$$

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

$$IRESnd = RLGnd_{IRES} * AliqI_{IRES}^{58}$$

IRESnd rappresenta la componente del *gap* IRES riconducibile ad omessa dichiarazione della base o dell'imposta<sup>59</sup>. Per ottenere il *gap* complessivo occorre aggiungere ad IRESnd le somme non versate dovute ad errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (IRE Sov), desunte

<sup>55</sup> 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.

<sup>56</sup> 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.

<sup>57</sup> 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.

<sup>58</sup> In assenza di informazioni circa l'ammontare complessivo e la distribuzione di  $\Delta nd$ , 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 (IRE Se) 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:  $AliqI_{IRES} = IRESe / RLGd_{IRES}$ .

<sup>59</sup> 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.

dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell’articolo 36-bis del DPR 600/1973. Il *gap* IRES è quindi dato da:

$$\text{IRESnv} = \text{IRESnd} + \text{IRESov}$$

e può essere analizzato nelle sue due componenti sia in valore assoluto, sia in rapporto all’IRES potenziale<sup>60</sup>.

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

<b>TABELLA 3.C.2: AMMONTARE DEL GAP IRES E RAPPORTI RISPETTO ALL’IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2011-2016.</b>							
	Anno	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRES	Non dichiarato (*)	7.612	7.054	6.975	7.439	5.693	6.416
in mln di euro	Non versato (**)	1.435	1.353	1.417	1.470	1.125	1.268
(IRESnv)	<b>Complessivo</b>	<b>9.046</b>	<b>8.407</b>	<b>8.392</b>	<b>8.909</b>	<b>6.818</b>	<b>7.685</b>
Gap IRES	Non dichiarato (*)	20,3%	21,4%	21,6%	22,0%	16,4%	17,7%
in % dell’imposta potenziale	Non versato (**)	3,8%	4,1%	4,4%	4,3%	3,2%	3,5%
(IRESnv/IRESp)	<b>Complessivo</b>	<b>24,1%</b>	<b>25,5%</b>	<b>26,0%</b>	<b>26,3%</b>	<b>19,6%</b>	<b>21,2%</b>
Gap IRES	Non dichiarato (*)	0,5%	0,4%	0,4%	0,5%	0,3%	0,4%
in % del PIL	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
(IRESnv/PIL)	<b>Complessivo</b>	<b>0,6%</b>	<b>0,5%</b>	<b>0,5%</b>	<b>0,5%</b>	<b>0,4%</b>	<b>0,5%</b>

(\*) I dati delle stime del *gap* relativi all’anno 2016 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2015 semi-definitivi.  
(\*\*) I mancati versamenti sono estrapolati per gli anni 2015 e 2016.

Il *gap* complessivo oscilla dagli 8 ai 9 miliardi nel periodo 2011-2014 per poi flettere consistentemente nel 2015 facendo registrare un valore di poco inferiore ai 7 miliardi di euro. Nel 2016<sup>61</sup>, nonostante si osservi un incremento di 866 milioni, il *gap* si attesta su valori sensibilmente inferiori rispetto al quadriennio 2011-2014. La propensione all’evasione evidenzia una crescita costante negli anni 2011-2014, per poi collocarsi su valori nettamente inferiori nel biennio successivo, mentre l’incidenza dei mancati versamenti sul *gap*, per l’intero periodo, presenta lievi oscillazioni intorno ad un valore medio del 4%.

#### D) LA STIMA DEL “TAX GAP” PER L’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

Il *gap* IVA<sup>62</sup> 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.

<sup>60</sup> Ovvero la somma di IRESd e IRESnd.

<sup>61</sup> Nel 2016 la quota di *gap* IRES ascrivibile all’agricoltura è estrapolata per incompletezza delle fonti informative. A partire da tale anno il settore agricolo è esonerato dall’IRAP.

<sup>62</sup> Per la descrizione della metodologia si rimanda alle note metodologiche. Per approfondimenti si veda D’Agosto et al. (2013, 2014, 2016).

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 tributo<sup>63</sup> (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 della Tabella 3.D.1. Nella prima colonna è indicata l'IVA linda da adempimento spontaneo<sup>64</sup> che rappresenta l'imposta dovuta versata all'Erario a seguito delle transazioni effettuate sul mercato nazionale e quelle derivanti dalle importazioni.

**TABELLA 3.D.1: FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA. ANNI 2011-2016 (MILIONI DI EURO).**

Anni	IVA linda	IVA competenza economica	Stock crediti	Variazione stock crediti	IVA effettiva di competenza (IVaec)
					(1)
2011 <sup>1</sup>	117.460	95.837	40.255	908	94.928
2012	115.234	93.457	38.536	-1.719	95.176
2013 <sup>2</sup>	112.273	90.992	35.910	-2.626	93.618
2014	114.490	93.473	34.456	-1.454	94.927
2015 <sup>3</sup>	119.376	97.422	35.309	853	96.570
2016	124.328	99.005	36.161	852	98.153

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate.

<sup>1</sup> L'aliquota standard passa dal 20% al 21% (17 settembre 2011).

<sup>2</sup> L'aliquota standard passa dal 21% al 22% (1 Ottobre 2013).

<sup>3</sup> Introduzione dello Split Payment (1 Gennaio 2015).

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)<sup>65</sup>. 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).

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

<sup>63</sup> 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.

<sup>64</sup> L'ammontare in oggetto esclude gli introiti derivanti da attività di accertamento e controllo e non comprende le somme versate per condoni e sanatorie.

<sup>65</sup> La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

incremento dovuto sia all'effetto dell'innalzamento dell'aliquota standard, aumentata 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*.

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 sommersa<sup>66</sup>. 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 flussi 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'IVAE è agevole quantificare l'ammanco 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 2011-2016. Rispetto all'edizione precedente della Relazione, le stime<sup>67</sup> delle ultime due annualità sono revisionate per incorporare gli aggiornamenti nelle fonti dei dati impiegati, in particolare dei consumi delle famiglie e dei costi intermedi delle amministrazioni pubbliche.

**TABELLA 3.D.2: GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENTO, IN MLN DI EURO) E RAPPORTI RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL. ANNI 2011-2016.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	28.908	27.718	26.303	27.171	25.943	25.993
	Dichiarato e non versato <sup>1</sup>	7.801	8.427	8.467	9.305	8.884	8.902
	<b>Totale non versato</b>	<b>36.709</b>	<b>36.145</b>	<b>34.770</b>	<b>36.475</b>	<b>34.827</b>	<b>34.895</b>
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	22,0%	21,1%	20,5%	20,7%	19,7%	19,5%
	Dichiarato e non versato <sup>1</sup>	5,9%	6,4%	6,6%	7,1%	6,8%	6,7%
	<b>Totale non versato</b>	<b>27,9%</b>	<b>27,5%</b>	<b>27,1%</b>	<b>27,8%</b>	<b>26,5%</b>	<b>26,2%</b>
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato	1,8%	1,7%	1,6%	1,7%	1,6%	1,5%
	Dichiarato e non versato <sup>1</sup>	0,5%	0,5%	0,5%	0,6%	0,5%	0,5%
	<b>Totale non versato</b>	<b>2,2%</b>	<b>2,2%</b>	<b>2,2%</b>	<b>2,2%</b>	<b>2,1%</b>	<b>2,1%</b>

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate.

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

<sup>66</sup> 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)*.

<sup>67</sup> Per approfondimenti si veda l'Appendice A.

Il *gap* in valore oscilla in un intervallo tra i 34,8 miliardi (2013) e 36,7 miliardi (2011). Nel 2016, l’ammontare del *gap* IVA è di circa 34,9 miliardi, quasi invariato rispetto all’anno precedente. Nel 2015, il *gap* IVA diminuisce di poco più di 1,6 miliardi rispetto a quello stimato per il 2014 che è pari a 36,5 miliardi.

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.D.2). Tale indicatore oscilla tra il 27,9% (2011) e 26,2% (2016). Nel 2015, il rapporto tra *gap* e imposta potenziale è di circa il 26,5% e esprime la riduzione più rilevante del periodo considerato, pari a -1,3 punti percentuali. Nel 2016, l’indice di compliance segnala un’ulteriore riduzione di 0,3 punti percentuali rispetto al 2015.

Mediante l’impiego di informazioni amministrative è possibile distinguere, nell’ambito del *gap* complessivo, quella parte ascrivibile alla specifica intenzione di non dichiarare l’imposta da quella 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 dei controlli automatici effettuati, ai sensi dell’articolo 54 bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 Ottobre 1972, n. 633, dall’Agenzia delle entrate su tutte le dichiarazioni presentate. Attualmente, i dati disponibili in versione pressoché definitiva riguardano gli anni 2011-2014, mentre quelli riferiti al 2015 e al 2016 sono stimati in ragione della dinamica del *gap* complessivo. Il valore di questi mancati versamenti è pari a 7,8 miliardi nel 2011 e cresce progressivamente nei tre anni successivi, raggiungendo 9,3 miliardi nel 2014. La quota dei mancati versamenti sul *gap* complessivo oscilla tra il 21,3% del 2011 e il 25,5% del 2014.

L’attitudine dei contribuenti ad omettere la dichiarazione dell’IVA dovuta è pari al 22% dell’imposta potenziale nel 2011. Tale valore è il più elevato del periodo in esame e tra le cause che possono averlo condizionato un ruolo potrebbe essere stato svolto dall’acuirsi della crisi economica, aggravatasi nell’ultima parte dell’anno, che ha generato un clima di particolare incertezza tra i contribuenti. Inoltre, l’incremento dell’aliquota ordinaria, disposto a partire dal settembre dello stesso anno, potrebbe aver ulteriormente contribuito a deprimere tale *compliance*. Il *gap* presenta una tendenza decrescente negli anni successivi, attestandosi al 19,5% nel 2016.

Per valutare quanta parte dell’ammontare dei beni e servizi prodotti nell’economia in ciascun anno rappresenta il mancato gettito IVA, il *gap* IVA viene espresso in termini di PIL (riga 3 Tabella 3.D.2): il rapporto è pari a 2,2% nel 2011, per poi restare costante negli anni successivi e nuovamente ridursi al 2,1% nel 2015 e 2016.

## 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 platea dei contribuenti interessati dal tributo (circa 3,6 milioni di contribuenti nel 2016, in calo rispetto all’anno precedente di circa 500.000 unità per effetto dell’esenzione per il settore agricolo e dell’allargamento dei contribuenti che aderiscono al regime di vantaggio), fa sì che la base imponibile IRAP sia importante non solo per quanto riguarda l’evasione del tributo stesso, 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 fiscale<sup>68</sup>. Il risultato che si ottiene è denominato produzione linda potenziale (PLP). La PLP è, pertanto, il saldo tra componenti positive e negative di 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.

Se si prescinde dalla componente relativa all'Economia non osservata, da un punto di vista definitorio, la PLP si differenzia dalla Produzione linda IRAP riportata in dichiarazione, perché la PLP è al lordo degli ammortamenti, come definiti dalla Contabilità nazionale, mentre la Produzione linda IRAP è al netto degli ammortamenti, come definiti dalla normativa fiscale<sup>69</sup>. Per sterilizzare questa differenza, si definisce come produzione linda IRAP dichiarata (PL) la somma della Produzione linda 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 corrisponde unicamente alla produzione linda IRAP non dichiarata (PLND), in termini formali:

$$\text{PLP} - \text{PL} = \text{PLND}$$

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)<sup>70</sup>:

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

- stima dell'imposta potenziale (IRAPP):

$$\text{IRAPP}_{ij} = aq_{ij} * \text{PLP}_{ij}$$

La differenza tra imposta potenziale e imposta dichiarata fornisce una misura del *gap* IRAP dovuto a mancata dichiarazione parziale o totale (IRAPnd)<sup>71</sup>

$$\text{IRAPnd}_{ij} = \text{IRAPP}_{ij} - \text{IRAPd}_{ij}$$

<sup>68</sup> 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 73,5% del VACF. Tale rapporto fa registrare una flessione di circa 1,5 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.

<sup>69</sup> Ovvero include gli ammortamenti dal calcolo delle componenti negative del reddito.

<sup>70</sup> 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.

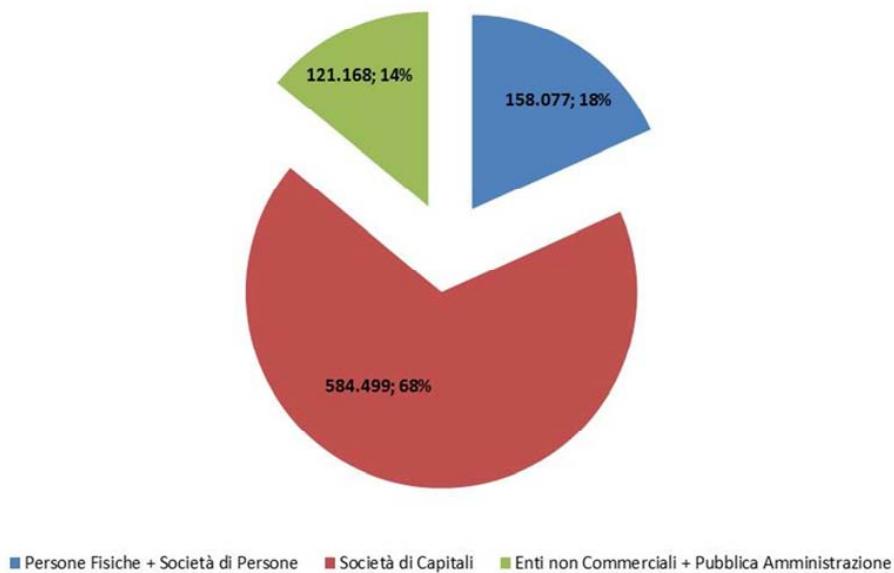
<sup>71</sup> L'ipotesi sottostante è quella di uguaglianza di aliquota implicita tra parte dichiarata e non dichiarata.

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:

$$\text{IRAPNV}_{ij} = \text{IRAPND}_{ij} + \text{IRAPov}_{ij}$$

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 alle risultanze dell'Amministrazione fiscale. Con riferimento alla PL si riporta, nella Figura 3.E.1, la distribuzione del gettito di imposta disaggregato per forma giuridica del soggetto dichiarante. Se si considera la media degli anni 2011-2016, 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 2011-2016. DATI IN MILIONI DI EURO**



Si ipotizza che il *gap* IRAP dovuto a mancata dichiarazione (IRAPnd) sia nullo per gli Enti non commerciali pubblici e le Pubbliche amministrazioni. Un'assunzione analoga si effettua per il settore delle banche e delle assicurazioni.

Nel prosieguo, per valutare l'intensità del *gap* IRAP, lo stesso è rapportato all'imposta potenziale complessiva, comprensiva della parte degli Enti non commerciali, delle Pubbliche amministrazioni, delle banche e delle 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* 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* IRAP complessivo si attesta su valori compresi tra i 9,0 miliardi del 2011 e i 5,3 miliardi del 2016. Una parte di questa consistente contrazione, pari a circa 4 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 soggetti.<sup>72</sup>

Il *gap* IRAP si scompone nella parte dovuta alla mancata dichiarazione, pari, nella media del periodo, all'81% del totale del *gap*, e in quella imputabile agli omessi versamenti di imposte dichiarate ed errori (19%). La propensione al *gap* si cifra, nella media del periodo, su un valore pari al 22,2%, con un valore pari al 20,2% nel 2016, il più basso osservato nel periodo preso in considerazione. 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* medio negli anni 2011-2016 è pari al 29,8%.

**TABELLA 3.E.1.: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2011-2016 –**

	Anno	2011	2012	2013	2014	2015	2016*
Gap IRAP in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	7.306	7.066	6.902	6.926	4.534	4.190
	Non versato	1.704	1.688	1.671	1.496	1.175	1.135
	<b>Complessivo</b>	<b>9.009</b>	<b>8.754</b>	<b>8.573</b>	<b>8.422</b>	<b>5.709</b>	<b>5.325</b>
Gap IRAP in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPP) <sup>1</sup>	Non dichiarato	18,3%	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	15,9%
	Non versato	4,3%	4,4%	4,5%	4,1%	4,3%	4,3%
	<b>Complessivo</b>	<b>22,5%</b>	<b>22,6%</b>	<b>23,1%</b>	<b>23,0%</b>	<b>20,8%</b>	<b>20,2%</b>
Gap IRAP in % del PIL (IRAPNV/PIL)	Non dichiarato	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%	0,3%	0,2%
	Non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	<b>Complessivo</b>	<b>0,6%</b>	<b>0,5%</b>	<b>0,5%</b>	<b>0,5%</b>	<b>0,3%</b>	<b>0,3%</b>

Il tax *gap* non versato 2015 e 2016 è una stima provvisoria suscettibile di revisioni.

La procedura ordinaria di stima del *gap* IRAP, con riferimento all'ultimo anno disponibile, il 2016, è basata su dati provvisori ed è, quindi, suscettibile di revisioni dovute alla disponibilità di informazioni di base più consolidate, sia sul versante statistico sia su quello della normativa fiscale.

Tenendo presente queste cautele si segnala che, per l'anno d'imposta 2016, si assiste ad una sensibile riduzione del *gap* sia in termini assoluti (-383 milioni di euro) che in termini relativi (0,6 punti percentuale di riduzione della propensione).

**La variazione del *gap* IRAP in termini assoluti è ascrivibile principalmente alle già citate innovazioni normative introdotte nel 2016**, in particolare l'esenzione dall'imposta per il settore agricolo e della pesca (L. 208/2015) e, anche se con un'incidenza minore, l'estensione ai lavoratori stagionali della deduzione del costo residuo per il personale dipendente. L'introduzione di queste innovazioni ha comportato una riduzione sia della componente PLND sia, coerentemente

<sup>72</sup> 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).

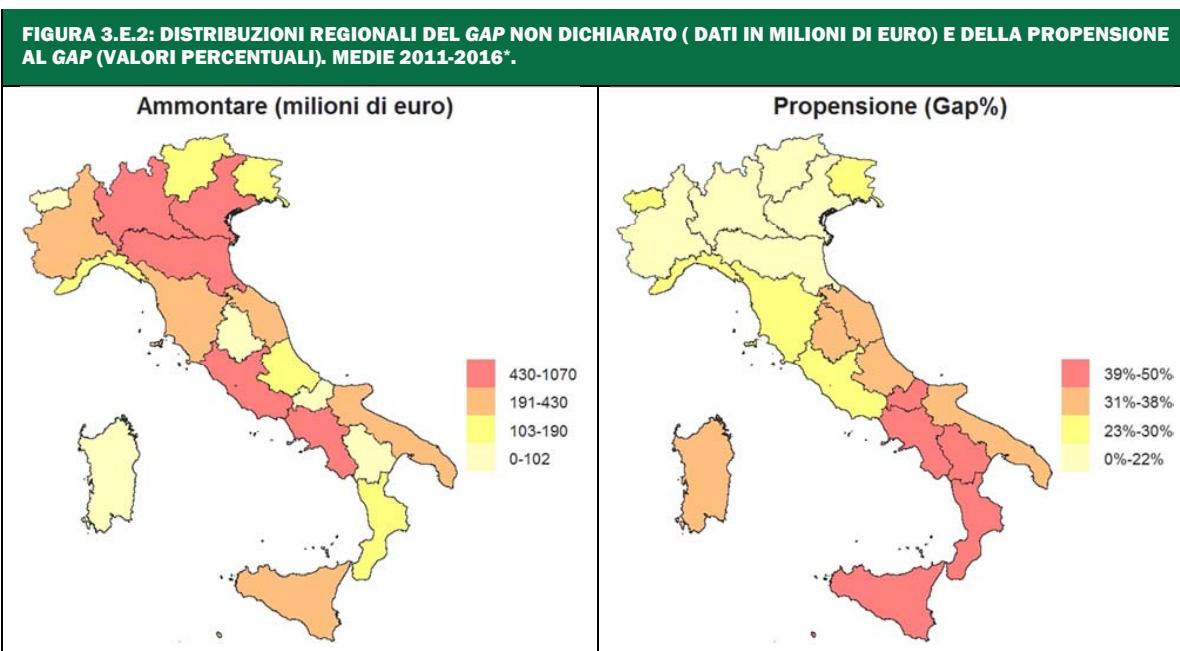
con quanto illustrato sopra, dell'aliquota implicita *aq* ad essa applicata per stimare la componente del *tax gap* non dichiarato.

Si osserva, con riferimento allo stesso anno, anche un incremento del numero dei contribuenti 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 correggere i dati di Contabilità Nazionale al fine di determinare la PLP. Il nuovo regime estende la platea dei contribuenti che possono aderirvi (+201.000 contribuenti circa rispetto al 2015) e di conseguenza estende la base potenziale che viene sottratta all'applicazione dell'IRAP (+23% circa la PL dei minimi che va sottratta alla base imponibile potenziale).

In generale, le variazioni del *gap* in termini assoluti non si possono associare a variazioni in termini di *compliance*. La propensione al *gap* (in proposito si veda il paragrafo a del cap. 5), per come è costruito, può muoversi anche in controtendenza rispetto al *gap* assoluto ed è la misura più adatta per analizzare se e quanto recupero di evasione è dovuto ad un miglioramento del comportamento dei contribuenti. Per valutare se effettivamente c'è stato un recupero di *compliance*, la propensione al *gap* del 2016 va confrontata con quella del 2015 al netto della stima dell'imposta evasa nel settore agricolo (quasi completamente esentato dall'imposta a partire dal 2016), che tradizionalmente è un settore ad alta intensità evasiva. Al netto dell'imposta agricola evasa, la propensione del 2015 si attesta su un valore di 20,3%, non significativamente diverso da quello del 2016 (pari a 20,23%). Si può quindi affermare che, rispetto al 2015, quando per effetto delle importanti innovazioni normative la propensione all'evasione ha subito una notevole riduzione, il comportamento evasivo degli operatori è rimasto sostanzialmente stabile e che le riduzioni registrate sono imputabili unicamente ad una riduzione della base imponibile evadibile. Va comunque ricordato che nel 2015 si è assistito ad un ridimensionamento della propensione al *gap*, rispetto all'anno precedente, pari a -2,2 punti percentuali.

Se si compara la dinamica del *gap* percentuale 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 comuni, ma si caratterizzano per oscillazioni cicliche proprie. Tale fenomeno, che deve essere approfondito mediante il ricorso, in futuro, a 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 primo punto 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 IRAP, ma sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA; di contro, le importazioni generano gettito IVA, ma sono considerate componenti negative della base IRAP. Gli investimenti, inoltre, influenzano la base 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.

Nel caso dell'IRAP è anche possibile calcolare come si ripartisce 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), entrambi calcolate come medie del periodo 2011-2016. Appare evidente come il fenomeno si distribuisca in modo variegato a livello territoriale, con un più alto *gap* nelle regioni più popolose, ovvero Lombardia Veneto, Emilia Romagna Lazio e Campania. Quest'ultima si caratterizza anche per avere una elevata propensione all'evasione, insieme alla Calabria e alla Sicilia, mentre le regioni più produttive mostrano i tassi di evasione più bassi.



\*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 IRPEF (art. 37 del TUIR) 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 2011 (Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23), il legislatore ha apportato una consistente innovazione con l’introduzione della “Cedolare secca”: si tratta di un regime opzionale ai fini IRPEF applicabile al canone 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 giudiziari<sup>73</sup>, 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 locazione<sup>74</sup> si procede al confronto degli importi dichiarati con il dato della produzione fornito dall'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, dalla quale 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 suddette.

Dalla Tabella 3.F.1 si ricava che il *gap* in valore oscilla, nel periodo, 2011-16, tra un massimo di 1,8 miliardi di euro, registrato nel 2011, ad un minimo di 0,7 miliardi nel 2013 e nel 2014. La propensione al *gap* si è ridotta drasticamente passando dal 21,6% del 2011 all'8,9% del 2013 e 2014, per poi risalire di qualche punto nel biennio successivo (14,7% nel 2015 e 13,3% nel 2016). Quest'ultimo rapporto evidenzia una cambiamento nei comportamenti dei contribuenti, orientato 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 era pari allo 0,40% nel 2011 e allo 0,44% nel 2016.

**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	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gap locazioni in mln di euro	Non dichiarato	1.810	1.322	739	736	1.265	1.136
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	21,56%	15,72%	8,84%	8,90%	14,66%	13,30%
Gap locazioni in % del PIL	Non dichiarato	0,11%	0,08%	0,05%	0,05%	0,08%	0,07%
Gettito dichiarato in % del PIL		0,40%	0,44%	0,48%	0,46%	0,45%	0,44%

Il cambio di tendenza registrato nel 2015 potrebbe essere dovuto alla diffusione del fenomeno degli affitti di appartamenti per vacanze, anche per il tramite di portali *on line*. Per tali contratti, che tipicamente hanno durata inferiore ai 30 giorni, non sussiste l'obbligo di

<sup>73</sup> Da ultimo, la sentenza 50/2014 della Corte Costituzionale.

<sup>74</sup> Per ulteriori dettagli sulla metodologia si veda l'appendice metodologica.

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 secca, attribuendo ai portali web che forniscono servizi di intermediazione il ruolo di sostituti d'imposta.

## 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 TV (Regio Decreto Legge 21 febbraio 1938, n. 246). 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 TV: uno denominato “ordinario”, dovuto da chi detiene apparecchi televisivi in ambito familiare, e uno denominato “speciale”, dovuto da chi detiene tali apparecchi in locali aperti al pubblico o comunque al di fuori dall'ambito familiare (Decreto luogotenenziale 21 dicembre 1944, n. 458). In questa sede ci si concentra sulla stima del *gap* del solo canone ordinario, che si paga annualmente e una sola volta per ciascuna 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.

Per la riscossione del canone TV, 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 - Sportello abbonamenti TV. Alla Direzione Canone della RAI è demandato, invece, il compito di accertare il rispetto degli obblighi di legge provvedendo, nel contempo, all'acquisizione di nuovi abbonamenti, alla conservazione del "portafoglio" abbonati 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 (al livello nazionale, regionale, provinciale e comunale) la consistenza relativa al numero di abbonati<sup>75</sup>.

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.

Complessivamente lo schema logico di composizione della platea dei paganti il canone TV è illustrato nel prospetto 4.

<sup>75</sup> A tal fine, la Direzione Canone si è avvalsa della collaborazione scientifica del Prof. Bruno Chiandotto.

**Prospetto 4****SCHEMA DI COMPOSIZIONE DELLA PLATEI 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 il non possesso di un apparecchio televisivo nell'anno precedente (forniti dall'Istat) e il numero di famiglie coabitanti, calcolate considerando le percentuali accertate alla data del censimento 2011. In formule, si può scrivere:

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

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 possono subire delle variazioni a causa degli incrementi di residenti stranieri caratterizzati da percentuali più elevate di coabitazioni.

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.

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

**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)
2011	25.175.793	22.734.016	16.706.617	6.027.399
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

Si osserva un progressivo aumento nel numero di evasori dal 2011 al 2015 che, anche 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 (capitolo 5.C.), che ha comportato, a fronte di una platea di riferimento sostanzialmente stabile nel tempo, una netta riduzione degli evasori e dei morosi (-78%).

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), da cui si vede che il valore medio del canone è sempre leggermente superiore rispetto all’importo annuale, con l’esclusione del 2016 (scarto medio 0.4%): il motivo è che alcuni utenti pagavano cumulativamente diverse annualità di canone in fase di recupero morosità e 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
2011	1.757.800	15.840.297	110.97
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

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 2011 al 2015 e la stessa cosa può dirsi dei mancati versamenti, mentre con i provvedimenti introdotti nel 2016 il *gap* diminuisce del 76%, con un aumentato introito per l’erario di 429 milioni.

**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 ver- samenti
	(a)	(b)	(c)	(d) = (a)*(c)/1.000	(e) = (b)*(c)/1.000
2011	6.893.719	866.320	110.97	764.997	96.136
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

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 2011-2015 (dal 30,3% al 36,6%), nel 2016, con l'introduzione della nuova normativa, scende al 9,9%.

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

anno	Gap del canone - Euro*1.000 (a)	Canone effettivamen- te versato - Euro*1.000 (b)	Propensione al <i>gap</i> (c)=(a)/(a)+(b))*100
2011	764.997	1.757.800	30.3%
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%

## H) 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, 6-9 e 10-19 addetti).

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 del 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 linda corrisponde alla retribuzione netta (ossia i lavoratori non pagano né i contributi a loro carico né le imposte).

Nella Tabella 3.H.1 sono riportate le stime per l'anno di riferimento 2015 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). Mediamente, il rapporto tra retribuzione linda di irregolari e regolari è di poco superiore al 50% per il complesso dei settori, con un valore più basso nell'industria in senso stretto (48%) e piuttosto alto nel comparto degli altri servizi (70%), 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 salario irregolare: nel 2015 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari ammontano a circa 30 miliardi di euro e costituiscono il 6,3% 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.H.1: STIMA DI CONTABILITÀ NAZIONALE DEI SALARI ORARI MEDI DEI LAVORATORI DIPENDENTI REGOLARI E IRREGOLARI; ANNO2015 (VALORI IN EURO E DIFFERENZIALI RELATIVI)**

	Salario orario lordo dei regolari (imprese market)	Salario orario degli irregolari	Differenziali (salario orario lordo regolari = 1)
Agricoltura	10,2	6,2	0,60
Industria senso stretto	18,1	8,7	0,48
Costruzioni	14,8	8,8	0,59
Servizi	15,8	8,5	0,53
Commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	15,4	9,8	0,63
Servizi alle imprese	19,2	9,8	0,51
Altri servizi	11,0	7,7	0,70
<b>Totale economia (settori market)</b>	<b>16,3</b>	<b>8,3</b>	<b>0,51</b>

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 di essi 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), il quale 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) ed 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<sup>76</sup>.

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. Peraltra, 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 differenza<sup>77</sup>.

Le due stime di evasione contributiva si basano su ipotesi alternative riguardo alla retribuzione londa 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 uguale a quello regolare, a parità di settore di attività economica e di classe dimensionale di impresa. 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:

$$\text{base}_{b,c} = r_{bc} * h_{bc}$$

<sup>76</sup> È da notare che tale stima delle aliquote costituisce un’approssimazione rispetto all’insieme di elementi che le possono influenzare. Infatti, 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.

<sup>77</sup> 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.

dove:  $base_{bc}$  = base retributiva imponibile stimata;  $r_{bc}$  = valore orario della retribuzione linda dei regolari;  $hi_{bc}$  = numero di ore lavorate dai lavoratori irregolari (gli indici si riferiscono alla branca di attività e alla classe dimensionale)<sup>78</sup>. I contributi a carico del datore di lavoro sono calcolati come:

$$CD1 = \sum_{b,c} (base_{bc} * qd_{bc})$$

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:

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

dove  $ql_b$  = aliquote contributive di legge a carico del lavoratore per branca di attività economica,  $k_{bc}$  è il fattore di correzione applicato alla retribuzione per calcolare l'imponibile contributivo.

Nella seconda ipotesi, si assume che il datore di lavoro mantenga la stessa retribuzione oraria per il lavoratore irregolare, pagando su di essa i relativi oneri sociali; in questo caso, 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:

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

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

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

I risultati dei due metodi ottenuti per gli anni 2012-2015 sono riportati nella Tabella 3.H.2, separatamente per i contributi a carico del lavoratore e per quelli a carico del datore di lavoro, per settore di attività. L'ipotesi massima di contributi commisurati alla retribuzione dei regolari porta a una stima dell'evasione contributiva dell'ordine di 10,5 miliardi nel 2012 che scende a circa 10,3 miliardi nel 2013 per poi salire a 11,3 nel 2014 e a 11,6 nel 2015, sotto la spinta dell'aumento dei dipendenti irregolari. Nell'ipotesi minima, che considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per gli irregolari, si giunge a un'evasione contributiva di circa 7,6 miliardi nel 2012, in crescita nel triennio successivo fino a raggiungere gli 8,5 miliardi nel 2015.

---

<sup>78</sup> Il livello di disaggregazione è lo stesso specificato, in precedenza, riguardo al calcolo delle retribuzioni dei lavoratori irregolari.

**TABELLA 3.H.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTUTIVA NELLE DUE IPOTESI, ANNI 2012- 2015; IMPORTI IN MILIONI DI EURO**

Anno 2012	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. cari- co datore	Contr. carico lavoratore	Totale
<b>Agricoltura</b>	637	193	830	413	125	538
<b>Industria senso stretto</b>	948	292	1.240	582	179	760
<b>Costruzioni</b>	1.231	298	1.528	762	184	946
<b>Servizi</b>	5.261	1.695	6.956	4.075	1.309	5.384
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.087	664	2.751	1.394	442	1.837
servizi alle imprese	765	253	1.017	513	170	683
altri servizi	2.410	779	3.189	2.168	697	2.865
<b>Totale economia</b>	8.077	2.478	10.555	5.831	1.798	7.629
Anno 2013	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. cari- co datore	Contr. carico lavoratore	Totale
<b>Agricoltura</b>	644	195	840	421	127	548
<b>Industria senso stretto</b>	968	288	1.256	636	189	825
<b>Costruzioni</b>	1.099	258	1.356	702	165	867
<b>Servizi</b>	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
<b>Totale economia</b>	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. cari- co datore	Contr. carico lavoratore	Totale
<b>Agricoltura</b>	667	202	869	447	135	582
<b>Industria senso stretto</b>	1.039	310	1.349	668	199	867
<b>Costruzioni</b>	1.187	276	1.463	736	171	908
<b>Servizi</b>	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
<b>Totale economia</b>	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. cari- co datore	Contr. carico lavoratore	Totale
<b>Agricoltura</b>	756	229	985	472	143	615
<b>Industria senso stretto</b>	1.041	328	1.370	687	217	904
<b>Costruzioni</b>	1.204	307	1.510	759	193	952
<b>Servizi</b>	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
<b>Totale economia</b>	8.804	2.801	11.605	6.452	2.062	8.514

## I) LA STIMA DEL “TAX GAP” SULLE ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI

Quale punto di partenza per lo sviluppo futuro di una stima complessiva del *tax-gap* delle accise sugli oli minerali 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 2012-2016 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 consumo<sup>79</sup>, 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 249/2012<sup>80</sup>. 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 D.Lgs 504/1995).

I quantitativi di prodotti immessi in consumo comunicati al MiSE e, conseguentemente, 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’accisa<sup>81</sup>. Coerentemente con la

<sup>79</sup> 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.

<sup>80</sup> 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.

<sup>81</sup> Ai fini della stima della base imponibile teorica, non si è ritenuto opportuno ricorrere ai dati relativi agli impegni 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

strategia utilizzata dall’Agenzia delle Dogane 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 (97% per la benzina e 65% 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 Internazionale<sup>82</sup>.

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 Questionario<sup>83</sup> 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 scarico<sup>84</sup>. 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.

---

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.

<sup>82</sup> Vedi Thackray, M. M. (2017).

<sup>83</sup> 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 denuncianti.

<sup>84</sup> 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.I.1: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA**

Aggregato		Unità di misura	2012	2013	2014	2015	2016
<b>BENZINA</b>	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	11.364	10.757	10.462	10.380	10.184
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	8.349	7.924	7.652	7.601	7.399
	<b>Differenza</b>	mln di litri	<b>195</b>	<b>156</b>	<b>225</b>	<b>211</b>	<b>285</b>
	%		<b>1,7%</b>	<b>1,5%</b>	<b>2,2%</b>	<b>2,0%</b>	<b>2,8%</b>
<b>GASOLIO</b>	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	19.649	19.300	19.406	20.027	20.445
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	15.281	14.644	14.621	14.952	15.129
	<b>Differenza</b>	mln di litri	<b>1.293</b>	<b>1.709</b>	<b>1.843</b>	<b>2.067</b>	<b>2.272</b>
	%		<b>6,6%</b>	<b>8,9%</b>	<b>9,5%</b>	<b>10,3%</b>	<b>11,1%</b>

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 per mille litri per la benzina e € 617,4 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 2018-2020<sup>85</sup>, ha un peso pari al 94% delle agevolazioni fiscali concesse sui carburanti a uso autotrazione. Tale agevolazione fiscale<sup>86</sup> 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 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 65% circa per il gasolio).

I risultati ottenuti per gli anni 2012-2016 sono riportati nella Tabella 3.I.2 ed evidenziano come, a fronte di un **gap** sulla benzina sostanzialmente costante nel periodo considerato, il **gap** sul gasolio mostri un andamento crescente dal 6,6% del 2012 all'11,1% del 2016.

<sup>85</sup> 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".

<sup>86</sup> 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.

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2012-2016 sono riportati nella Tabella 3.I.2. Tali risultati evidenziano come, a fronte di un *tax gap* sulla benzina sostanzialmente costante nel periodo considerato, il *tax gap* sul gasolio mostri un andamento crescente dal 7,1% del 2012 all’11,9% del 2016. A livello complessivo, il *tax gap* passa dal 4,8% nel 2012 all’8,4% nel 2016.

TABELLA 3.I.2: STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE

	Aggregato	2012		2013		2014		2015		2016	
<b>BENZINA</b>	Gettito effettivo	8.015	98,3%	7.722	98,5%	7.477	97,8%	7.407	98,0%	7.210	97,2%
	Tax Gap	<b>140</b>	<b>1,7%</b>	<b>114</b>	<b>1,5%</b>	<b>165</b>	<b>2,2%</b>	<b>154</b>	<b>2,0%</b>	<b>208</b>	<b>2,8%</b>
	Gettito teorico	8.155	100,0%	7.835	100,0%	7.642	100,0%	7.561	100,0%	7.418	100,0%
<b>GASOLIO</b>	Gettito effettivo	10.327	92,9%	10.018	90,5%	10.048	89,8%	10.235	88,9%	10.436	88,1%
	Tax Gap	<b>784</b>	<b>7,1%</b>	<b>1.055</b>	<b>9,5%</b>	<b>1.142</b>	<b>10,2%</b>	<b>1.276</b>	<b>11,1%</b>	<b>1.403</b>	<b>11,9%</b>
	Gettito teorico	11.111	100,0%	11.073	100,0%	11.190	100,0%	11.511	100,0%	11.839	100,0%
<b>TOTALE</b>	Gettito effettivo	18.342	95,2%	17.740	93,8%	17.525	93,1%	17.642	92,5%	17.646	91,6%
	Tax Gap	<b>924</b>	<b>4,8%</b>	<b>1.169</b>	<b>6,2%</b>	<b>1.306</b>	<b>6,9%</b>	<b>1.430</b>	<b>7,5%</b>	<b>1.611</b>	<b>8,4%</b>
	Gettito teorico	19.266	100,0%	18.909	100,0%	18.831	100,0%	19.071	100,0%	19.257	100,0%

#### Box 3.I.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 succedanei. In Italia l'accisa è stata introdotta a partire dal primo gennaio 1993 con il D.L. 31 dicembre 1992 n. 513, più volte reiterato con altri Decreti Legge, tra cui il D.L. 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 D.Lgs 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 D.L. 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 D.Lgs. 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 D.Lgs. 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.

## J) LA STIMA DEL “TAX GAP” PER LE IMPOSTE IMMOBILIARI

Il *tax gap* IMU è definito come la differenza 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* IMU viene effettuato considerando l’aliquota di base, o aliquota standard, definita dal legislatore su base nazionale; 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 (2016). Occorre ricordare che, anche per il 2016, l’IMU gravante sulle abitazioni principali è limitata alle categorie

catastali A1, A8 e A9, i c.d. immobili di lusso. Considerato l’ammontare esiguo<sup>87</sup>, 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* 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, 2013, 2014 e 2015 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 sono ancora 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 2016, il *tax gap* IMU è stimato a circa 5,1 miliardi, pari al 26,8% del gettito IMU teorico (Tabella 3.J.1). La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 673 miliardi<sup>88</sup>.**

**TABELLA 3.J.1: TAX GAP IMU 2016 (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
19.068	13.951	5.117	26,8%	2.508.964	1.835.618

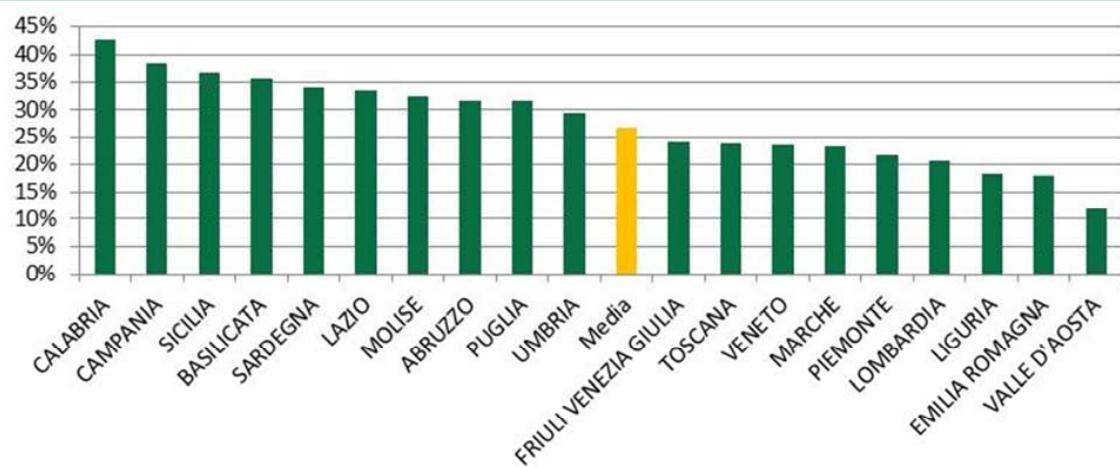
Dati in milioni di euro.

<sup>87</sup> 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.I.2. Ancora più limitato è l’ammontare del *tax gap* se l’analisi viene ristretta alle abitazioni principali “di lusso”.

<sup>88</sup> 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.

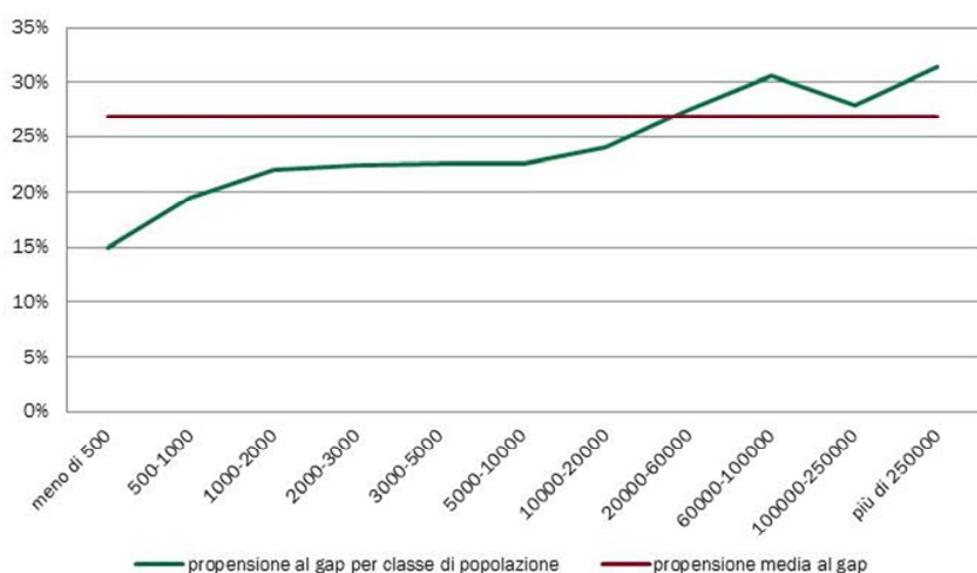
A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 42,7% del gettito teorico in Calabria all'11,9% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle Regioni meridionali (Figura 3.J.1).

**FIGURA 3.J.1: TAX GAP IMU 2016 PER REGIONE**



Particolarmente significativo è il *tax gap* registrato in Campania (38,6% del gettito teorico), in Sicilia (36,5%) e in Basilicata (35,6%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia Romagna (17,8%), in Liguria (18,2%) e in Lombardia (20,6%).

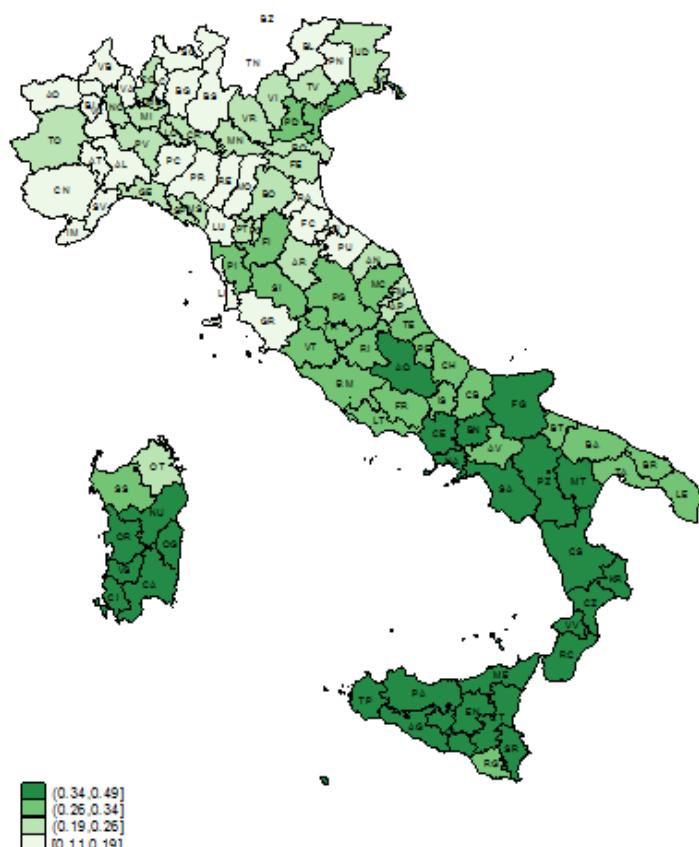
**FIGURA 3.J.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2016 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI**



La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura 3.J.2, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei Comuni. Il *tax gap* risulta pari al 15% 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 31,4% 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.

La mappa in Figura 3.J.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.J.3: TAX GAP IMU 2016 PER PROVINCIA**



Nella Tabella 3.J.2 è illustrato l'andamento del *tax gap* IMU per gli anni 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. L'ammontare del *tax gap* IMU per gli altri fabbricati diversi dall'abitazione principale era di 4 miliardi circa nel 2012, pari al 21,2% del gettito teorico, ed è aumentato nel 2013, fino a superare i 5,2 miliardi, pari al 27,4% del gettito teorico. Nel 2014 si osserva una stazionarietà<sup>89</sup>,

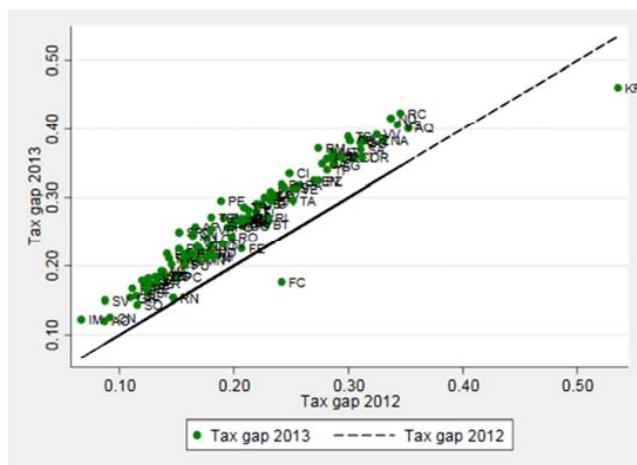
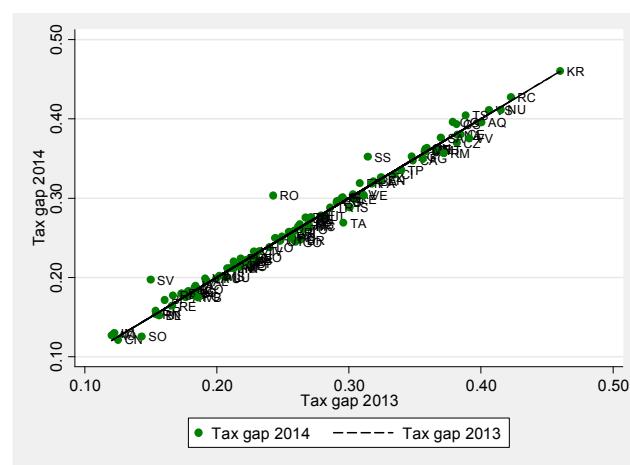
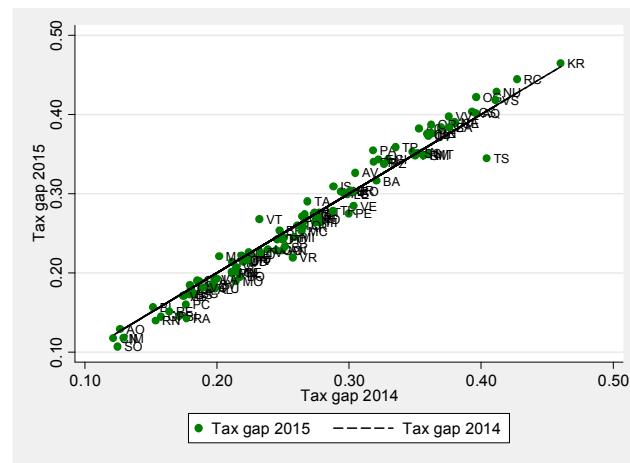
<sup>89</sup> Si precisa che, rispetto ai risultati pubblicati nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2016, non è stata considerata la Provincia di Trento.

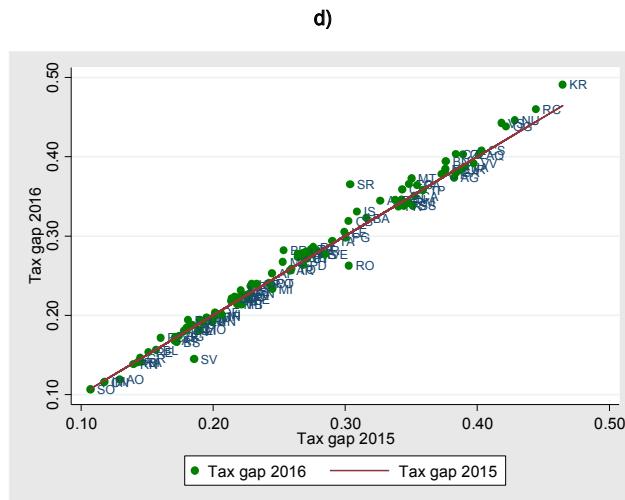
mentre nel 2015 e nel 2016 il *tax gap* IMU è diminuito, assestandosi al di sotto dei 5,2 miliardi, con una percentuale rispetto al gettito teorico pari al 26,8%.

**TABELLA 3.J.2: DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER GLI ANNI 2012 - 2016**

	2012	2013	2014	2015	2016
IMU teorica altri fabbricati	18.720	19.169	19.170	19.358	19.068
IMU teorica abitazione principale	3.430	-	-	-	-
IMU effettiva altri fabbricati	14.750	13.921	13.944		13.951
IMU effettiva abitazione principale	3.317	-	-	14.162	-
<i>Tax gap</i> IMU altri fabbricati	3.970	5.249	5.225	5.195	5.117
Indicatore <i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	21,2%	27,4%	27,3%	26,8%	26,8%

Dati in milioni di euro.

**FIGURA 3.J.4: LA DIMAMICA DEL TAX GAP IMU PER PROVINCIA****a)****b)****c)**

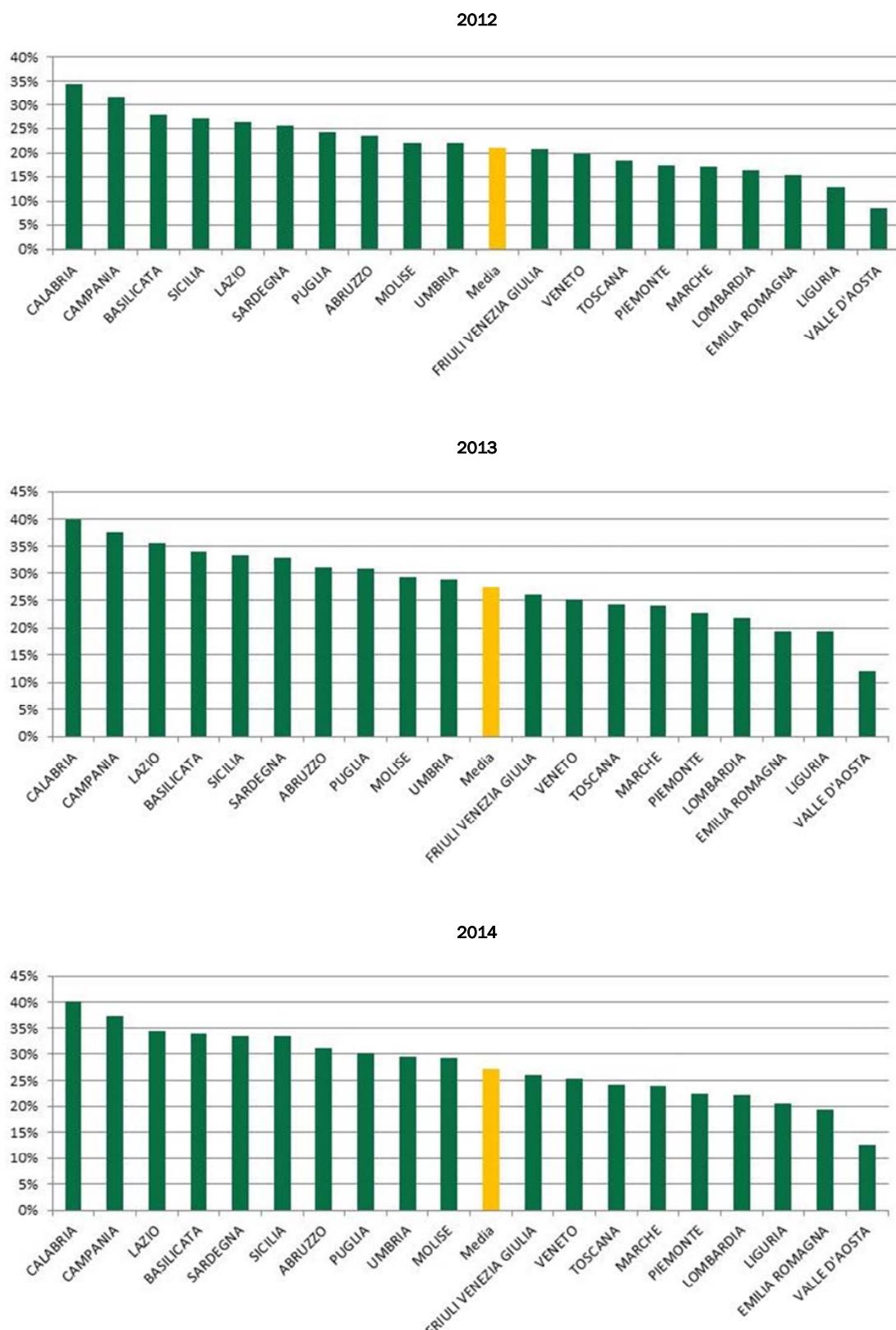


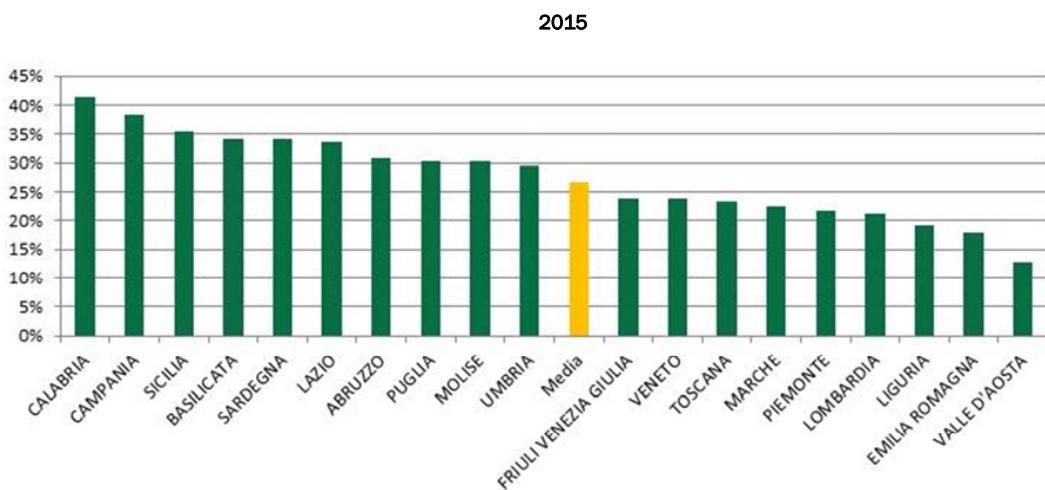
**Da un confronto della propensione al gap per Provincia (Figura 3.J.4a), si osserva, nel passaggio dal 2012 al 2013, un aumento, più o meno consistente per quasi tutte le Province.** Tra le Province che hanno registrato un aumento significativo, nel 2013, troviamo Pescara (l’indicatore del *tax gap* passa da 18,9% a 29,5%), Roma (l’indicatore passa dal 27,4% al 37,2%) e La Spezia (da 15,2% a 24,9%). Le uniche Province che, nel 2013, hanno registrato una variazione in diminuzione sono Forlì-Cesena (da 24,2% a 17,6%) e Crotone (dal 53,5% al 46%).

**Tra gli anni 2013 e 2014 si osserva una stazionarietà per la maggior parte delle Province** (Figura 3.J.4b), con differenze, in diminuzione o in aumento, che si attestano intorno al punto percentuale. Le Province che hanno registrato un aumento più consistente, nel 2014, sono Rovigo (da 24,3% a 30,3%), Savona (da 15% a 19,7%) e Sassari (da 31,4% a 35,2%). Le maggiori variazioni in diminuzione si osservano, invece, per Brindisi (la propensione al *gap* scende da 26,4% a 24,7%), Sondrio (da 14,3% a 12,5%) e Taranto (da 26,4% a 24,7%).

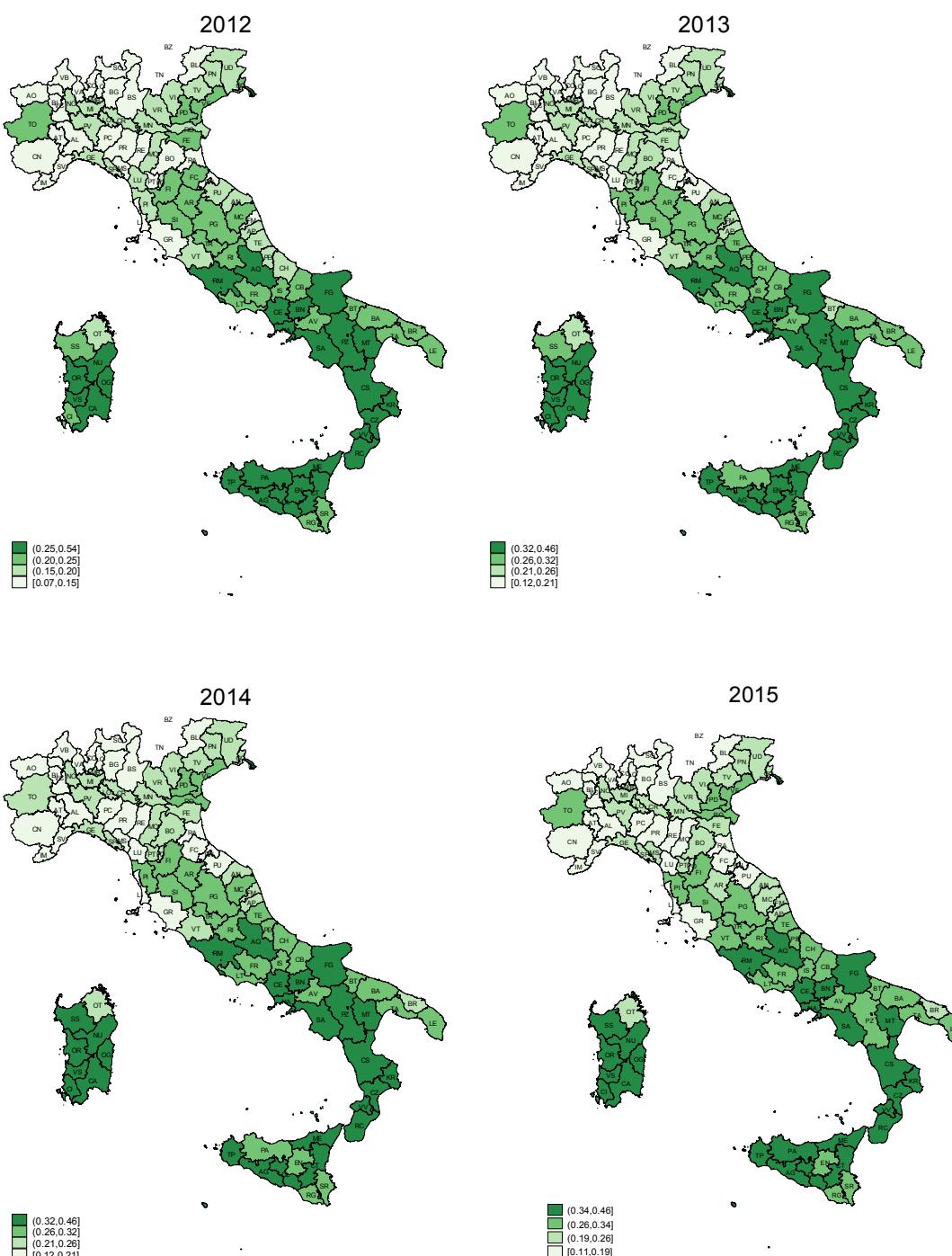
**Tra gli anni 2014 e 2015 si osserva, invece, una lieve diminuzione per buona parte delle Province** (Figura 3.J.4c). In particolare, le Province che hanno registrato la maggiore diminuzione della propensione al *gap* sono Trieste (dove l’indicatore passa da 40,4% a 34,5%), Verona (da 25,8% a 22%) e Ravenna (da 17,7% a 14,3%). Le maggiori variazioni in aumento si osservano, invece, per Palermo (da 31,8% a 35,5%), Viterbo (da 23,2% a 26,8%) e Agrigento (da 35,3% a 38,2%).

**Nel passaggio dal 2015 al 2016 si osserva, infine, una stazionarietà della propensione al *gap* per la maggior parte delle Province** (Figura 3.J.4d). In particolare, le Province che hanno registrato un aumento più consistente nel 2016 sono Siracusa (dove l’indicatore passa da 30,4% a 36,5%), Brindisi (da 25,3% a 28,2%) e Crotone (da 46,5% a 49,1%). Le maggiori variazioni in diminuzione si osservano, invece, per le Province di Savona (da 18,6% a 14,5%), Rovigo (da 30,3% a 26,2%), e Sassari (da 35,1% a 33,8%).

**FIGURA 3.J.5: LA DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER REGIONE – ANNI 2012-2015**



A livello regionale (Figura 3.J.5), la Calabria si conferma la Regione con la percentuale di *tax gap* più elevata (34,2% nel 2012, 40% nel 2013, 40,3% nel 2014 e 41,5% nel 2015) e la Valle D'Aosta quella più bassa (8,7% nel 2012, 12% nel 2013, 12,7% nel 2014 e 12,8% nel 2015). Le mappe riportate in Figura 3.J.6 confermano la forte correlazione spaziale dell'indicatore del *tax gap* e la concentrazione, fatte poche eccezioni, dei livelli più elevati nelle Regioni del Sud e nelle Isole.

**FIGURA 3.J.6: TAX GAP IMU PER PROVINCIA – ANNI 2012-2015**

Il calcolo della propensione al *gap TASI* replica quello della propensione al *gap IMU* ed è definito come la differenza tra il gettito TASI teorico e il gettito TASI effettivo. Il punto di partenza del calcolo del *gap TASI* è costituito dalla determinazione dei gettiti TASI, teorico ed

effettivo e a tal fine, si considerano, rispettivamente, il gettito teorico IMU e il gettito effettivo IMU. Nel caso in cui l'aliquota TASI deliberata<sup>90</sup> sia:

- pari o superiore al 1 per mille, si dividono i gettiti IMU, teorico e effettivo, per 7,6;
- inferiore al 1 per mille, i gettiti IMU, teorico e effettivo, vengono divisi per 7,6 e moltiplicati per l'aliquota TASI deliberata dal Comune.

Analogamente al calcolo del *gap* 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* TASI viene effettuato considerando l'aliquota di base, o aliquota standard, definita dal legislatore su base nazionale nella misura dell'un per mille.

**Nel 2016, il *tax gap* TASI è stimato in circa 259 milioni, pari al 27,5% del gettito TASI teorico (Tabella 3.J.3). La differenza tra la base imponibile TASI teorica e la base imponibile TASI effettiva è di circa 259 miliardi<sup>91</sup>.**

**TABELLA 3.J.3: TAX GAP TASI 2016 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)**

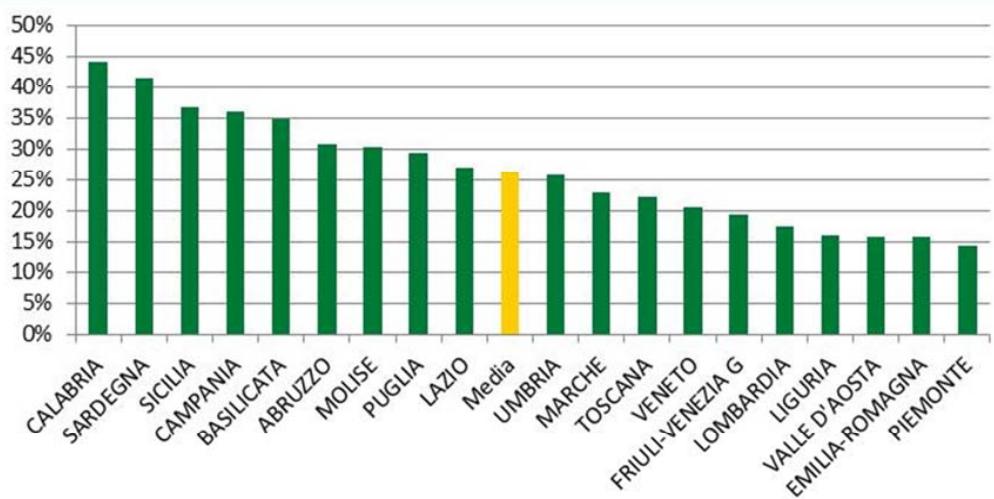
Totalte TASI teorica	Totalte TASI effettiva	Tax gap TASI	Propensione al gap	Totalte base imponibile teorica	Totalte base imponibile effettiva
941	682	259	27.5%	941.462	682.328

Dati in milioni di euro.

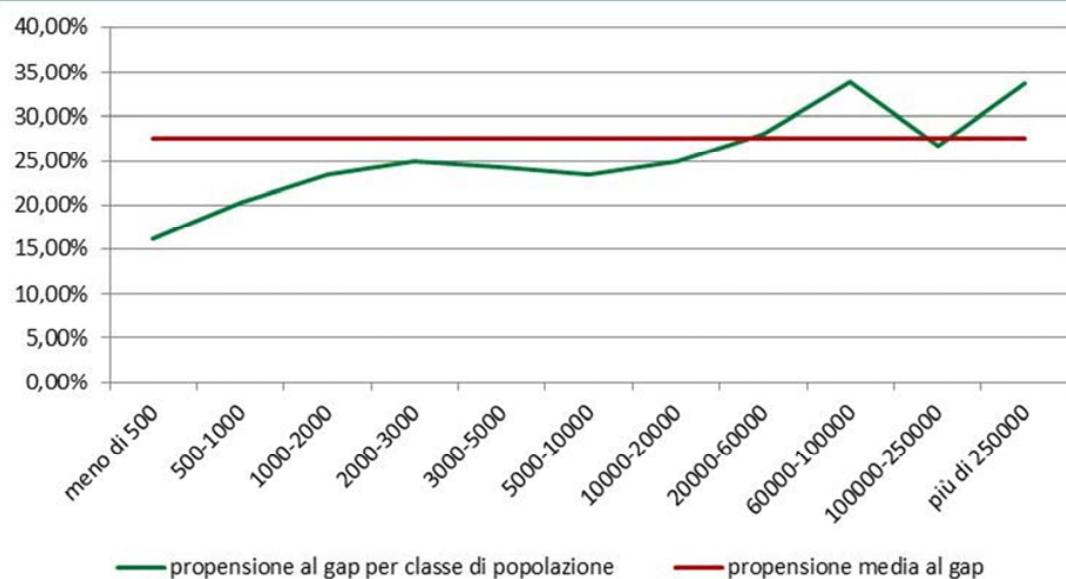
A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* TASI varia dal 44,1% del gettito teorico in Calabria al 14,4% in Piemonte e presenta valori più elevati nelle Regioni meridionali (Figura 3.J.7). Particolarmente significativo è il *tax gap* registrato in Sardegna (41,4% del gettito teorico), in Sicilia (36,9%) e in Campania (36%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia Romagna (17,8%), in Valle d'Aosta e in Liguria (15,9%).

<sup>90</sup> Naturalmente la propensione al *gap* TASI viene analizzata per i soli 4.130 Comuni che nel 2016 avevano istituito il tributo, perciò per i 3.575 Comuni che non hanno deliberato l'aliquota si considera una propensione al *gap* nulla.

<sup>91</sup> 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.

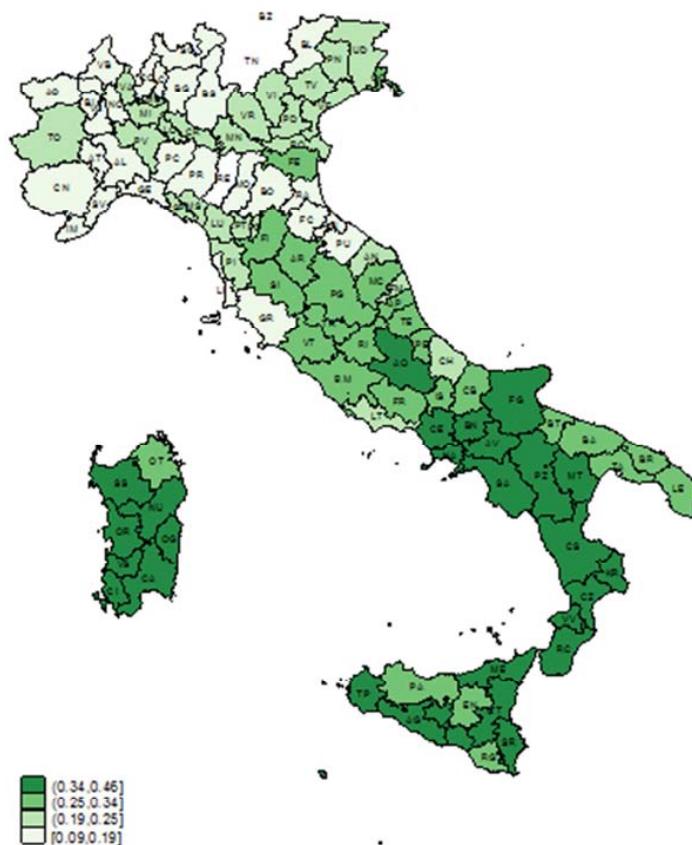
**FIGURA 3.J.7: TAX GAP TASI 2016 PER REGIONE**

La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura 3.J.8, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei Comuni. Il *tax gap* risulta di poco superiore al 15% 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 33,8% del gettito teorico nei Comuni compresi nella fascia tra 60 mila e 100 mila abitanti. Per i Comuni compresi nelle ultime quattro classi si registrano valori del *tax gap* superiori al valore medio ad eccezione della fascia 100-250 mila abitanti che presenta un valore di poco inferiore alla media.

**FIGURA 3.J.8: PROPENSIONE AL GAP TASI 2016 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI**

La mappa in Figura 3.J.9 mostra la propensione al *gap* TASI per Provincia ed evidenzia, in modo analogo al *tax gap* 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.J.9: GAP TASI 2016 PER PROVINCIA**



## 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* IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA, IRAP, da locazioni e canone RAI. Nella media del periodo 2011-2016 il *gap* complessivo ammonta a 86,4 miliardi di euro: di questi 13,2 sono ascrivibili alla componente dovuta ad omessi versamenti ed errori nel compilare la dichiarazione. Pertanto, il *gap* derivante dal completo occultamento delle base imponibile e/o dell'imposta ammonta a circa 73,2 miliardi di euro.

La scomposizione per tipologia di tributo mostra il *gap* maggiore con riferimento all'IVA, per un valore pari a 35,6 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 dichiarazione, che, nella media del periodo, si attestano a circa 8,6 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 32,9 miliardi di euro, seguita dall'IRES con 8,2 miliardi di euro.

Se si focalizza l'attenzione sugli anni più recenti, si osserva una contrazione del *gap* che passa dagli 88,9 miliardi del 2014 agli 82,7 miliardi del 2015, con una diminuzione di 6,3 miliardi. Nel 2016 rispetto al 2015 si registra, invece, un lieve aumento di 571 milioni 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 2011-2016, è risultata pari al 33,2%, di cui il 28,1% derivante da omessa dichiarazione e il 5,1% dovuto ai mancati versamenti ed errori.

Nel 2012 il *gap* complessivo aumenta di 0,4 punti percentuali (passando dal 33,2% del 2011 al 33,6% del 2012), con un incremento nella parte imputabile agli omessi versamenti ed errori (da 4,6% a 5,0%). Quest'aspetto, in parte, potrebbe essere dovuto all'aggravarsi della crisi di liquidità delle imprese a seguito del protrarsi del ciclo economico negativo. Nel 2013 la propensione diminuisce leggermente, passando dal 33,6% al 33,4%. In particolare, il *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, quando la propensione all'evasione si è ridotta di 5,9 punti percentuali.

Nel 2014, si osserva un aumento della propensione di 0,6 punti percentuali, spiegato in larga parte dall'incremento per l'IVA, che passa dal 27,1% del 2013 al 27,8% del 2014, mentre il 2015 si caratterizza per la riduzione sensibile della propensione complessiva di 1,4 punti percentuali (dal 34% del 2014 al 32,6% del 2015). Il contributo maggiore a tale flessione proviene dall'IRES (-6,7 punti percentuali) e dall'IRAP (-2,2 punti). Anche l'IVA si riduce di 1,3 punti percentuali, passando dal 27,8% al 26,5%. Le entrate dell'IVA risentono, in particolare, dell'introduzione della nuova norma sullo *split payment* ai fornitori della Pubblica Amministrazione.

Nel 2016 si registra una lieve flessione della propensione al *gap* di 0,2 punti percentuali. La maggiore riduzione si osserva per le locazioni, la cui dinamica ritorna ad essere decrescente dopo l'incremento registrato nel 2015. Inoltre, occorre evidenziare che l'IVA raggiunge il suo minimo, raggiungendo una propensione al *gap* pari al 26,2%.

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

Tipologia di imposta	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	Media
<b>IRPEF totale lavoro autonomo e impresa</b>	<b>32.517</b>	<b>32.539</b>	<b>32.195</b>	<b>33.408</b>	<b>33.026</b>	<b>33.944</b>	<b>32.938</b>
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	30.984	30.935	30.548	31.675	31.314	32.184	31.273
<b>IRPEF MV (**)</b>	1.533	1.604	1.647	1.732	1.712	1.760	1.665
<b>IRES totale</b>	<b>9.046</b>	<b>8.407</b>	<b>8.392</b>	<b>8.909</b>	<b>6.818</b>	<b>7.685</b>	<b>8.210</b>
<i>di cui IRES netto MV</i>	7.612	7.054	6.975	7.439	5.693	6.416	6.865
<b>IRES MV (**)</b>	1.435	1.353	1.417	1.470	1.125	1.268	1.345
<b>IVAsc totale</b>	<b>36.709</b>	<b>36.145</b>	<b>34.770</b>	<b>36.475</b>	<b>34.827</b>	<b>34.895</b>	<b>35.637</b>
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	28.908	27.718	26.303	27.171	25.943	25.993	27.006
<b>IVAsc MV (**)</b>	7.801	8.427	8.467	9.305	8.884	8.902	8.631
<b>IRAP totale</b>	<b>9.009</b>	<b>8.754</b>	<b>8.573</b>	<b>8.422</b>	<b>5.709</b>	<b>5.325</b>	<b>7.632</b>
<i>di cui IRAP netto MV</i>	7.306	7.066	6.902	6.926	4.534	4.190	6.154
<b>IRAP MV (**)</b>	1.704	1.688	1.671	1.496	1.175	1.135	1.478
<b>LOCAZIONI</b>	<b>1.810</b>	<b>1.322</b>	<b>739</b>	<b>736</b>	<b>1.265</b>	<b>1.136</b>	<b>1.168</b>
<b>CANONE RAI</b>	<b>765</b>	<b>887</b>	<b>942</b>	<b>977</b>	<b>1.008</b>	<b>240</b>	<b>803</b>
<i>di cui CANONE netto MV</i>	669	783	824	837	865	169	691
<b>CANONE MV (**)</b>	96	103	118	139	143	71	112
<b>Totale</b>	<b>89.856</b>	<b>88.055</b>	<b>85.612</b>	<b>88.927</b>	<b>82.653</b>	<b>83.224</b>	<b>86.388</b>
<i>di cui netto MV</i>	77.287	74.879	72.291	74.784	69.613	70.088	73.157
<b>MV (**)</b>	12.569	13.176	13.321	14.143	13.039	13.136	13.230

\* I dati delle stime del gap relativi all'anno 2016 sono da considerarsi semi-definitivi;

\*\* MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2015 e 2016; 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 gap nell'imposta	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	Media
<b>IRPEF totale lavoro autonomo e impresa</b>	<b>64,2%</b>	<b>67,3%</b>	<b>67,9%</b>	<b>68,8%</b>	<b>68,2%</b>	<b>67,9%</b>	<b>67,4%</b>
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	61,2%	64,0%	64,5%	65,3%	64,7%	64,3%	64,0%
<b>IRPEF MV (**)</b>	3,0%	3,3%	3,5%	3,6%	3,5%	3,5%	3,4%
<b>IRES totale</b>	<b>24,1%</b>	<b>25,5%</b>	<b>26,0%</b>	<b>26,3%</b>	<b>19,6%</b>	<b>21,2%</b>	<b>23,7%</b>
<i>di cui IRES netto MV</i>	20,3%	21,4%	21,6%	22,0%	16,4%	17,7%	19,8%
<b>IRES MV (**)</b>	3,8%	4,1%	4,4%	4,3%	3,2%	3,5%	3,9%
<b>IVAsc totale</b>	<b>27,9%</b>	<b>27,5%</b>	<b>27,1%</b>	<b>27,8%</b>	<b>26,5%</b>	<b>26,2%</b>	<b>27,2%</b>
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	22,0%	21,1%	20,5%	20,7%	19,7%	19,5%	20,6%
<b>IVAsc MV (**)</b>	5,9%	6,4%	6,6%	7,1%	6,8%	6,7%	6,6%
<b>IRAP totale</b>	<b>22,5%</b>	<b>22,6%</b>	<b>23,1%</b>	<b>23,0%</b>	<b>20,8%</b>	<b>20,2%</b>	<b>22,2%</b>
<i>di cui IRAP netto MV</i>	18,3%	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	15,9%	17,9%
<b>IRAP MV (**)</b>	4,3%	4,4%	4,5%	4,1%	4,3%	4,3%	4,3%
<b>LOCAZIONI</b>	<b>21,6%</b>	<b>15,7%</b>	<b>8,8%</b>	<b>8,9%</b>	<b>14,7%</b>	<b>13,3%</b>	<b>13,8%</b>
<b>CANONE RAI</b>	<b>30,3%</b>	<b>33,1%</b>	<b>34,4%</b>	<b>35,6%</b>	<b>36,6%</b>	<b>9,9%</b>	<b>30,4%</b>
<i>di cui CANONE netto MV</i>	26,5%	29,3%	30,1%	30,5%	31,4%	7,0%	26,2%
<b>CANONE MV (**)</b>	3,8%	3,9%	4,3%	5,1%	5,2%	2,9%	4,2%
<b>Totale</b>	<b>33,2%</b>	<b>33,6%</b>	<b>33,4%</b>	<b>34,0%</b>	<b>32,6%</b>	<b>32,4%</b>	<b>33,2%</b>
<i>di cui netto MV</i>	28,5%	28,5%	28,2%	28,6%	27,5%	27,3%	28,1%
<b>MV (**)</b>	4,6%	5,0%	5,2%	5,4%	5,1%	5,1%	5,1%

\* I dati delle stime del gap relativi all'anno 2016 sono da considerarsi semi-definitivi;

\*\* MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2015 e 2016; 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 2013-2015, si osserva un *gap* complessivo pari a circa 108,9 miliardi di euro, di cui 97,8 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,1 miliardi di mancate entrate contributive. Dal 2014 al 2016 si osserva una significativa diminuzione delle mancate entrate tributarie<sup>92</sup> (-5,5 miliardi di euro), che passano da circa 95,5 miliardi nel 2014 a circa 90 miliardi nel 2016. Restringendo l’analisi al biennio 2014-2015 e includendo anche le mancate entrate contributive, si osserva una diminuzione netta del *gap* complessivo pari a 5,5 miliardi di euro, dovuto alla riduzione delle entrate tributarie (-5,8 miliardi di euro) parzialmente compensata dall’incremento di 300 milioni di euro del *gap* riguardante le entrate contributive<sup>93</sup>.

Più in dettaglio, il *tax gap* IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA e IRAP ammonta a 83,8 miliardi di euro nella media del periodo 2013-2015. A questa stima occorre aggiungere i circa 5,6 miliardi di euro dell’IRPEF per il lavoro dipendente irregolare, comprese le addizionali regionali e comunali, i circa 5,2 miliardi di euro dell’IMU per gli immobili diversi dall’abitazione principale, circa 913 milioni di euro per la cedolare secca e 975 milioni per il canone RAI.

Per quanto concerne le entrate contributive, secondo l’ipotesi massima di stima, in media tra il 2013 e il 2015, risulta un ammontare evaso pari a 11,1 miliardi di euro all’anno, di cui 8,5 miliardi circa a carico dei datori di lavoro e 2,6 miliardi a carico dei lavoratori dipendenti.

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

Tipologia di imposta	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	Diff 2016-15	Media 2013-15**
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.949	3.887	3.975	5.149	5.465	N.D.	N.D.	4.863
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.517	32.539	32.195	33.408	33.026	33.944	917	32.876
IRES	9.046	8.407	8.392	8.909	6.818	7.685	866	8.040
IVA	36.709	36.145	34.770	36.475	34.827	34.895	67	35.358
IRAP	9.009	8.754	8.573	8.422	5.709	5.325	-383	7.568
LOCAZIONI	1.810	1.322	739	736	1.265	1.136	-129	913
CANONE RAI	765	887	942	977	1.008	240	-768	975
ACCISE sui prodotti energetici	N.D.	924	1.169	1.306	1.430	1.611	181	1.302
IMU	N.D.	3.970	5.249	5.225	5.195	5.117	-78	5.223
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	259	N.D.	N.D.
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	610	633	643	715	780	N.D.	N.D.	713
<b>Totale entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI)</b>	<b>N.D.</b>	<b>92.949</b>	<b>92.030</b>	<b>95.458</b>	<b>89.278</b>	<b>89.952</b>	<b>674</b>	<b>92.255</b>
<b>Totale entrate tributarie (al netto della TASI)</b>	<b>N.D.</b>	<b>97.469</b>	<b>96.647</b>	<b>101.322</b>	<b>95.523</b>	<b>N.D.</b>	<b>N.D.</b>	<b>97.831</b>
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.438	2.478	2.376	2.602	2.800	N.D.	N.D.	2.593
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.016	8.077	7.906	8.688	8.830	N.D.	N.D.	8.475
<b>Totale entrate contributive</b>	<b>10.454</b>	<b>10.555</b>	<b>10.282</b>	<b>11.290</b>	<b>11.630</b>	<b>N.D.</b>	<b>N.D.</b>	<b>11.067</b>
<b>Totale entrate tributarie e contributive</b>	<b>N.D.</b>	<b>108.024</b>	<b>106.929</b>	<b>112.612</b>	<b>107.153</b>	<b>N.D.</b>	<b>N.D.</b>	<b>108.898</b>

\* Le stime relative al 2016 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.

<sup>92</sup> Al netto dell’IRPEF e delle addizionali locali sul lavoro dipendente, per le quali non è ancora possibile quantificare il *gap* per il 2016, e della TASI, per la quale non è disponibile il dato per gli anni 2011-2015.

<sup>93</sup> 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.

## APPENDICE B: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI

### 1. Revisioni del *gap IVA*

Le stime del *gap IVA* presentate nell'attuale rapporto incorporano alcune revisioni, rispetto a quelle mostrate nell'edizione 2017, 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 IVA* in livelli delle ultime due annualità della serie pubblicata. Rispetto all'edizione precedente, la differenza è di circa +242 milioni nel 2014 e di -683 milioni nel 2015 (Tabella B.1.1), anche se le dinamiche temporali non sono variate. La revisione delle stime è imputabile per lo più a due componenti del gettito potenziale, i consumi delle famiglie e i costi intermedi delle amministrazioni pubbliche.

**TABELLA B.1.1: GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017  
E L'ATTUALE. ANNI 2010-2015**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	28.908	27.718	26.303	27.171	25.943
	Dichiarato e non versato	7.801	8.427	8.467	9.305	8.884
	<b>Totale non versato</b>	<b>36.709</b>	<b>36.145</b>	<b>34.770</b>	<b>36.475</b>	<b>34.827</b>
Gap IVA EDIZIONE 2017 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	28.910	27.723	26.304	27.414	26.866
	Dichiarato e non versato	7.799	8.422	8.463	8.820	8.644
	<b>Totale non versato</b>	<b>36.709</b>	<b>36.145</b>	<b>34.767</b>	<b>36.234</b>	<b>35.510</b>
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	-3	-5	0	-243	-923
	Dichiarato e non versato	3	5	4	485	240
	<b>Totale non versato</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>242</b>	<b>-683</b>

Con riguardo alla propensione al *gap IVA* (Tabella B.1.2.), l'aggiornamento dei dati ha prodotto anche una revisione dell'indicatore di compliance IVA nelle ultime due annualità della serie pubblicata. Rispetto all'edizione precedente, la differenza è di +0,2% nel 2014 e di -0,3% nel 2015, ma le variazioni annuali non sono cambiate rispetto alla precedente Relazione.

**TABELLA B.1.2: PROPENSIONE AL GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENTO, IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	22,0%	21,1%	20,5%	20,7%	19,7%
	Dichiarato e non versato	5,9%	6,4%	6,6%	7,1%	6,8%
	<b>Totale non versato</b>	<b>27,9%</b>	<b>27,5%</b>	<b>27,1%</b>	<b>27,8%</b>	<b>26,5%</b>
Gap IVA EDIZIONE 2017 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	22,0%	21,1%	20,5%	20,9%	20,3%
	Dichiarato e non versato	5,9%	6,4%	6,6%	6,7%	6,5%
	<b>Totale non versato</b>	<b>27,9%</b>	<b>27,5%</b>	<b>27,1%</b>	<b>27,6%</b>	<b>26,8%</b>
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	-0,2%	-0,6%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,4%	0,2%
	<b>Totale non versato</b>	<b>0,0%</b>	<b>0,0%</b>	<b>0,0%</b>	<b>0,2%</b>	<b>-0,3%</b>

## 2. Revisioni del gap IRAP

La metodologia di calcolo del *tax gap* 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, il calcolo attuale è stato affinato apportando una correzione ai dati di CN per la quota di valore aggiunto del settore istituzionale delle famiglie ascrivibile alle micro-imprese. Per effetto di tale innovazione si osserva una traslazione in alto dell'intera serie rispetto a quella rilasciata in Ottobre 2017 che ora si cifra attorno a valori medi annui di circa 110 milioni di euro. Dal punto di vista dell'analisi di qualità delle banche dati, per l'anno d'imposta 2015, si segnala, in aggiunta alla revisione metodologica sopraindicata, 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 indicate, tuttavia, non modificano la dinamica già registrata nella precedente versione sia con riferimento al *gap* in valore, sia per quanto riguarda la propensione al *gap*.

**TABELLA B.2.1: GAP IRAP (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	7.306	7.066	6.902	6.926	4.534
	Dichiarato e non versato	1.704	1.688	1.671	1.496	1.175
	<b>Totale non versato</b>	<b>9.009</b>	<b>8.754</b>	<b>8.573</b>	<b>8.422</b>	<b>5.709</b>
Gap IRAP EDIZIONE 2017 In mln euro (IRAPNV)	Non dichiarato	7.163	6.901	6.864	6.829	5.035
	Dichiarato e non versato	1.700	1.622	1.621	1.591	1.220
	<b>Totale non versato</b>	<b>8.863</b>	<b>8.524</b>	<b>8.486</b>	<b>8.420</b>	<b>6.255</b>
Differenze tra il Gap IRAP attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	143	165	38	97	-501
	Dichiarato e non versato	4	66	50	-95	-45
	<b>Totale non versato</b>	<b>146</b>	<b>231</b>	<b>88</b>	<b>2</b>	<b>-546</b>

Le revisioni metodologiche del tax gap in valore hanno comportato, naturalmente, revisioni anche in termini di propensione (Tab A.2.2), che però non hanno influenzato in maniera significativa le dinamiche temporali.

**TABELLA B.2.2: PROPENSIONE AL GAP IRAP (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPP) <sup>1</sup>	Non dichiarato	18,3%	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%
	Dichiarato e non versato	4,3%	4,4%	4,5%	4,1%	4,3%
	<b>Totale non versato</b>	<b>22,5%</b>	<b>22,6%</b>	<b>23,1%</b>	<b>23,0%</b>	<b>20,8%</b>
Gap IRAP EDIZIONE 2017 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPP) <sup>1</sup>	Non dichiarato	17,8%	17,7%	18,3%	18,6%	18,0%
	Dichiarato e non versato	4,2%	4,2%	4,3%	4,3%	4,4%
	<b>Totale non versato</b>	<b>22,1%</b>	<b>21,9%</b>	<b>22,7%</b>	<b>22,9%</b>	<b>22,3%</b>
Differenze tra il Gap IRAP in % dell'imposta potenziale attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	0,5%	0,6%	0,3%	0,3%	-1,5%
	Dichiarato e non versato	0,1%	0,2%	0,2%	-0,2%	-0,1%
	<b>Totale non versato</b>	<b>0,6%</b>	<b>0,8%</b>	<b>0,5%</b>	<b>0,1%</b>	<b>-1,6%</b>

### 3. Revisioni del gap IRES

La stima del gap IRES è stata oggetto di una revisione legata a due elementi: una più dettagliata disaggregazione settoriale delle fonti informative alla base del calcolo e la disponibilità di ulteriori dati di fonte amministrativa con riferimento al contenuto delle dichiarazioni Unico. Tali innovazioni hanno comportato una diversa ripartizione della base imponibile potenziale e non dichiarata tra le due imposte, con effetti non uniformi tra i settori di attività economica e una più puntuale quantificazione dell'aliquota. In conseguenza di tali revisioni, risultano modificate sia la serie delle stime in livelli (Tabella B.3.1) sia quella delle propensioni, ovvero dei rapporti tra gap d'imposta e imposta potenziale (Tabella B.3.2).

**TABELLA B.3.1: GAP IRES (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	7,612	7,054	6,975	7,439	5,693
	Dichiarato e non versato	1,435	1,353	1,417	1,470	1,125
	<b>Totale non versato</b>	<b>9,046</b>	<b>8,407</b>	<b>8,392</b>	<b>8,909</b>	<b>6,818</b>
Gap IRES EDIZIONE 2017 in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	8,964	8,615	9,489	8,985	8,019
	Dichiarato e non versato	1,432	1,343	1,467	1,389	1,240
	<b>Totale non versato</b>	<b>10,396</b>	<b>9,958</b>	<b>10,956</b>	<b>10,375</b>	<b>9,259</b>
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	-1,353	-1,561	-2,514	-1,547	-2,326
	Dichiarato e non versato	3	9	-50	81	-114
	<b>Totale non versato</b>	<b>-1,350</b>	<b>-1,551</b>	<b>-2,563</b>	<b>-1,465</b>	<b>-2,440</b>

**TABELLA B.3.2: PROPENSIONE AL GAP IRES (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	20.3%	21.4%	21.6%	22.0%	16.4%
	Dichiarato e non versato	3.8%	4.1%	4.4%	4.3%	3.2%
	<b>Totale non versato</b>	<b>24.1%</b>	<b>25.5%</b>	<b>26.0%</b>	<b>26.3%</b>	<b>19.6%</b>
Gap IRES EDIZIONE 2017 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	23.1%	25.0%	27.3%	25.4%	22.1%
	Dichiarato e non versato	3.7%	3.9%	4.2%	3.9%	3.4%
	<b>Totale non versato</b>	<b>26.7%</b>	<b>28.8%</b>	<b>31.5%</b>	<b>29.3%</b>	<b>25.6%</b>
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	-2.8%	-3.6%	-5.7%	-3.4%	-5.7%
	Dichiarato e non versato	0.1%	0.2%	0.2%	0.4%	-0.2%
	<b>Totale non versato</b>	<b>-2.6%</b>	<b>-3.3%</b>	<b>-5.5%</b>	<b>-3.0%</b>	<b>-5.9%</b>

#### 4. Revisioni del gap IRPEF da lavoro autonomo e da impresa

Nella metodologia di stima del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa si registrano due innovazioni: la prima riconducibile alla quantificazione del valore aggiunto relativo alle locazioni delle micro-imprese (si veda in merito anche il successivo paragrafo 5), che viene ad essere ricompreso nel calcolo della base imponibile; la seconda rappresentata dalla revisione delle stime bottom-up, che impatta sulla determinazione del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso. Anche in questo caso, l'effetto è visibile sia con riferimento al *gap* in valore sia per quanto riguarda la propensione al *gap*.

**TABELLA B.4.1: GAP IRPEFAUT (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	30,984	30,935	30,548	31,675	31,314
	Dichiarato e non versato	1,533	1,604	1,647	1,732	1,712
	<b>Totale non versato</b>	<b>32,517</b>	<b>32,539</b>	<b>32,195</b>	<b>33,408</b>	<b>33,026</b>
Gap IRPEF EDIZIONE 2017 in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	29,938	27,848	29,246	29,970	31,471
	Dichiarato e non versato	1,532	1,604	1,648	1,689	1,773
	<b>Totale non versato</b>	<b>31,470</b>	<b>29,453</b>	<b>30,894</b>	<b>31,659</b>	<b>33,244</b>
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	1,046	3,087	1,302	1,706	-157
	Dichiarato e non versato	1	0	-1	43	-61
	<b>Totale non versato</b>	<b>1,047</b>	<b>3,087</b>	<b>1,301</b>	<b>1,749</b>	<b>-218</b>

**TABELLA B.4.2: PROPENSIONE AL GAP IRPEFAUT (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	61.2%	64.0%	64.5%	65.3%	64.7%
	Dichiarato e non versato	3.0%	3.3%	3.5%	3.6%	3.5%
	<b>Totale non versato</b>	<b>64.2%</b>	<b>67.3%</b>	<b>67.9%</b>	<b>68.8%</b>	<b>68.2%</b>
Gap IRPEF EDIZIONE 2017 in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	60.3%	61.6%	63.5%	64.0%	64.8%
	Dichiarato e non versato	3.1%	3.5%	3.6%	3.6%	3.7%
	<b>Totale non versato</b>	<b>63.4%</b>	<b>65.1%</b>	<b>67.0%</b>	<b>67.6%</b>	<b>68.5%</b>
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	0.8%	2.5%	1.0%	1.3%	-0.1%
	Dichiarato e non versato	-0.1%	-0.2%	-0.1%	0.0%	-0.1%
	<b>Totale non versato</b>	<b>0.8%</b>	<b>2.2%</b>	<b>0.9%</b>	<b>1.2%</b>	<b>-0.2%</b>

## 5. Revisioni del gap LOCAZIONI

La revisione della metodologia di stima del *gap* delle locazioni si sostanzia nella quantificazione della quota di produzione del settore istituzionale delle famiglie ascrivibile alle micro-imprese, che viene sottratta alla base potenziale in quanto tale componente viene ricondotta nella stima del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa. Tale innovazione non modifica 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.5.1: GAP LOCAZIONI (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap Locazioni EDIZIONE ATTUALE (in milioni di euro)	Non dichiarato	1,810	1,322	739	736	1,265
Gap Locazioni EDIZIONE 2017	Non dichiarato	2,380	1,935	1,283	1,397	1,883
Differenze tra il Gap Locazioni attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	-570	-613	-544	-662	-618

**TABELLA B.5.2: LOCAZIONI (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2017 E L'ATTUALE. ANNI 2011-2015.**

Aggregato	Tipologia	2011	2012	2013	2014	2015
Gap Locazioni EDIZIONE ATTUALE (% dell'imposta potenziale)	Non dichiarato	21.56%	15.72%	8.84%	8.90%	14.66%
Gap Locazioni EDIZIONE 2017	Non dichiarato	26.55%	21.45%	14.41%	15.64%	20.37%
Differenze tra il Gap Locazioni attuale e l'edizione 2017	Non dichiarato	-4.99%	-5.72%	-5.57%	-6.75%	-5.71%

## 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 DIRETTRICI DI INTERVENTO

###### Strategie e interventi attuati nell'anno 2017

La necessità di favorire la prevenzione ha imposto un maggior orientamento all'erogazione di servizi da parte dell'Amministrazione, inteso principalmente come semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti e introduzione di strumenti e procedure finalizzati ad agevolare la comunicazione con l'Amministrazione finanziaria, 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 informativo<sup>94</sup>.

### Gli indirizzi del triennio 2018-2020

Negli ultimi anni, anche tenendo conto dei rapporti sullo stato dell'Amministrazione finanziaria italiana predisposti dall'OCSE e del FMI nel 2016, è stata avviata una revisione della struttura organizzativa e funzionale dell'Amministrazione fiscale, in modo da razionalizzare le risorse, fornire servizi di qualità e assicurare una maggiore *compliance* volontaria da parte dei contribuenti. Tale approccio, più di recente, è stato confermato dall'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2018-2020, adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze nel dicembre 2017. Quest'ultimo punta, infatti, a consolidare la *governance* dell'Amministrazione fiscale, attraverso un rafforzamento del coordinamento generale ed un miglioramento della gestione strategica in seno alle Agenzie, nel solco di 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*. Tale documento pone, quindi, un *focus* particolare sul coordinamento del sistema fiscale - anche attraverso il Tavolo di coordinamento istituito nel 2017 che mira a rafforzare le sinergie tra le diverse componenti dell'Amministrazione finanziaria - nonché sulla semplificazione e la digitalizzazione degli adempimenti e la riduzione del *tax gap* e sul miglioramento del sistema della riscossione in linea con il *trend* degli ultimi anni.

Le indicazioni programmatiche contenute nell'Atto di Indirizzo sono state tradotte nelle Convenzioni 2018-2020 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 maggiore flessibilità già riconosciuti alle Agenzie nell'esercizio delle rispettive attività, in linea con il consolidato modello *Principal-Agent*; dall'altro, persegue l'obiettivo prioritario di semplificare i rapporti tra fisco e contribuenti, garantire maggiore certezza agli operatori economici e attrarre nuovi investimenti nel Paese, nell'ambito di una prospettiva di diminuzione strutturale del *tax gap*. Nel contempo, si punta a ridurre l'invasività dei controlli verso i soggetti considerati a basso rischio e a rafforzarne l'efficacia nei confronti di coloro che volontariamente si sottraggono all'adempimento degli obblighi tributari.

Per la redazione dei Piani delle attività del 2018 è stato inoltre proposto 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 ridurre in maniera strutturale il *tax gap* verranno attuate le seguenti azioni:

---

<sup>94</sup> 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, concentrando 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.

- in linea con una prospettiva di modernizzazione del Paese ed al fine di favorire la compliance volontaria, proseguiranno le attività volte a mettere a disposizione dei contribuenti i servizi per la generazione, la trasmissione, la ricezione e la conservazione delle fatture elettroniche, anche tra privati, e per la trasmissione telematica delle operazioni IVA;
- per quanto attiene le attività di prevenzione e contrasto all'evasione ed elusione fiscale, saranno rafforzate le attività dirette a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili attraverso l'ulteriore valorizzazione degli strumenti cooperazione rafforzata con il Fisco (come, ad esempio, l'istituto della *cooperative compliance* e gli accordi preventivi con le imprese che svolgono attività internazionali). In tale ambito sarà incentivato l'adempimento spontaneo delle persone fisiche ad alta capacità contributiva mediante un'azione bilanciata tra consulenza e controllo;
- sotto il profilo della prevenzione, di rilievo appare l'attività di elaborazione dei nuovi indici di affidabilità fiscale finalizzati a favorire una maggiore compliance dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei professionisti, nonché nell'ambito della fornitura di servizi alle imprese, l'elaborazione di indicatori di *performance* e di *benchmarking* economico;
- sul versante del contrasto verranno favorite le iniziative congiunte (in particolare tra Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza) per ottimizzare le attività di analisi volte 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. Saranno, altresì, potenziati gli strumenti per la prevenzione e il contrasto degli illeciti in materia tributaria ed extra-tributaria, attraverso una politica dei controlli basata sulla gestione informatizzata del rischio per migliorarne l'efficacia mediante l'utilizzo efficiente delle banche dati, la cui interoperabilità sarà intensificata. In tal modo, si punta prioritariamente a contrastare il fenomeno delle frodi, ivi comprese quelle finalizzate all'indebita fruizione dei rimborsi fiscali e delle compensazioni mediante l'utilizzo di crediti inesistenti o non disponibili;
- particolare attenzione sarà dedicata alle sinergie operative con le altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale. Anche tale attività avrà come obiettivo principale un più incisivo contrasto alle frodi fiscali, quali ad esempio le frodi carosello nel settore dell'IVA intracomunitaria e le frodi in materia di accise.

L'Atto d'indirizzo per il triennio 2018-2020, inoltre, ha previsto che la Guardia di Finanza, nell'ambito delle sue specifiche competenze, nell'azione di contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali nei diversi settori impositivi, comprese le accise e i tributi doganali, orienterà le risorse nei confronti dei fenomeni evasivi più gravi, diffusi e pericolosi, fra cui il sommerso d'azienda e da lavoro, l'evasione internazionale, le frodi IVA e le altre frodi organizzate, per assicurare l'indispensabile unitarietà d'azione dell'Amministrazione finanziaria anche al fine di evitare duplicazioni di interventi; perseguita la valorizzazione, ai fini fiscali, degli elementi acquisiti con le attività di polizia giudiziaria, di contrasto al riciclaggio e agli illeciti economico-finanziari; continuerà a supportare l'adesione ai nuovi istituti messi a disposizione del contribuente, nel contesto del rafforzamento del rapporto fiduciario con il Fisco e della cooperazione negli adempimenti, anche attraverso l'implementazione dell'interscambio informativo sui canali di cooperazione internazionale. La Guardia di Finanza rafforzerà, inoltre, i rapporti di cooperazione e di scambio informativo con le Agenzie fiscali e le altre istituzioni, favorendo una sempre più completa interoperabilità delle banche dati, nella prospettiva di effettuare controlli sempre più mirati, nonché la collaborazione di polizia, la mutua assistenza amministrativa in ambito internazionale e europeo e l'attività di collaborazione in fase di riscossione.

## II) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### L'attività di prevenzione

Al fine di potenziare la *compliance*, incrementare il livello di adempimento spontaneo e prevenire *ex ante* i rischi di evasione ed elusione, l'Agenzia delle entrate sta perseguitando una strategia basata su due obiettivi convergenti: la promozione della *compliance* spontanea e il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, mettendo i contribuenti al centro dell'attenzione di un'amministrazione moderna che ha l'onere di svolgere un ruolo di facilitazione prima di esercitare i più penetranti poteri di controllo e repressione, riducendo pertanto l'impatto dell'azione di accertamento sullo svolgimento dell'attività economica dei contribuenti.

In tale nuovo contesto, il cammino intrapreso con la Legge di stabilità 2015 si snoda attraverso il consolidamento di un rapporto fiduciario con i contribuenti, sulla base di un dialogo collaborativo che si svolge sia in una fase preventiva, sia contestuale, oltretutto in quella successiva rispetto al momento centrale dell'adempimento dichiarativo.

Tale strategia segue le linee tracciate dall'Ocse che, già nel novembre 2010, ha esplicitamente sollecitato i Paesi a rivedere le relazioni tra l'Amministrazione fiscale ed i contribuenti, individuando anche alcune variabili chiave che influenzano la propensione all'assolvimento spontaneo degli obblighi fiscali, quali la percezione di equità del Fisco e le convinzioni o i comportamenti sociali.

In questo percorso di modernizzazione della “macchina fiscale” il fine che si persegue è rappresentato dall’innalzamento dei risultati in termini di gettito da realizzare, sia mediante incentivi all’adempimento spontaneo e riduzione dell’invasività dei controlli nei confronti dei soggetti a basso rischio, che tramite il potenziamento delle misure per il contrasto delle frodi ed il recupero dell’evasione pregressa.

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 2017 in cui ne sono state complessivamente trasmesse oltre 1.460.000, 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 2016. La Tabella 4.A.II.1 riepiloga le comunicazioni complessivamente inviate nel 2017.

**TABELLA 4.A.II.1: TIPOLOGIA DI COMUNICAZIONE**

Tipologia di comunicazione	Numero	destinatari
Soggetti con più CU e redditi non dichiarati	137.222	
Iva trimestrale ( art.4 D.L. n.193/2016)	586.000	
IVA omessa o incompleta	236.213	
Incrocio con i sostituti d'imposta/730	295.893	
Incrocio dati delle fatture	58.212	
Anomalie da studi di settore	147.630	
<b>Totale</b>	<b>1.461.170</b>	

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 2017, dall'adesione alle strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 1,3 miliardi, con una variazione in aumento del 160% rispetto al risultato conseguito nel 2016.

È un programma in pieno sviluppo e per il quale si stanno effettuando importanti investimenti tecnologici volti a: automatizzare i processi quanto più possibile; raggiungere platee sempre più ampie; cambiare i modelli organizzativi interni per individuare tutti gli snodi decisionali che prima conducevano a selezionare una posizione per sottoporla ad accertamento ed oggi sono riorientati a comunicare al contribuente i dati che sarebbero stati utilizzati per emettere 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, informazioni, organizzate in forma di *report*, che saranno utili anche nell'attività operativa, 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, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno, 2017, n. 96. Essi andranno a sostituire gli studi di settore ed a regire interesseranno oltre 4 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 1 a 10. 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 8 annualità.

Il superamento del concetto di esame della singola annualità, che può essere 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 avviene 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 definito il programma di elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, valido a partire dal periodo d'imposta 2018. È prevista complessivamente l'elaborazione di 175 ISA, di cui 23 "semplificati" che sostituiranno i "parametri". A seguito del parere favorevole della "Commissione degli esperti", nella quale partecipano i rappresentanti delle Organizzazioni di categoria dei contribuenti, il DM 23 marzo 2018 ha approvato i primi 69 ISA che troveranno applicazione, a partire dal periodo di imposta 2018, eliminando contestualmente il sistema degli studi di settore. Gli ulteriori 106 ISA (comprensivi di 23 ISA semplificati) saranno approvati entro il 31 dicembre 2018.

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 nel corso del 2017 in relazione alle misure innovative sopra descritte.

**TABELLA 4.A.II.2: MISURE INNOVATIVE**

Tipologia misura	
<b>Cooperative compliance</b>	
Richieste in esame	13
Soggetti ammessi	5
<b>Patent box</b>	
Accordi conclusi	431
<b>Interpello nuovi investimenti</b>	
N. piani programmati	25
<b>Accordi preventivi</b>	
N. accordi conclusi	37
<b>Procedure amichevoli</b>	
Casi discussi	131
Negoziati conclusi	70

## L'attività di contrasto

Per quanto riguarda il contrasto all'evasione, nel 2017 il risultato annuale relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 20,1 miliardi di euro (+ 5,8% rispetto ai 19 miliardi nel 2016) di cui 7,4 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 11,4 dai versamenti diretti e 1,3 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).

**TABELLA 4.A.II.3: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI) - ANNO 2017**

Riscossioni da complessiva attività di controllo (valori espressi in miliardi di euro)	<b>20,1</b>
Area Accertamento, Controllo formale e contenzioso	2,3
Ruoli	2,3
Versamenti diretti	5,7
<b>Totale Area Accertamento</b>	<b>8,0</b>
Area Servizi	5,1
Ruoli	5,1
Versamenti diretti	5,7
<b>Totale Area Servizi</b>	<b>10,8</b>
<b>Compliance</b>	<b>1,3</b>

In particolare, il dettaglio dei 5,7 miliardi di euro derivanti dall'attività di accertamento e di controllo formale, è riportato nelle Tabelle 4.A.II.4, 4.A.II.5 e 4.A.II.6, e, 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
<b>Versamenti diretti connessi all'attività di accertamento e controllo formale</b>	<b>8,9</b>	<b>5,7</b>
di cui		
- versamenti diretti da attività di accertamento*	8,6	5,5
- versamenti diretti da attività di controllo formale 36 ter DPR 600/73	0,3	0,2
<i>importi espressi in miliardi di euro</i>		

\* Dati 2016 e 2017 comprensivi di incassi da voluntary disclosure

**TABELLA 4.A.II.5: VERSAMENTI DIRETTI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO FORMALE 36 TER DPR 600/73**

	2016	2017
<b>Versamenti diretti connessi all'attività di controllo formale 36 ter DPR 600/73</b>	<b>0,3</b>	<b>0,2</b>
di cui		
- interessi	0,01	0,01
- sanzioni	0,04	0,03
<i>importi espressi in miliardi di euro</i>		

**TABELLA 4.A.II.6: VERSAMENTI DIRETTI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO**

	2016	2017
Versamenti diretti connessi all'attività di accertamento*	8,6	5,5
di cui		
- sanzioni	2,1	1
<i>importi espressi in miliardi di euro</i>		

\*Dati 2016 e 2017 comprensivi di incassi da *voluntary disclosure*

Come si evince dalla Tabella 4.A.II.3, dei 20,1 miliardi di euro, 8,0 miliardi derivano da attività di accertamento e di controllo formale (compresi 400 milioni di incassi da attività di accertamento relativa alla *voluntary disclosure*), 10,8 miliardi sono frutto di attività di liquidazione delle dichiarazioni su cui l'Agenzia ha investito molto per affinare le capacità di estrazione e di analisi ed evitare, quindi, l'invio di avvisi imprecisi o inesatti. L'attività di liquidazione automatizzata è il risultato di notevoli complessità nella fase della progettazione, elaborazione e individuazione dei criteri di azione. Infine, circa 1,3 miliardi provengono da versamenti spontanei da *compliance*.

Nel corso del 2017, l'Agenzia ha effettuato 658.715 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 hanno concorso al risultato annuale: 295.267 accertamenti ordinari relativi a II.DD., IVA e IRAP; 22.056 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 8.039 controlli dei crediti d'imposta; 266.443 accertamenti parziali automatizzati; 66.910 controlli formali a campione unico.

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 2017 ammonta a 583.766, come si evince dalla Tabella 4.A.II.7.

**TABELLA 4.A.II.7: NUMERO COMPLESSIVO DEGLI ACCERTAMENTI EFFETTUATI. ANNI 2016 E 2017**

Tipologia controllo	2016	2017	Var. %
Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP	523.851	295.267	-43,64%
di cui accertamenti voluntary disclosure	323.861	7.582	-97,66%
Accertamenti parziali imposte dirette	222.217	266.443	19,90%
Accertamenti in materia di imposta di registro e altre imposte correlate	27.055	22.056	-18,5%
<b>Totale</b>	<b>773.123</b>	<b>583.766</b>	<b>-24,49%</b>

La variazione in negativo registrata (-24,49%) rispetto all'esercizio 2016 è ascrivibile all'attività straordinaria svolta nel 2016 connessa alla lavorazione delle istanze di *voluntary disclosure*.

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2017 (Tabella 4.A.II.8) è risultata pari a 18,6 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ordinari ai fini

II.DD., IVA e IRAP, con una variazione in diminuzione del 3,1% rispetto al risultato del 2016. 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 314 milioni di euro e 256 milioni di euro.

**TABELLA 4.A.II.8: MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA. ANNI 2016-2017**

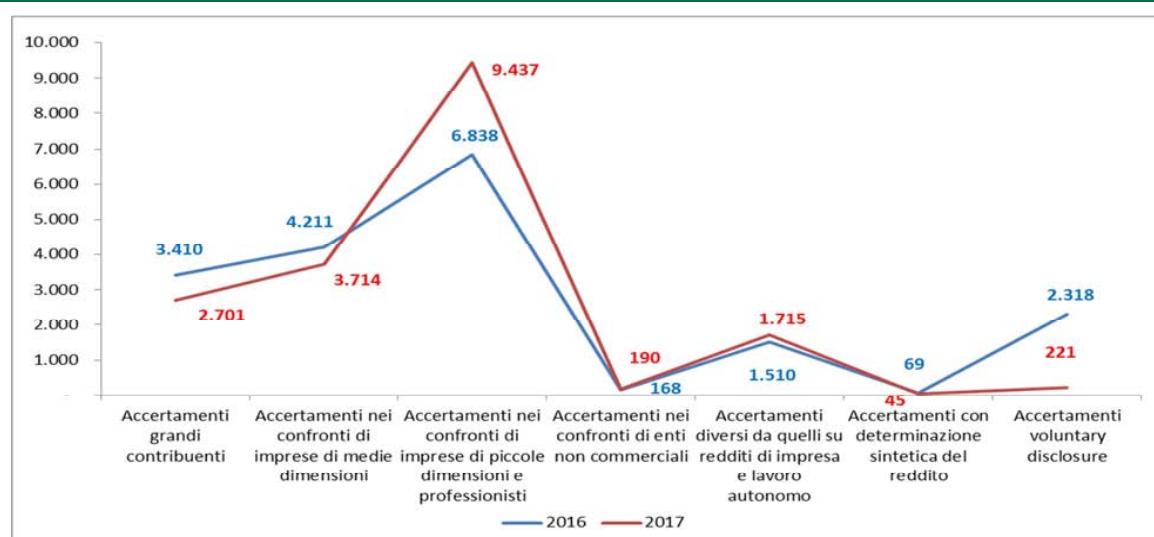
Tipologia controllo	2016	2017	Var. %
MIA accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP	18.524	18.023	-2,70%
MIA accertamenti parziali imposte dirette	325	314	-3,38%
MIA accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	347	256	-26,22%
<b>Totale</b>	<b>19.196</b>	<b>18.593</b>	<b>-3,14%</b>
<i>importi espressi in milioni di euro</i>			

Con riguardo agli accertamenti ordinari relativi a II.DD., IVA e IRAP, nella Tabella 4.A.II.9, sono riportati i controlli effettuati nel biennio 2016/2017 suddivisi per tipologia di contribuente.

**TABELLA 4.A.II.9: NUMERO DI CONTROLLI EFFETTUATI**

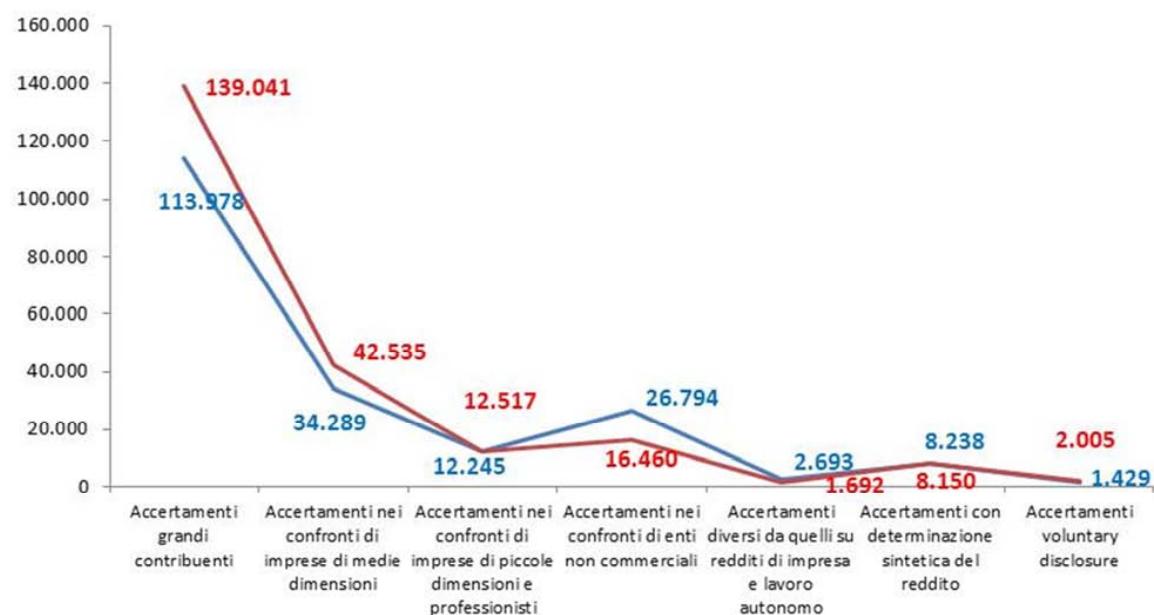
Tipologia controllo	2016	2017	Variazione (in valore assoluto)
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	2.367	2.264	-103
Accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni	11.120	10.776	-344
Accertamenti nei confronti delle imprese di piccole dimensioni e Professionisti	104.162	144.877	40.715
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	4.200	5.422	1.222
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	75.329	122.322	46.993
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	2.812	2.024	-788
Accertamenti <i>voluntary disclosure</i>	323.861	7.582	-316.279
<b>Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP</b>	<b>523.851</b>	<b>295.267</b>	<b>-228.584</b>

Nella Figura 4.A.II.1 viene rappresentato l'andamento della maggiore imposta accertata per tipologia di contribuente.

**FIGURA 4.A.II.1: MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO**

Importi espressi in milioni di euro

I risultati qualitativi raggiunti in termini di mediana della maggiore imposta accertata si attestano, per la maggior parte delle tipologie di controllo, sui valori registrati nell'esercizio precedente, ad eccezione di quelli relativi alle imprese di grandi e medie dimensioni (Figura 4.A.II.2).

**FIGURA 4.A.II.2: MEDIANA DELLA MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA PER TIPOLOGIA CONTROLLO**

Importi espressi in euro

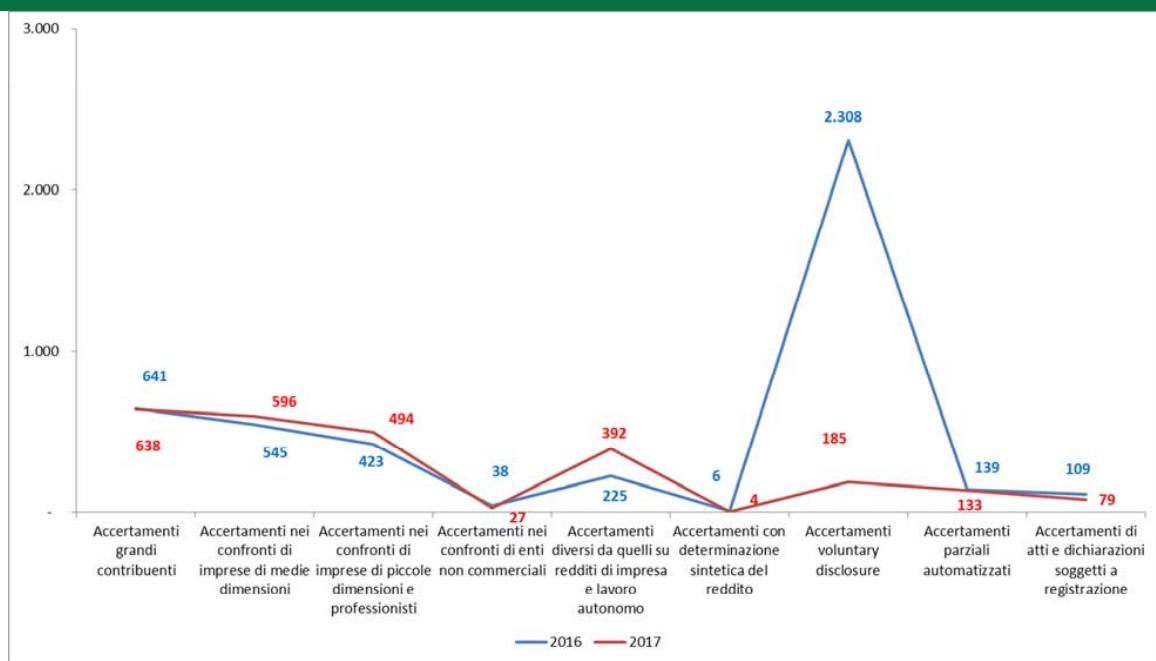
La partecipazione dei contribuenti al procedimento di accertamento ai fini della definizione della pretesa tributaria, attraverso gli istituti dell'adesione (adesione ordinaria e ai contenuti dell'invito al contraddittorio) e dell'acquiescenza, ha registrato un aumento per quasi tutte le tipologie di accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP (eccezione fatta per gli accertamenti grandi contribuenti e accertamenti con determinazione sintetica del reddito) e per gli accertamenti parziali automatizzati (Tabella 4.A.II.10).

**TABELLA 4.A.II.10: ACCERTAMENTI DEFINITI PER ADESIONE E ACQUIESCENZA DISTINTI PER TIPOLOGIA**

Tipologia controllo	2016	2017	Variazione (in valore assoluto)
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	1.524	1.382	-142
Accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni	5.789	5.897	108
Accertamenti nei confronti delle imprese di piccole dimensioni e Professionisti	32.460	36.253	3.793
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	1.576	2.036	460
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	34.564	49.632	15.068
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	878	557	-321
Accertamenti voluntary disclosure	322.705	6.543	-316.162
<b>Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP</b>	<b>399.496</b>	<b>102.300</b>	<b>-297.196</b>
Accertamenti parziali automatizzati	86.073	109.643	23.570
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	16.279	13.639	-2.640
<b>Totale</b>	<b>501.848</b>	<b>225.582</b>	<b>-276.266</b>

La maggiore imposta definita per adesione ed acquiescenza riferita agli accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP, agli accertamenti parziali automatizzati ed agli accertamenti degli atti e delle dichiarazioni soggette a registrazione ammonta a 2,7 miliardi di euro. Nella Figura 4.A.II.3 sono riportati i valori di maggiore imposta definita rilevati per ciascuna tipologia di accertamento, confrontati con quelli dell'esercizio precedente.

**FIGURA 4.A.II.3: MAGGIORE IMPOSTA DEFINITA PER ADESIONE E ACQUIESCENZA PER TIPOLOGIA CONTROLLO**



Importi espressi in milioni di euro

I risultati qualitativi raggiunti in termini di mediana della maggiore imposta definita per adesione e per acquiescenza si attestano, per la maggior parte delle tipologie di controllo, sui valori registrati nell'esercizio precedente, ad eccezione di quelli relativi alle imprese di grandi e medie dimensioni (Figura 4.A.II.4).

**FIGURA 4.A.II.4: VALORE MEDIANO DELLA MAGGIORE IMPOSTA DEFINITA PER ADESIONE E ACQUIESCENZA PER TIPOLOGIA CONTROLLO**



Valori mediani di MID espressi in euro

Il risultato annuale della tipologia di controllo degli accertamenti parziali automatizzati registra una variazione in aumento rispetto all'analogo risultato conseguito nel 2016 in termini di numero degli accertamenti eseguiti a fronte di una flessione della maggiore imposta accertata sia totale che del valore mediano, come rappresentato dalla Tabella 4.A.II.11.

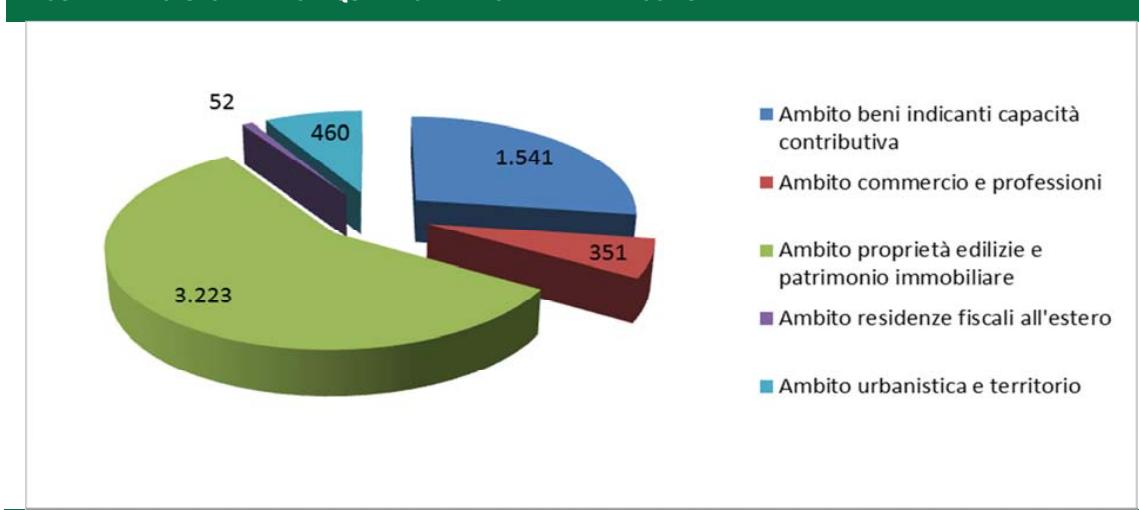
**TABELLA 4.A.II.11: ACCERTAMENTI PARZIALI AUTOMATIZZATI**

	2016	2017	Δ%
N. accertamenti eseguiti	222.217	266.443	19,90%
MIA totale*	325	314	-3,38%
MIA mediana**	1.307	949	-27,39%

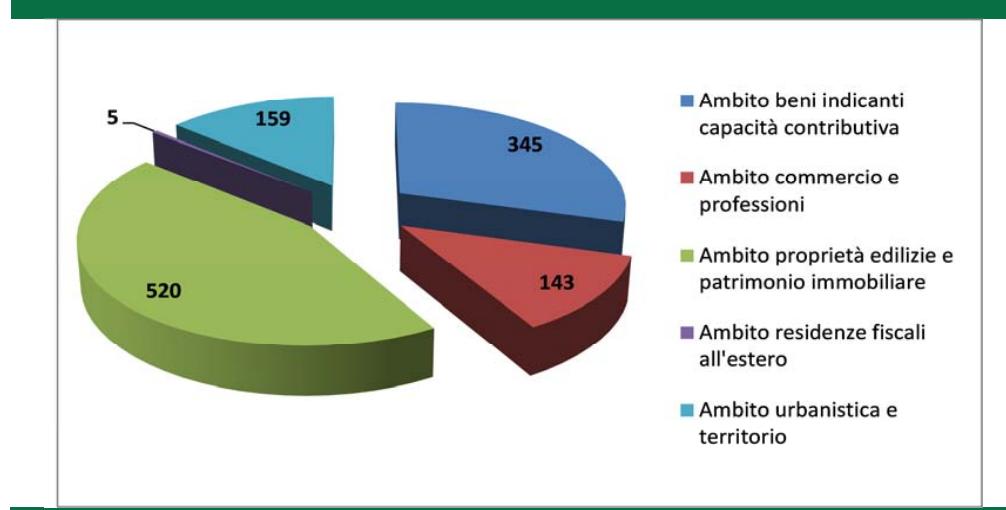
\* Importi espressi in milioni di euro

\*\* Importi espressi in euro

Nell'attività di contrasto all'evasione fiscale, l'Agenzia ha proseguito la collaborazione con i Comuni relativamente alla partecipazione di questi ultimi all'accertamento tributario. Nel corso del 2017 sono state prese in carico dalle strutture operative dell'Agenzia 5.627 segnalazioni qualificate provenienti dai Comuni (il 50% delle quali proviene da Comuni del Nord, il 13% del Centro e il 37% del Sud e isole). La maggior parte delle segnalazioni riguarda l'ambito “Proprietà edilizie e patrimonio immobiliare” (57%) e l'ambito “Beni indicanti capacità contributiva” (27%), come si evince dalla Figura 4.A.II.5.

**FIGURA 4.A.II.5: SEGNALAZIONI QUALIFICATE PROVENIENTI DAI COMUNI**

Nel corso del 2017, sono stati eseguiti 1.172 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 21,3 milioni di euro. Nel prospetto che segue è riportata la distribuzione degli accertamenti eseguiti e la relativa maggiore imposta accertata, per ambito di segnalazione.

**FIGURA 4.A.II.6: DISTRIBUZIONE DEL NUMERO DI ACCERTAMENTI PER AMBITO DI SEGNALAZIONE**

L'attività di verifica effettuata dall'Agenzia nel 2017 è riportata nella Tabella 4.A.II.12 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.12: INTERVENTI ESTERNI (VERIFICHE E CONTROLLI MIRATI) – ANNO 2017**

	Numero verbali	Maggiore Imposta Constatata IVA	Rilievi II.DD.	Rilievi IRAP	Rilievi Ritenute
<b>Verifiche e controlli mirati</b>	<b>8.699</b>	<b>748.770.695</b>	<b>6.718.354.679</b>	<b>5.990.439.131</b>	<b>357.161.049</b>
<i>di cui nei confronti di</i>					
Grandi contribuenti	281	81.260.955	3.085.991.412	2.803.179.705	248.873.963
Imprese di medie dimensioni	2.982	420.154.845	2.532.113.239	2.346.338.723	95.602.609
Imprese di piccole dimensioni	4.257	212.652.281	874.596.381	739.458.291	10.773.074
Enti non commerciali	1.179	34.702.614	225.653.647	101.462.412	1.911.403

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 2017, 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) è aumentato rispetto al 2016.

**TABELLA 4.A.II.13: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI**

Anno	Richieste	Richieste	Totale
	Italia	Stati Esteri	
2016	124	401	523
2017	465	925	1.390

Per quanto riguarda lo scambio di informazioni in materia di IVA, nel corso dell'anno 2017 si è assistito ad una ripresa dopo la flessione registrata nel 2016 (Tabella 4.A.II.14). 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 Regolamento (UE) n. 904/2010.

**TABELLA 4.A.II.14: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IVA (ART.7 REG. 904/2010)**

Anno	Richieste	Richieste	Totale
	Italia	Stati Esteri	
2016	204	1.073	1.277
2017	465	925	1.390

Le strutture dell'Agenzia sono state anche impegnate in attività di controllo (Tabella 4.A.II.15) 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.15: INFORMAZIONI SPONTANEE IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI**

Anno	Scambio spontaneo	Scambio spontaneo	Totale
	in entrata	in uscita	
2016	90	298	388
2017	179	417	596

La mutua assistenza per il recupero crediti esteri svolta dall’Agenzia delle entrate si è realizzata nel corso del 2017 in base alla direttiva 2010/24/UE, per le richieste pervenute a partire dal 1° gennaio 2012, in base alla direttiva 2008/55/CE per la gestione delle procedure pendenti al 31/12/2011 e alle convenzioni internazionali vigenti.

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:

- fornito pareri agli altri Uffici di collegamento in ordine all’applicazione delle norme della citata direttiva a casi concreti;
- assicurato la partecipazione dell’Amministrazione finanziaria italiana alle riunioni del Comitato recupero in materia di recupero crediti (*Meeting of the Recovery Committee e Meeting of the Recovery Expert Group* del 22/02/2017 e 16/06/2017);
- coinvolto gli Uffici di collegamento per concordare una posizione congiunta relativamente alla proposta di Regolamento modificativo del Regolamento di esecuzione UE n. 1189/2011.

Nell’ambito delle attività di controllo catastale, l’obiettivo dell’Agenzia è quello di rendere disponibile al Paese un sistema informativo che, per ogni immobile presente sul territorio nazionale, permetta di conoscere la “corretta” posizione, rappresentazione, caratteristiche geometriche e censuarie, valore economico e soggetti titolari di diritti e quote. Al 31 dicembre 2017 sono state effettuate 34.596 verifiche sulle unità immobiliari per mancata presentazione degli atti di aggiornamento che ha permesso l’individuazione di circa il 71% di immobili irregolari che sono poi stati regolarizzati. Per quanto riguarda, invece, le attività di controllo sulle dichiarazioni di accatastamento e variazione, l’Agenzia ha proceduto alla verifica di 459.013 unità immobiliari urbane che, nel 36% dei casi, ha portato alla rettifica della rendita catastale proposta. Complessivamente, per la sola attività di controllo del classamento, l’accertamento ha registrato un incremento in valore assoluto delle rendite definitive iscritte in banca dati, rispetto alle rendite proposte, pari a circa 145 milioni di euro. Gli atti di aggiornamento tecnico controllati in sopralluogo sono stati 4.193. Nell’esercizio 2017, inoltre, l’Agenzia, ha verificato il classamento dei circa 1,75 milioni di particelle con destinazione fabbricato rurale che risultavano essere ancora censite al Catasto Terreni, in contrasto con la norma che ne prevedeva, entro il 30 novembre 2012, l’accatastamento al Catasto Edilizio Urbano. Nel caso in cui i soggetti obbligati non abbiano provveduto a regolarizzare i fabbricati entro il 30 novembre 2017, l’Agenzia ha proceduto a irrogare e notificare, nei confronti degli intestatari catastali di circa 137.000 fabbricati, individuati in Anagrafe Tributaria, gli atti di contestazione delle previste sanzioni catastali per omessa dichiarazione e ha avviato un procedimento di accertamento ai sensi dell’art. 1, comma 277, della Legge 244/2007. Alla data del 31 dicembre 2017, quasi<sup>95</sup> tutti gli immobili sono stati oggetto di verifica, evitando, pertanto, la decadenza della potestà accertativa dell’Agenzia. Entro il 31 dicembre 2017, sono già stati dichiarati al Catasto Edilizio Urbano circa 195.000 immobili, che hanno determinato un incremento della rendita catastale a tale data pari a

<sup>95</sup> Per i fabbricati censiti nei Comuni compresi dell’area del cosiddetto *Cratere sismico* è differito di un anno il termine di decadenza della potestà accertativa e quindi la notifica degli *atti di contestazione* relativi al mancato adempimento dell’obbligo di dichiarazione degli immobili rurali previsti dall’articolo 13, comma 14-ter, del Decreto-Legge 6 dicembre 2011, n. 201.

circa 17 milioni di euro, mentre si è provveduto all'aggiornamento, al Catasto Terreni, della destinazione per circa 255.000 immobili. Per la restante parte di immobili, proseguiranno le operazioni di verifica e aggiornamento nel corso del 2018, contribuendo pertanto al miglioramento complessivo della qualità delle banche dati.

In ambito catastale l'Agenzia ha svolto le attività riportate nella Tabella 4.A.II.16:

**TABELLA 4.A.II.16: INTERVENTI ESTERNI (VERIFICHE E CONTROLLI MIRATI) – ANNO 2017**

Risultato al 31/12/2017

N° verifiche effettuate sul classamento delle UIU presenti nei documenti di aggiornamento presentati	459.013
<i>Di cui rettificati</i>	161.853
Immobili per i quali è stato attivato e concluso il procedimento di indagine	34.596
<i>Di cui aggiornati per variazioni non dichiarate al Catasto</i>	24.670
Immobili, censiti al Catasto terreni come rurali, analizzati per verifica della omessa dichiarazione al CEU	1,75
Atti di aggiornamento tecnico del catasto terreni collaudati	4.193

### **III) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI**

#### L'attività di prevenzione

Nel 2017 l'Agenzia ha proseguito nell'azione di prevenzione e contrasto dei fenomeni fraudolenti che maggiormente incidono sulla regolarità dei traffici commerciali (ad esempio, sottofatturazione e contraffazione), sia a presidio del gettito erariale, sia con finalità di tutela della salute e della sicurezza pubblica (con riguardo ai traffici di armi, esplosivi, beni per produzione di armi di distruzione di massa, prodotti radioattivi, merci pericolose per non conformità, per cattiva conservazione, medicinali contraffatti o non autorizzati, rifiuti), rafforzando, nel contempo, la collaborazione con diversi Organismi e Forze di Polizia (tra queste ultime, in particolare, l'Arma dei Carabinieri, per le attività dei Nuclei Anti Sofisticazione e dei Nuclei Tutela Beni Culturali).

In applicazione delle disposizioni contenute nel nuovo Codice doganale dell'Unione, è stata ulteriormente sviluppata la digitalizzazione del processo di sdoganamento e sono stati semplificati procedure e adempimenti amministrativi e tributari al fine di migliorare la qualità delle prestazioni, facilitare il rapporto con i contribuenti e incentivare la *compliance*.

Al riguardo, va segnalata l'attuazione, a partire dal 2 ottobre 2017, del Sistema Unionale delle Decisioni Doganali (Customs Decisions System) in linea con la tempistica prevista nell'Allegato alla Decisione di esecuzione (UE) 2016/578 dell'11 aprile 2016 della Commissione. L'Agenzia ha posto in essere gli interventi per lo sviluppo delle procedure nazionali per il colloquio con i sistemi unionali al fine di permettere l'interoperabilità del CDS con il sistema AIDA per salvaguardare le attuali funzioni di controllo tra le banche dati delle autorizzazioni e le relative dichiarazioni doganali.

Nel settore delle accise l'Agenzia è stata fortemente impegnata nel controllo e nell'accertamento della produzione, nelle verifiche di primo impianto e negli obbligatori inventari periodici e, prevalentemente, in un'ottica di prevenzione dei fenomeni fraudolenti.

L’Agenzia ha, inoltre, svolto attività propulsiva in sede Unionale (ITEG, DG Taxud) per promuovere interventi di modifica normativa indirizzati a rafforzare il funzionamento del sistema. In questo senso l’Agenzia ha promosso iniziative per estendere l’ambito di applicazione dell’art. 20 della Direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 che riguarda il sistema EMCS di controllo sulla circolazione, includendo quei prodotti, classificati merceologicamente come “oli base” o “oli lubrificanti leggeri” che negli ultimi anni sono movimentati da altri paesi UE per essere destinati ad usi di carburazione in evasione di imposta.

Nel corso del 2017 è stata data attuazione al progetto RE.TE. (Registri Telematici) che prevede l’assolvimento dell’obbligo di tenuta dei registri di carico e scarico in modalità digitale. L’innovazione introdotta comporta per gli operatori del settore accise una serie di vantaggi tra i quali la riduzione dei costi e dei tempi impiegati, la semplificazione degli adempimenti e la riduzione dell’eventuale contenzioso. Le nuove procedure, nel ridurre i costi connessi agli adempimenti burocratici mediante la loro integrazione nel ciclo produttivo aziendale, migliorano l’efficacia e l’efficienza dei controlli, pur attenuandone l’invasività, in quanto l’Agenzia può monitorare l’attività svolta dal Depositario sul Registro Telematico da remoto.

Nel settore delle accise sui tabacchi e liquidi da inalazione, l’Agenzia, in collaborazione con i massimi organi internazionali del settore preposti alla tutela della salute pubblica relativamente all’utilizzo da parte dei consumatori dei prodotti del tabacco a vario titolo (OMS, Commissione Europea, Olaf) e al contrasto alle attività criminali legate al commercio illecito di tali prodotti, ha fornito il proprio supporto alle Istituzioni dell’Unione europea per dare attuazione alle previsioni e agli adempimenti di cui alla Convenzione Quadro FCTC per la lotta al tabagismo. Ai fini del raggiungimento degli obiettivi che si propone il protocollo OMS rispetto alla Convenzione Quadro, per individuare in tempo reale eventuali partite illegali o addirittura contraffatte, assumono particolare rilevanza la progettazione e l’adozione di procedure informatiche per l’implementazione di un sistema globale di tracciabilità a livello mondiale (cd. *tracking* e *tracing*), in grado di monitorare costantemente le confezioni unitarie dei prodotti del tabacco immesse sul mercato, lungo tutta la filiera produttiva, fino alla catena distributiva. In tale ambito l’Agenzia ha fornito supporto tecnico per la formulazione degli atti normativi comunitari che dispongono per gli Stati membri l’adozione del sistema di tracciabilità per i prodotti del tabacco.

Con riferimento al settore dei giochi, ed in particolare all’attività di prevenzione del riciclaggio (AML) e al ruolo di indirizzo e coordinamento attribuito all’Agenzia dall’articolo 52, comma 4, del Decreto n. 231/2007, l’Agenzia ha partecipato alla stesura, per la parte relativa al *gambling*, del *National Risk Assessment* (NRA) - Analisi dei rischi nazionale, un documento che valuta i rischi sottesi al fenomeno del riciclaggio con una metodologia basata sul rischio (*risk-based*), nell’ambito del Comitato di sicurezza finanziaria presso il Dipartimento del Tesoro del Ministero dell’economia e delle finanze. A tale riguardo, sono stati garantiti il monitoraggio e il coordinamento degli adempimenti dovuti dagli operatori del settore del gioco in materia di antiriciclaggio, alla luce delle recenti innovazioni normative.

Nello specifico, l’Agenzia, nel corso dell’anno, ha curato la predisposizione dei documenti di attuazione previsti dal decreto di recepimento della IV Direttiva antiriciclaggio (D.Lgs. n. 90/2017) e realizzato l’attuazione alle disposizioni normative contenute nel D.Lgs. n. 231/2007. In particolare, ha elaborato standard tecnici di regolamentazione, linee guida ad ausilio dei concessionari, nonché protocolli d’intesa con il Nucleo speciale di polizia valutaria della Guardia di Finanza, per assicurare lo scambio di informazioni necessario a garantire il coordinamento, l’efficacia e la tempestività delle attività di controllo e verifica dell’adeguatezza dei sistemi di prevenzione e contrasto del riciclaggio di denaro e di finanziamento del terrorismo, adottati dai prestatori di servizi di gioco.

Inoltre, è stata curata l’implementazione della soluzione tecnologica di tipo Antifrode, (Frodo), volta alla programmazione di strumenti che, avvalendosi di tecnologie Big Data, aiutino nell’analisi investigativa per l’individuazione di attività illecite nell’ambito delle scommesse da *bookmaker* stranieri non regolarizzati. Detti strumenti forniscono altresì supporto per l’analisi

dell’andamento del fenomeno rispetto ai *bookmaker* legali, nonché attraverso il monitoraggio degli andamenti delle quote dei *bookmaker* illegali, ovvero quelli non aderenti al regime concessorio dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, e all’analisi semantica di *social network* e documenti web.

Altra attività di interesse dell’Agenzia, ai fini dell’immissione in esercizio di alcuni prodotti e piattaforme tecnologiche di gioco sia sul territorio che in rete, è la preventiva omologazione ai decreti delle regole tecniche di settore, volte anche a garantire la corretta determinazione delle quote di spettanza erariale. Tale attività di omologazione, per la verifica di conformità, è affidata a Organismi di certificazione ed ispezione con i quali l’Agenzia ha stipulato apposite convenzioni. Al riguardo, l’Agenzia ha il compito di verificare costantemente la permanenza in capo agli Organismi medesimi dei requisiti previsti dalla procedura, per il tramite dell’Applicazione “ODV” - Organismi di Verifica, nella quale sono censiti gli Organismi e i loro operatori autorizzati.

Nell’ambito dell’attività di verifica di conformità, l’Agenzia, attraverso l’analisi degli esiti di verifica prodotti dagli Organismi, svolge attività di monitoraggio del rispetto degli obblighi da loro sottoscritti in sede di stipula della convenzione. Inoltre, l’estensione delle attività di certificazione ad una pluralità di soggetti (prevista dalla Legge di stabilità 2016) e il nuovo decreto di regole tecniche per i sistemi di gioco VLT hanno reso necessaria, nel corso del 2017, la definizione delle Linee guida per la certificazione diramate agli Organismi di Verifica convenzionati.

### L’attività di contrasto

L’attività di contrasto, effettuata tramite controlli mirati nei confronti degli operatori economici, è sostanzialmente basata sulle attività di *intelligence* e di analisi dei flussi di traffico e dei rischi connessi con la duplice finalità di facilitare il commercio legittimo e mantenere il presidio dei traffici commerciali. Le metodologie in uso presso l’Agenzia sono basate sull’analisi del rischio di evasione ed elusione che tengono conto sia di fattori di rischio soggettivi che oggettivi. Per garantire un costante e proficuo miglioramento dei sistemi automatizzati di *risk assessment* (Circuito Doganale di Controllo), l’Agenzia effettua una costante attività di monitoraggio, rideterminazione ed implementazione dei profili di rischio, anche con l’ausilio di informazioni ricavate dalla verifica dei flussi merceologici e dalla consultazione ed incrocio dei dati provenienti da fonti nazionali ed unionali. Ciò determina un circuito «virtuoso» che consente all’intero sistema di adattare i profili di rischio in rapporto ai risultati dei controlli effettuati, registrati nella piattaforma informativa, accrescendo l’efficacia e la selettività dei controlli e riducendo progressivamente la quantità degli stessi così come previsto anche dal D.lgs. 157/2015.

Nel 2017 le dogane italiane hanno trattato circa 20,3 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 2017, nel Circuito Doganale di Controllo risultano attivi 7.785 profili; sulla base delle analisi e valutazioni effettuate, nel corso del 2017 sono stati istituiti, annullati, messi in scadenza o modificati 4.568 profili in totale.

L’Agenzia ha ulteriormente sviluppato la metodologia “*Credibility*”, attività che si pone l’obiettivo di controllare, al momento dello sdoganamento, specifiche categorie merceologiche che presentano anomalie statistiche in termini di valore unitario delle merci (valore/kg e/o valore/unità supplementari). Tale metodologia prevede l’utilizzo combinato di strumenti messi a disposizione dal Centro Comune di Ricerca (THESEUS) insieme a strumenti a disposizione dell’Agenzia (SIDDA - Sistema per la rilevazione di anomalie statistiche, IBM Cognos, database DB2

fornito da SOGEI, esiti dei controlli di AIDA). A tale proposito, sono stati inseriti a sistema una serie di profili di rischio che hanno determinato il controllo su più di 1.800 operazioni con positività molto elevata (circa il 30%), positività che nel caso delle spedizioni di corrieri raggiunge il 40%. Tali difformità riguardano principalmente il valore della merce (nel 40% dei casi) e la qualità (nel 43% dei casi). Inoltre, tale metodologia ed i relativi risultati sono stati presentati all'interno del gruppo di lavoro UE “Uso del *data mining* per l'identificazione dei rischi doganali”, al fine di proporre un modello per il contrasto alla sottofatturazione all'interno del gruppo.

Grazie ai predetti strumenti di analisi, nel 2017, i controlli totali sulle dichiarazioni doganali presentate sono stati mantenuti su livelli bassi in linea con gli indirizzi strategici della UE che puntano a privilegiare la facilitazione e la velocità delle operazioni doganali. In dettaglio, circa l'1,4% delle dichiarazioni è stato selezionato dal Circuito Doganale di Controllo per il controllo documentale, l'1,1% per il controllo fisico e lo 0,07% per il controllo scanner, con una percentuale complessiva del 2,5% di dichiarazioni controllate sul totale.

In materia di tabacchi e giochi, sono stati individuati strumenti idonei a costruire indici di rischio e metodologie di contrasto basate su soluzioni tecnologiche, per facilitare l'individuazione di fenomeni di irregolarità avviando un processo di integrazione tra varie banche dati come SIC (Sistema Integrato dei Controlli), STAAMS (Sistema tributario Amministrativo Amministrazione Monopoli Stato), SIGER (Sistema di Gestione delle Rivendite dei tabacchi e Ricevitorie del lotto), GEPAV (Gestione Patentini di Vendita tabacchi), SISCO (Sistema Informativo Soggetti Criminalità comune e Organizzata). L'attività è finalizzata a selezionare soggetti, facenti parte del mondo dei giochi pubblici e dei tabacchi, da sottoporre a controllo, attraverso l'analisi costante dei dati relativi al rappresentante legale del concessionario, punto vendita, concessionario, concessione, titolare di punto vendita. In particolare, attraverso la visualizzazione di nodi e relazioni, si è in grado di definire la rete di rapporti/relazioni del soggetto selezionato.

Inoltre, sono stati eseguiti specifici controlli in materia di gioco ed effettuati studi e approfondimenti sulle infiltrazioni della criminalità nel settore dei giochi. Si è elaborato lo screening sui soggetti gravati da informazioni pregiudizievoli, ai fini del loro censimento nella filiera dei giochi attraverso l'alimentazione di un apposito applicativo (SISCO-Sistema Informativo Soggetti Criminalità Comune e Organizzata) per la gestione e l'analisi dei dati relativi ai soggetti (persone fisiche e giuridiche) per i quali emergono informazioni di “anomalia” ai fini della gestione dei giochi pubblici e/o di settori della relativa filiera. Tramite SISCO, si sono potuti individuare i soggetti esposti verso l'Agenzia (cioè che fanno parte della filiera dei giochi o della commercializzazione dei tabacchi) direttamente o indirettamente coinvolti in fatti di criminalità comune od organizzata emettendo, in caso di esito positivo, specifici *warning*, cioè informative qualificate rivolte alle strutture centrali e/o periferiche dell'area monopoli dell'Agenzia, per le valutazioni e le azioni di competenza (avvio di specifiche attività di controllo, richieste di documentazioni comprovanti il mantenimento di specifici requisiti soggettivi di onorabilità e richieste di certificazioni alle istituzioni competenti). Sulla base di segnalazioni provenienti sia da fonti esterne che da richieste di altri uffici centrali ed attraverso l'utilizzo di specifiche applicazioni (Telemaco, Serpico, Bureau Van Dijk, Staams e la Banca dati nazionale antimafia), è stato effettuato uno screening di numerosi soggetti, operanti nella filiera dei giochi o riconducibili indirettamente a tale filiera redigendo numerose informative.

Nel corso del 2017 sono stati inseriti 1.294 documenti per un totale, ad oggi, di 5.943. Di particolare rilievo sono state alcune informative realizzate su operazioni di Polizia di contrasto al gioco illecito svolte nei confronti di soggetti appartenenti alla criminalità organizzata che hanno consentito l'emersione di posizioni “opache” di ulteriori soggetti collaterali o collegati agli indagati, con la relativa emissione di *warning* specifici agli Uffici. Fra queste si cita l'informativa sull'Operazione “Doppio Jack” che ha scoperto una rete di sale clandestine ove si scommetteva su piattaforme *on line* non autorizzate, l'informativa “Operazione Reset” con la chiusura di internet point in Sicilia e quella “Operazione ‘Ndrangames” che ha riguardato l'installazione di totem in pubblici esercizi.

E' stato realizzato e implementato progressivamente un registro di affidabilità e/o solidità degli istituti assicurativi e bancari che prestano fideiussioni con analisi tratte dalle banche dati a disposizione dell'Ufficio e da banche dati aperte, contenenti informazioni, indici, rating e dati di bilancio sulle compagnie assicurative di tutto il mondo. Nella prima fase, gli indici da monitorare sono stati identificati in valori di bilancio quali i premi lordi contabilizzati, il patrimonio netto, il coefficiente di solvibilità, la valutazione di forza finanziaria, la valutazione della capacità di credito a lungo termine.

Nel settore dei Tabacchi è stata dedicata maggiore attenzione a tutti quei prodotti innovativi e sostitutivi delle sigarette tradizionali, in particolare le cd. sigarette elettroniche. Al fine di combattere il contrabbando dei tabacchi lavorati sul territorio nazionale e le collegate organizzazioni criminali, anche internazionali, l'Agenzia, in cooperazione con i produttori nazionali ed esteri ha studiato le azioni più efficaci per l'eliminazione del contrabbando di tabacchi lavorati introdotti illecitamente nel territorio dello Stato. A tal proposito, l'Agenzia ha verificato che i produttori del settore, che abbiano stipulato contratti per l'importazione, la produzione e la vendita di tabacchi nel territorio nazionale, effettuino le previste ispezioni sui lotti di contrabbando sequestrati, volte a conoscere l'effettiva provenienza della merce, nonché per stabilire se il prodotto sia genuino, contraffatto o fabbricato con l'uso illegittimo del marchio. Tali attività di ispezione, peraltro prescritte dalla Legge n. 92/2001, si intersecano con quelle previste a livello comunitario dagli "accordi di cooperazione", stipulati dalla Commissione Europea e dagli Stati membri dell'Unione europea con i maggiori produttori di tabacco.

In relazione alle reti di vendita, in applicazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 50 bis, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, introdotto dall'art. 5-bis, comma 1, del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, nell'anno 2017 sono state svolte le procedure volte all'inibizione dei siti web offerenti tabacchi lavorati e prodotti liquidi da inalazione senza combustione contenenti nicotina nonché pubblicità, diretta o indiretta, dei medesimi prodotti. Al fine, poi, di verificare la corretta attuazione da parte dei fornitori dei servizi di rete delle disposizioni impartite in materia di inibizione dei siti web offerenti tabacchi lavorati e liquidi da inalazione senza combustione contenenti nicotina, l'Agenzia si avvale, così come nel settore dei giochi, dell'attività di controllo svolta dagli Organi di Polizia competenti, Guardia di Finanza e Polizia Postale e delle Comunicazioni.

Nel settore dei giochi, nel corso del 2017, è stata creata una "banca dati segnalazioni" per la registrazione e l'assegnazione automatica di tutte le tipologie di segnalazioni pervenute all'Agenzia, in collegamento con il Sistema integrato dei Controlli (SIC) per la successiva gestione. Sul portale internet dell'Agenzia è stato realizzato il servizio: "*Trasmissione segnalazioni di presunte irregolarità sul gioco*", a disposizione dei cittadini e degli operatori di gioco, in sostituzione di tutte le altre modalità di segnalazioni esterne di irregolarità in materia di giochi, attualmente presenti sul sito. Grazie a tale servizio, i cittadini, previo accesso al portale presente sul sito dell'Agenzia, possono trasmettere le segnalazioni di presunte irregolarità. Altresì, è consentito l'accesso al suddetto portale anche da parte dei concessionari. Tali nuove funzionalità, oltre a rendere più efficiente il processo di raccolta e gestione delle segnalazioni esterne, comunque pervenute all'Agenzia, e fornire un canale di ascolto rivolto all'utenza, arricchiscono il Sistema integrato dei controlli (SIC) di informazioni utili a individuare soggetti e punti vendita da sottoporre a controllo, orientando la selezione dei controlli anche sulla base dei contenuti delle segnalazioni pervenute.

In particolare, a seguito dell'integrazione del Sistema Integrato dei Controlli con l'applicativo "Analisi del Soggetto" (che consente di eseguire analisi e monitoraggio delle informazioni riguardanti i soggetti presenti nella filiera dei giochi e dei tabacchi), si è proceduto all'avvio della fase di individuazione degli indicatori/indici di pericolosità per i giochi (scostamento dalla media provinciale di raccolta e presenza di violazioni già riscontrate in passato) e applicati in ambito SIC per la selezione dei soggetti da sottoporre a controllo. Grazie al completamento del processo di integrale automazione della procedura di inibizione dei siti che offrono gioco senza

autorizzazione, nel corso del 2017, il numero complessivo dei siti inibiti è salito a circa 7.000. L'efficacia dell'attività di contrasto è comprovata dai tentativi di accesso ai siti inibiti, che ammontano a più di 360.000 nel solo 2017, per un totale di oltre 10 milioni di tentativi. Sono state ulteriormente perfezionate le metodologie di controllo successivo all'emanazione di provvedimenti di inibizione attraverso un costante coordinamento con la Polizia Postale e delle Comunicazioni e la Guardia di Finanza, prevedendosi, peraltro, a cura i questi ultimi dei controlli periodici a campione da effettuarsi presso le sedi dei fornitori dei servizi di rete destinatari dei provvedimenti di inibizione dei siti di gioco non autorizzato, di cui all'art. 1, comma 50, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

L'attività di controllo espletata dagli organi competenti ha portato all'avvio nel 2017 di alcuni procedimenti sanzionatori di cui alla Legge 24 novembre 1981, n. 689, con conseguente irrogazione di sanzioni amministrative pecuniarie nei confronti di cinque fornitori di servizi di rete inadempienti che hanno versato all'Erario un importo totale pari ad € 302.184. Sono, poi, in corso di trattazione due ricorsi giurisdizionali proposti da altrettanti fornitori dei servizi di rete avverso la sanzione amministrativa pecunaria ad essi comminata.

È stata assicurata la vigilanza sui concorsi a premio attraverso l'esame di 5.912 regolamenti delle manifestazioni della specie pubblicati *online* sull'applicativo del Ministero dello sviluppo economico PREMA, al fine di verificare se le relative modalità comportino un'elusione del monopolio statale sul gioco, in costante coordinamento con l'Ufficio competente del Ministero citato. Sono state altresì predisposte 15 comunicazioni di avvio del procedimento per la cessazione di manifestazioni a premio considerate elusive del monopolio statale sui giochi, in seguito archiviate poiché le Società hanno modificato i regolamenti ottemperando a quanto previsto dal D.P.R. 430/2001.

Sono state effettuate attività di monitoraggio e verifica sulle piattaforme tecnologiche di alcuni concessionari per accertare il corretto funzionamento e la conformità alle regole tecniche ed alla corretta determinazione delle entrate erariali. Tali verifiche sono state condotte nei confronti dei concessionari di rete delle *Videolottery*, nonché concessionari per l'offerta di scommesse sportive sia fisiche che a distanza, nonché di altre tipologie di giochi offerte a distanza, previa comunicazione agli stessi concessionari delle risultanze delle attività di monitoraggio che hanno consentito di affrontare e chiarire le eventuali criticità e/o anomalie utilizzando dati reali di esercizio.

### Controlli allo sdoganamento e controlli a posteriori

L'Agenzia nel 2017 ha effettuato complessivamente 1.214.357 controlli nei settori dogane e accise di cui 1.036.081 controlli hanno riguardato le principali tipologie indicate nella seguente Tabella 4.A.III.1, che riporta, altresì, le variazioni rispetto all'anno precedente.

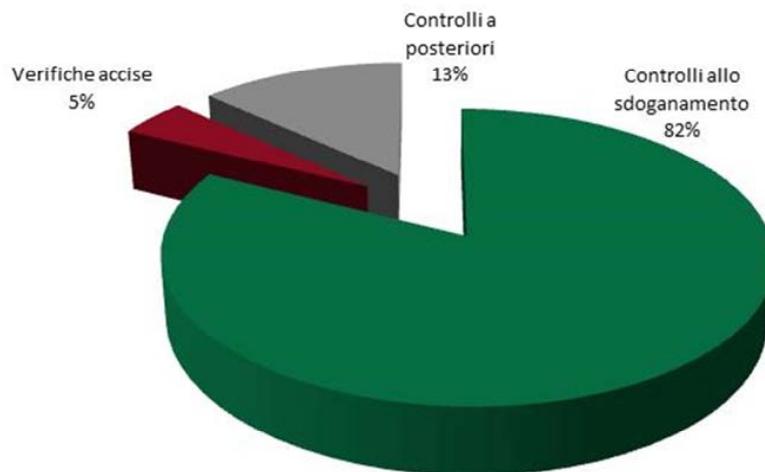
**TABELLA 4.A.III.1: DISTRIBUZIONE DEI CONTROLLI PER LE PRINCIPALI TIPOLOGIE**

<b>Principali tipologie di controlli</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>Var. %</b>
Verifiche Intra	3.393	2.691	-20,7
Verifiche Plafond	519	365	-29,7
Revisioni d'accertamento con accesso	3.699	2.640	-28,6
CDC - Controlli fisici allo sdoganamento	208.637	218.259	4,6
CDC - Controlli documentali allo sdoganamento	274.102	277.338	1,2
Controlli scanner	43.531	41.009	-5,8
Verifiche ordinarie	20.314	20.188	-0,6
Revisioni di accertamento in ufficio	191.535	117.008	-38,9
Controlli FEAGA	3	-	-100
Controlli AEO (inclusi post-audit)	564	577	2,3
Verifiche tecnico amministrative in materia di accise	46.607	48.592	4,3
Controlli su dichiarazioni sommarie pre arrivo	444.087	307.414	-30,8
<b>Totale</b>	<b>1.236.991</b>	<b>1.036.081</b>	<b>-16,2</b>

Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

L'attività di controllo svolta dall'Area dogane si ripartisce in tre categorie secondo le percentuali indicate nella Figura 4.A.III.1:

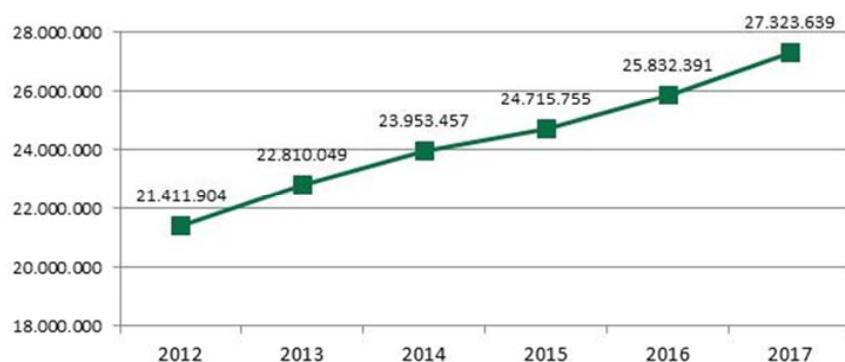
- controlli in linea allo sdoganamento;
- controlli a posteriori;
- verifiche nel settore delle accise.

**FIGURA 4.A.III.1: DISTRIBUZIONE DELLE VERIFICHE E DEI CONTROLLI**

**TABELLA 4.A.III.2: OPERAZIONI CONNESSE ALLO SDOGANAMENTO**

Operazioni connesse allo sdoganamento	2013	2014	2015	2016	2017
Dichiarazioni doganali (DAU)	16.484.856	17.206.336	18.188.815	19.038.827	20.335.913
Manifesti merci in arrivo	148.185	148.932	147.920	153.396	150.621
Manifesti merci in partenza	142.373	147.749	149.406	148.545	138.735
Partite di merce in temporanea custodia	6.034.635	6.450.440	6.229.614	6.491.623	6.696.353
<b>Totale operazioni</b>	<b>22.810.049</b>	<b>23.953.457</b>	<b>24.715.755</b>	<b>25.832.391</b>	<b>27.323.639</b>

Come evidenzia la Figura 4.A.III.2, le operazioni di sdoganamento hanno fatto registrare una continua crescita nel periodo in esame.

**FIGURA 4.A.III.2: ANDAMENTO DELLE OPERAZIONI CONNESSE ALLO SDOGANAMENTO**

Nella Tabella 4.A.III.3 sono riportati i controlli allo sdoganamento effettuati nel 2017, distinti tra quelli derivanti dal Circuito Doganale di Controllo (CDC) e quelli di iniziativa. Il totale dei controlli allo sdoganamento è diminuito complessivamente del 13,9% dovuto essenzialmente alla riduzione dei controlli sulle dichiarazioni sommarie di pre arrivo (-30,8%). Tale riduzione è in linea con la generale strategia unionale e nazionale in materia 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.

**TABELLA 4.A.III.3: CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO**

CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO	TIPOLOGIA DI CONTROLLO	2016	2017	Variazione	%
Controlli derivanti dal Circuito Doganale di Controllo (CDC)	controlli fisici	208.637	218.259	9.622	4,6%
	controlli documentali	274.102	277.338	3.236	1,2%
	controlli scanner	13.300	14.183	883	6,6%
<b>TOTALE CONTROLLI DERIVANTI DAL CDC</b>		<b>496.039</b>	<b>509.780</b>	<b>13.741</b>	<b>2,8%</b>
Controlli di iniziativa	controlli fisici	27.885	18.553	-9.332	-33,5%
	controlli documentali	51.919	41.373	-10.546	-20,3%
	controlli scanner	30.231	26.826	-3.405	-11,3%
<b>TOTALE CONTROLLI DI INIZIATIVA</b>		<b>110.035</b>	<b>86.752</b>	<b>-23.283</b>	<b>-21,2%</b>
<b>TOTALE CONTROLLI SU DISCHIARAZIONI SOMMARIE DI PREARRIVO</b>		<b>444.087</b>	<b>307.414</b>	<b>-136.673</b>	<b>-30,8%</b>
<b>TOTALE CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO</b>		<b>1.050.161</b>	<b>903.946</b>	<b>-146.215</b>	<b>-13,9%</b>

Per quanto riguarda la positività dei controlli effettuati, nelle tabelle seguenti vengono riportati i dati relativi al 2017 suddivisi per tipologia di controllo. Rispetto al 2016, i tassi di positività risultano sostanzialmente invariati.

**TABELLA 4.A.III.4: TASSO DI POSITIVITÀ DEI CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO**

CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO	TIPOLOGIA DI CONTROLLO	2016	2017	Variazione
	Controlli fisici	6,2%	6,0%	-0,2%
Tasso di positività dei controlli	Controlli documentali	3,0%	2,5%	-0,5%
	Controlli scanner	1,3%	1,0%	-0,3%
<b>TASSO DI POSITIVITA' (MEDIA PONDERATA)</b>		<b>4,3%</b>	<b>4,0%</b>	<b>-0,3%</b>

**TABELLA 4.A.III.5: TASSI DI POSITIVITÀ DEI CONTROLLI DA CDC**

Tassi di positività rilevati nel CDC	2016	2017
Tasso di positività per controlli selezionati da Sistema di analisi dei rischi (CD+VM+CS) su merci in importazione	5,3%	5,0%
Tasso di positività per controlli selezionati da Sistema di analisi dei rischi (CD+VM+CS) su merci in esportazione	3,1%	2,6%

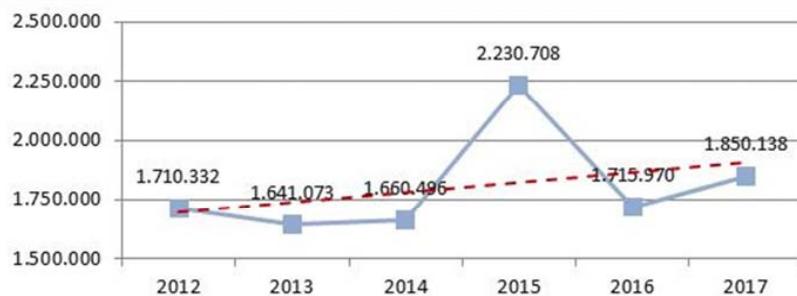
Per quanto concerne l'attività di controllo a posteriori, la Tabella 4.A.III.6 riporta il numero di controlli effettuati dall'Agenzia nell'anno 2017 confrontati con gli analoghi risultati del precedente anno.

**TABELLA 4.A.III.6: CONTROLLI A POSTERIORI**

Tipologie controlli	2016	2017	Variazione 2017/2016
Verifiche Intra	3.393	2.691	-20,7%
Verifiche Plafond	519	365	-29,7%
Revisioni d'accertamento con accesso	3.699	2.640	-28,6%
Verifiche ordinarie	20.314	20.188	-0,6%
Revisioni di accertamento in ufficio	191.535	117.008	-38,9%
Controlli FEAGA	3	-	-100,0%
Controlli certificazioni AEO	564	577	-2,36%
<b>Totale controlli</b>	<b>220.027</b>	<b>143.469</b>	<b>-34,8%</b>

L'attività svolta per una mirata individuazione delle situazioni di rischio ha consentito un'ulteriore riduzione delle verifiche a posteriori - specialmente quelle con accesso - assicurandone l'efficacia, come dimostrato dai tassi di positività conseguiti.

Per quanto riguarda i Maggiori Diritti Accertati (MDA), la Figura 4.A.III.3 mostra l'andamento riferito al periodo 2012-2017 per tutte le tipologie di controlli. Poiché nel 2015 il 33% del risultato è stato determinato da 3 casi eccezionali, il risultato del 2017 conferma il trend crescente dell'ultimo quinquennio e l'efficacia delle strategie di contrasto all'evasione adottate dall'Agenzia.

**FIGURA 4.A.III.3: 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 circa il 55% del totale realizzato nell'anno.

**TABELLA 4.A.III.7: MDA PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO (ANNO 2017)**

Tipologie di controlli	MDA (€)	Incidenza sul totale
IVA intra	1.012.018.791	54,7%
Plafond	185.947.798	10,1%
Revisioni d'Accertamento con accesso presso le aziende	16.741.903	0,9%
Controlli ai depositi	36.035	0,0%
Altre verifiche ordinarie con accesso	32.006.868	1,7%
Altri controlli in ufficio	230.295.063	12,4%
Verifiche accise	373.093.382	20,2%
<b>MDA totali (€)</b>	<b>1.850.138.840</b>	<b>100%</b>

L'importo dei Maggiori Diritti Riscossi (MDR) nell'anno 2017 è stato pari a € 348.642.394. 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 2017 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 2017**

DESCRIZIONE	IMPORTO (€)
Maggiori diritti riscossi da rettifica	162.425.933
Maggiori diritti e penalità riscossi in ambito accise	108.979.072
Maggiori diritti e penalità riscossi in ambito doganale	77.237.389
<b>Totali (€)</b>	<b>348.642.394</b>

**TABELLA 4.A.III.9: ACCERTAMENTI E RISCOSSIONE DA LOTTA ALL'EVASIONE (€/MLN)**

DESCRIZIONE	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTALE 2012-2017
<b>MDA</b>	1.710	1.641	1.660	2.231	1.716	1.850	<b>10.808</b>
<b>MDA Dogane e Accise (escluso IVA da Intra e Plafond)</b>	544	743	624	764	543	652	<b>3.870</b>
<b>MDR</b>	324	275	208	225	222	349	<b>1.603</b>

Dalla precedente tabella emerge che nei sei anni considerati, a fronte di MDA relativi ai diritti doganali e alle accise per 3.870 milioni di euro, i corrispondenti maggiori diritti riscossi ammontano complessivamente a 1.603 milioni di euro, pari al 41,42%. 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.

Nel 2017, l'Agenzia ha ulteriormente sviluppato e implementato le attività di analisi e di *intelligence*, finalizzate al contrasto degli illeciti connessi ai flussi a rischio per contrabbando

mediante sottofatturazione in arrivo e in uscita dal territorio dello Stato, monitorando contestualmente anche le distorsioni verso altri Paesi dell'Unione europea. In particolare, la strategia messa in campo dall'Agenzia per il contrasto alla sottofatturazione è stata perseguita attraverso le seguenti linee di intervento:

- *Profili di rischio dedicati nel Circuito Doganale di Controllo (CDC).* Sono presenti nel CDC profili di rischio ad hoc per contrastare la sottofatturazione, sia di tipo merceologico che soggettivo;
- *Campagne straordinarie di controllo “a posteriori”.* Oltre ai controlli in linea, sono state promosse nel tempo e attuate massicce campagne di revisione dell'accertamento delle dichiarazioni doganali a rischio per la sottofatturazione e sono stati effettuati specifici controlli presso le sedi legali delle ditte. Tali tipologie di controllo sono diventate sempre più importanti da quando l'Italia riceve ingenti flussi di tessili e calzature da altri Paesi dell'Unione europea. Di conseguenza, il contrasto alla sottofatturazione all'importazione viene integrato e analizzato tenendo in considerazione anche l'analisi dei rischi sugli acquisti intracomunitari;
- *Segnalazioni “ad hoc” ai Paesi Membri destinatari delle distorsioni di flusso a rischio.* Le segnalazioni inviate agli altri Stati Membri sono state basate su analisi che hanno incrociato:
  - i dati inerenti le quantità, i valori medi imponibili dichiarati all'importazione presso ciascuno Stato Membro della U.E.;
  - i decrementi dei volumi di importazione in Italia di migliaia di soggetti giuridici che hanno preferito l'approvvigionamento da altro Stato membro con acquisti intracomunitari;
- Sviluppo di significative sinergie con l'Agenzia delle entrate e con la Guardia di Finanza.

In materia di sottofatturazione, nel 2017 sono stati effettuati 5.229 interventi dei quali 3.420 hanno fatto rilevare irregolarità. Il tasso di positività del 65,4%, in aumento rispetto all'anno precedente (58,6%), conferma il continuo miglioramento e affinamento dei profili di rischio che hanno portato ad una selezione mirata di spedizioni a più alto rischio di sottofatturazione.

**TABELLA 4.A.III.10: CONTROLLI IN TEMA DI SOTTOFATTURAZIONE**

Tipologia indicatore	2017			2017 vs. 2016				
	Risultato atteso	Consuntivo	Scostamento Assoluto	%	2016	2017	Scostamento Assoluto	%
Numero dei controlli	-	5.229	-	-	7.282	5.229	-2.053	-28,2%
Tasso di positività	50%	65,4%	15,4%	30,8%	58,6%	65,4%	6,8%	11,6%

L'utilizzo del Sistema per l'Individuazione delle Dichiarazioni Doganali Anomale (SIDDA) consente di individuare automaticamente potenziali anomalie delle operazioni doganali registrate in AIDA da segnalare agli Uffici di registrazione per i consequenti controlli a posteriori. Tali segnalazioni sono state sostituite dall'agosto 2017 da una applicazione web che mostra un numero maggiore di anomalie, selezionate in maniera più accurata anche in base al mezzo di trasporto alla frontiera, che è correlato significativamente alla qualità e al valore delle merci. Anche l'inserimento degli esiti e una loro più precisa classificazione avvengono via web.

I risultati conseguiti hanno mostrato per le segnalazioni di SIDDA un incremento notevole delle positività dei controlli a posteriori. Infatti i controlli così innescati hanno fatto registrare

una positività che da agosto 2017 è di oltre il 45%, contro il 4% circa degli analoghi controlli RU (Revisioni di Ufficio documentali). Inoltre, l'applicazione dei criteri e dei risultati delle elaborazioni di SIDDA anche ai controlli in linea, mediante la creazione di appositi profili battezzati “*credibility*”, ha portato un deciso incremento delle positività dei controlli disposti dal CDC, saliti, per la tipologia sottofatturazione, dal 5% circa al 39% circa. SIDDA è alimentato da una base dati che, al 30 settembre 2017, era costituita da 138 milioni di dichiarazioni e 215 milioni di singoli, oltre alle altre numerose informazioni correlate (es. documenti presentati, container utilizzati, tributi dovuti, liste di carico, *groupage*, ecc.).

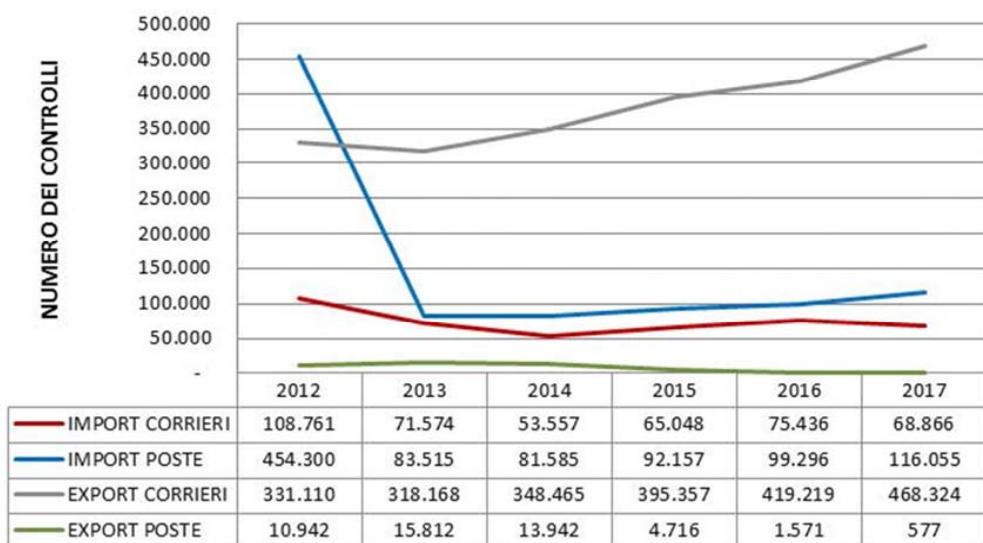
L'attività di contrasto alla sottofatturazione ha determinato un ammontare di sanzioni pari a 53,1 milioni di euro e MDA per circa 16,8 milioni di euro. Rispetto al 2016, le sanzioni hanno riportato un notevole incremento (15,3 milioni di euro) così come i MDA (7,9 milioni di euro).

#### Attività svolta nel settore dell'e-commerce

Negli ultimi sei 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 ed extratributario. Tali incrementi non hanno interessato nello stesso modo i principali mezzi di trasporto. In particolare, a fronte di una sostanziale stabilità dei flussi veicolati per il tramite dei corrieri espresso, vi è stato un enorme incremento del numero delle spedizioni trattate dal servizio postale, sia in ragione di un minore costo unitario di spedizione, sia in ragione di regole specifiche definite dalla Convenzione postale universale.

Infatti, le spedizioni in import veicolate dal servizio postale, sono passate da 2,8 milioni del 2012 a 12 milioni nel 2017 (un incremento superiore a quattro volte), mentre l'import registrato dai corrieri espresso ha evidenziato livelli decisamente inferiori di crescita (da 2,1 milioni nel 2012 a 2,6 milioni nel 2017). Il medesimo trend si registra nel settore delle esportazioni:

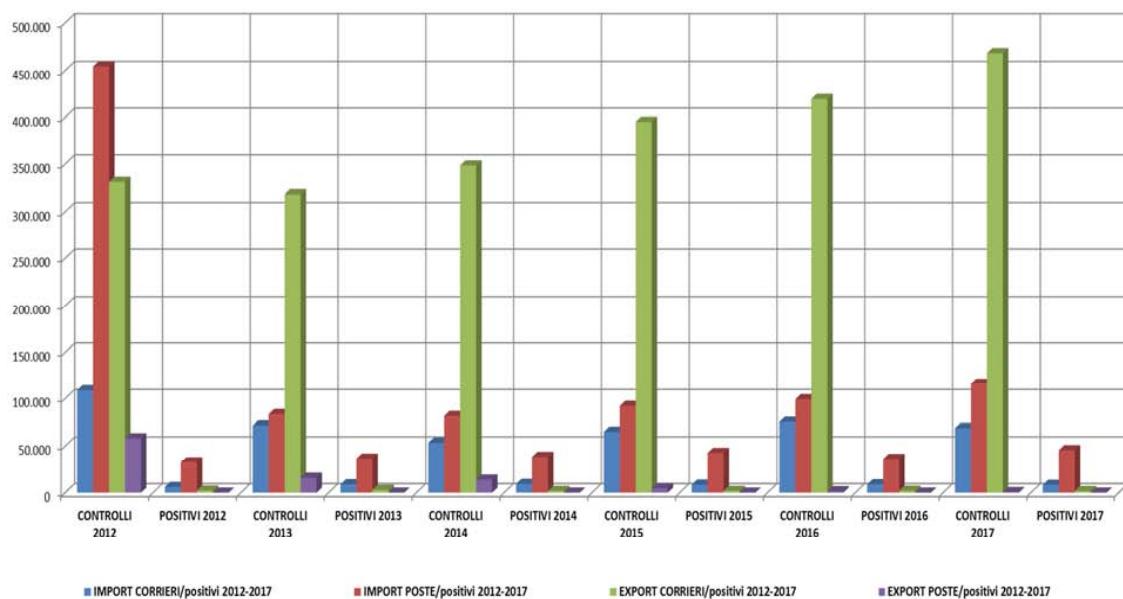
- spedizioni postali, da 0,06 milioni del 2012 a 0,9 milioni nel 2017 (incremento di 15 volte);
- spedizioni corrieri, da 3,8 milioni del 2012 a 6,4 milioni nel 2017 (incremento di 1,6 volte).

**FIGURA 4.A.III.4: E-COMMERCE - ANDAMENTO DEI CONTROLLI**

L’andamento del numero dei controlli evidenziato nella Figura 4.A.III.4 mostra i seguenti trend:

- ***all’import***: i controlli in valore assoluto, sia nel settore postale che nel settore corrieri, mostrano andamenti coerenti a partire dal 2013, anche se le rispettive percentuali (controlli/n. spedizioni) evidenziano una maggiore selettività nel settore corrieri (nel 2017, i controlli import nel settore corrieri hanno riguardato il 2,64% delle spedizioni, e nel settore postale lo 0,96%);
- ***all’export***: i controlli in valore assoluto nel settore postale mostrano un costante decremento; nel settore corrieri un forte incremento nel secondo (nel 2017, i controlli export nel settore corrieri hanno riguardato il 7,27% delle spedizioni, mentre nel settore postale solamente lo 0,06%).

L’esito dell’azione di controllo, riportato nella Figura 4.A.III.5 e nella successiva Tabella 4.A.III.11, 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. Tali risultati sono stati conseguiti attraverso: un minore numero di controlli in termini percentuali, anche sulla base di minori elementi di informazione per ogni spedizione; un maggiore tasso di positività; una minore interferenza nel flusso delle spedizioni, con immediato beneficio sui tempi di consegna.

**FIGURA 4.A.III.5: E-COMMERCE: ANDAMENTO DEI RISULTATI DEI CONTROLLI****TABELLA 4.A.III.11: E-COMMERCE - ANDAMENTO DEL TASSO DI POSITIVITÀ DEI CONTROLLI**

Tipologia/Mezzo di trasporto	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Import corrieri	5,68%	12%	17,34%	12,99%	11,78%	12,02%
Import Poste	7,19%	44%	47,12%	46,33%	36,46%	39,25%
Export corrieri	0,7%	-	0,54%	0,49%	0,48%	0,38%
Export Poste	0,02%	0,08%	0,08%	0,32%	-	1,73%

### Verifiche nei settori IVA e accise

Proseguendo l'attività di analisi, prevenzione e repressione alle violazioni in materia di accise, nel corso dell'anno 2017, sono state ulteriormente sviluppate le iniziative volte a migliorare il dispositivo di controllo nazionale relativo a possibili frodi sui prodotti energetici.

In particolare, l'analisi intracomunitaria dei flussi di gasolio è proseguita e si è sviluppata in tre macrocategorie come di seguito indicato.

*1) Prima direttrice. Frodi connesse alla circolazione di prodotti non soggetti a controlli sulla circolazione nel territorio della UE.*

La Direttiva 118/2008/EC obbliga tutti gli Stati membri e gli operatori economici ad aderire ad un sistema informatizzato comunitario per il controllo dei movimenti tra gli Stati membri dei prodotti in sospensione d'accisa in regime al sistema denominato *Excise Movement and Control System* (EMCS). Il sistema prevede, per questi movimenti, l'emissione del documento e-AD, consentendone così il controllo in tempo reale.

Per la circolazione intra-unionale dei prodotti per cui non sono previsti dalla normativa comunitaria vincoli fiscali di circolazione e deposito, non è necessaria l'emissione del documento di accompagnamento elettronico denominato *e-AD*, ma tali movimentazioni vengono scortate esclusivamente da documentazione commerciale - ad esempio, documento di trasporto denominato CMR, fattura commerciale. Questi prodotti, provenienti in particolare dai Paesi dell'Est Europa, vengono presumibilmente impiegati sul territorio italiano tal quali o miscelati con gasolio, come carburante per motore in sostituzione del gasolio stesso, senza il pagamento della relativa accisa e delle altre imposte dovute in territorio nazionale.

Sulla base delle attività investigative e di indagine tuttora in corso, alcune delle quali scaturite da informazioni ricevute (*use intelligence only*) da Amministrazioni U.E. facenti parte del Gruppo Visegrad (Polonia, Repubblica Ceca, Slovacchia ed Ungheria), è stato possibile constatare che la tecnica fraudolenta non è mutata rispetto agli anni precedenti.

Attraverso un coordinamento con la Guardia di Finanza sul territorio, l'attività di analisi, supportata da indagini finanziarie, ha condotto a 38 Comunicazioni di Notizia di Reato presso 20 Procure della Repubblica.

*2) Seconda direttrice. Analisi ed indagini su flussi, apparentemente regolari di prodotto, che viaggiano con il documento e-AD.*

Con riguardo a tali flussi sono stati analizzati, in particolare, gli acquisti intracomunitari di gasolio da società maltesi, slovene e croate. L'analisi è stata finalizzata ad evidenziare distorsioni di flusso di prodotto e l'apparente anti-economicità di operazioni di acquisto effettuate da operatori italiani - un'operazione di acquisto di prodotto tra operatori (deposito mittente e soggetto destinatario) geograficamente molto distanti tra loro appare, infatti, antieconomica. Da tale analisi è emerso che, nel 2017, il flusso di gasolio spedito da Malta verso l'Italia è diminuito di circa il 20% rispetto al 2016. È invece aumentato, rispetto al 2016, il flusso di gasolio proveniente dalla Slovenia, che ha registrato un incremento di circa il 40%, e dalla Croazia, dove l'aumento è stato del 190%.

*3) Terza direttrice. Frodi IVA sui carburanti.*

Sempre nell'ambito dell'attività di analisi di cui ai punti 1) e 2) sopra indicati, sono emerse connesse frodi IVA utilizzando o soggetti finti creati *ad hoc* per realizzare scambi commerciali esclusivamente "cartolari", senza assolvimento degli obblighi fiscali di versamento - c.d. *missing trader*, oppure attraverso l'uso di false e/o indebite dichiarazioni d'intento per l'assolvimento dell'imposta (è il caso in cui il soggetto si dichiara esportatore abituale). Le fattispecie riguardano sia prodotto in sospensione di accisa sia quello ad imposta assolta.

Inoltre, l'Agenzia, ha partecipato alle attività del sottogruppo prodotti petroliferi della "Cabina di Regia Operativa". La collaborazione in seno al gruppo di lavoro, composto anche da rappresentanti dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza, ha permesso di individuare decine di soggetti economici coinvolti in frodi IVA sui carburanti.

Sempre nell'ambito dell'attività di prevenzione e repressione delle frodi concernenti il settore accise sui prodotti energetici, nel 2017 l'Agenzia ha svolto attività di polizia giudiziaria, condotte unitamente alla Guardia di Finanza - Nucleo di P.T. di Udine, sulla base di co-delega ricevuta dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Udine. In particolare, il procedimento penale indaga su un traffico illecito di prodotti petroliferi (principalmente, gasolio per autotrazione) con sospetta evasione delle imposte (IVA e accise). Le indagini condotte hanno portato all'ipotesi che il suddetto gasolio, che è circolato in territorio nazionale, potesse aver avuto origine libica. Il gruppo criminale artefice del traffico di gasolio, mediante la sua organizzazione, è riuscito ad inserirsi prepotentemente nel mercato petrolifero italiano grazie alla pratica di prezzi altamente concorrenziali dovuti alle numerose frodi IVA e accise perpetrata, creando di fatto gravi distorsioni al mercato dei carburanti. Gli sviluppi investigativi hanno fatto, inoltre, emergere anche la figura di una nuova organizzazione gestita da un soggetto legato al

mondo della criminalità organizzata campana, che, nello svolgimento delle proprie attività fraudolente, si è avvalsa e si avvale di professionisti con diverse competenze - consulenti fiscali, consulenti legali, commercialisti, procacciatori d'affari operanti in contesti internazionali.

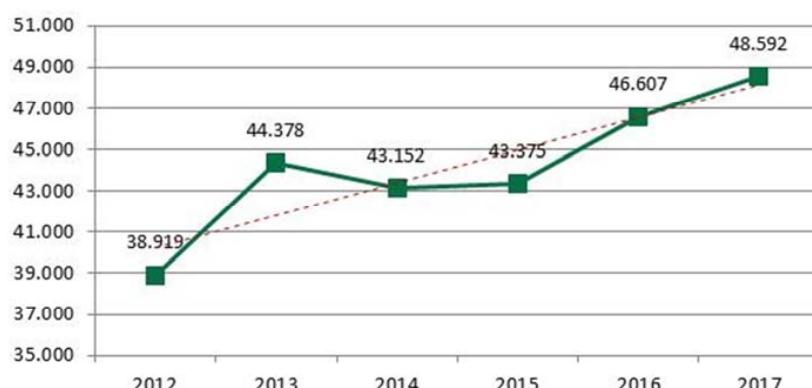
Per quanto riguarda l'ambito del contrasto alle violazioni, nel 2017, le verifiche nel settore IVA (Intraunionali e Plafond) hanno contribuito per il 64,8% alla performance complessiva in termini di MDA (nell'anno 2016 avevano contribuito per il 68,3%), con un tasso di positività del 59,3%, in aumento rispetto al 2016 (51,6%).

Le accise assicurano un gettito erariale pari a circa 47,9 miliardi di euro l'anno (di cui circa 13,8 relativi al settore tabacchi).

Nel 2017 sono stati effettuati 48.592 controlli nei settori oli minerali, energia elettrica, alcoli che hanno consentito complessivamente l'accertamento di maggiori diritti per oltre 373 milioni di euro con un incremento del 20,6% rispetto al risultato del precedente anno.

Il consuntivo 2017 nel settore delle accise è superiore (+4,3%) al risultato conseguito nel 2016 (46.607). Il grafico che segue mostra l'andamento del numero delle verifiche accise nel periodo 2012-2017.

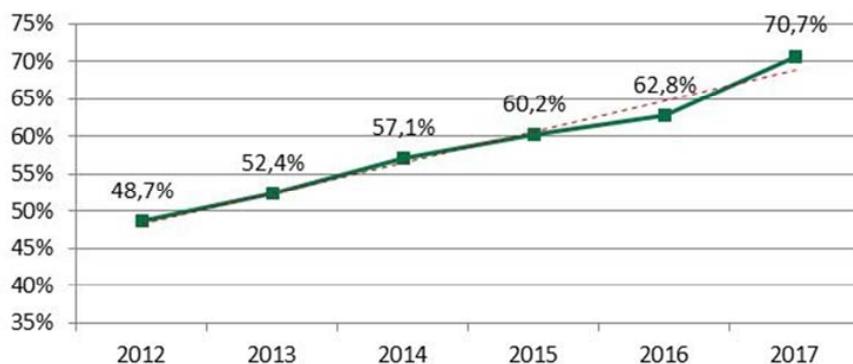
**FIGURA 4.A.III.6: ANDAMENTO DEL NUMERO DELLE VERIFICHE ACCISE**



Il tasso di positività delle verifiche in materia di accise (con esclusione dei tabacchi) nel 2017 è stato pari al 70,7%, in aumento sia rispetto al dato relativo al 2016 che al trend storico degli ultimi anni come evidenziato dal grafico sottostante. Va evidenziato che tale positivo risultato è stato ottenuto a fronte di un aumento del numero complessivo delle verifiche, a dimostrazione del livello qualitativo nonché della competenza del personale tecnico dell'Agenzia nella individuazione delle violazioni di tipo formale e sostanziale.

## ANDAMENTO DEL TASSO DI POSITIVITÀ DELLE VERIFICHE ACCISE

FIGURA 4.A.III.7: ANDAMENTO DEL TASSO DI POSITIVITÀ DELLE VERIFICHE ACCISE



Nella successiva tabella sono riepilogati i risultati conseguiti nel 2017 relativamente alle attività di controllo nel settore accise, posti a confronto con gli analoghi dati del 2016. Questi risultati sono da attribuire sia all’intensificazione dell’uso di strumenti telematici sia alla incisività dei controlli riconducibile ad una migliore selezione degli operatori economici da sottoporre a controllo, basata anche sull’analisi dei rischi locale, che consentono di privilegiare gli interventi sostanziali rispetto a quelli riconducibili ad irregolarità formali.

TABELLA 4.A.III.12: CONTROLLI NEL SETTORE DELLE ACCISE

Tipologia Indicatore	2017				2017 vs. 2016			
	Risultato atteso	Consuntivo	Scostamento Assoluto	%	2016	2017	Consuntivo	Scostamento Assoluto
Numero dei controlli	-	48.592	-	-	46.607	48.592	1.985	4,3%
Tasso di positività	60%	70,7%	10,7%	17,8%	62,8%	70,7%	7,9%	12,6%
MDA (€/mgl)	-	373.093	-	-	309.487	373.093	63.606	20,6%

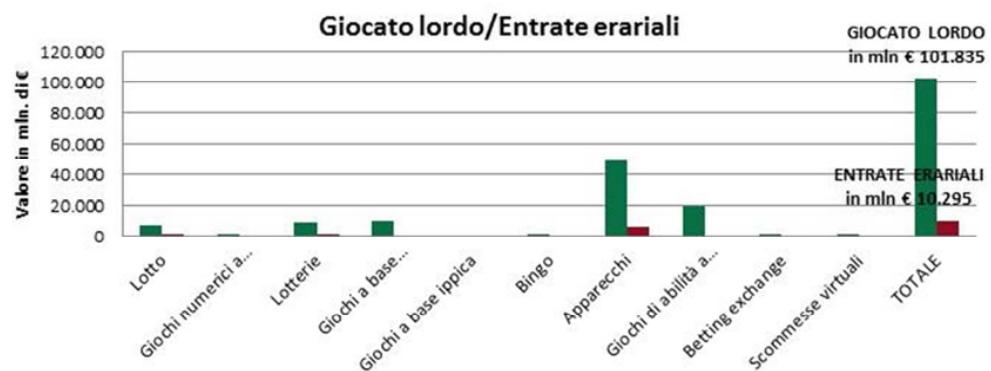
## Controlli nel settore dei giochi

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 intrattenimento con vincita in denaro contribuisce, da solo, a più della metà delle entrate erariali ed è quello maggiormente esposto a fenomeni connessi all’evasione d’imposta nel circuito illegale (vedi tabelle seguenti).

**TABELLA 4.A.III.13: ENTRATE ERARIALI NEL SETTORE DEI GIOCHI – ANNO 2017**

Macro categorie di giochi	Giocato lordo mln. €	Entrate erariali mln. €	Rendimento erariale %	Rendimento effettivo %
Lotto	7.481	1.277	17,07	52,70
Giochi numerici a totalizzatore naz.	1.527	434	28,42	70,11
Lotterie	9.110	1.328	14,58	54,47
Giochi a base sportiva	9.976	269	2,70	19,99
Giochi a base ippica	553	26	4,70	17,11
Bingo	1.619	187	11,55	12,21
Apparecchi	49.167	6.130	12,47	57,59
Giochi di abilità a distanza (skill games)	19.755	144	0,73	19,92
Betting exchange	1.130	1	0,09	16,67
Scommesse virtuali	1.517	47	3,10	20,00
<b>TOTALE</b>	<b>101.835</b>	<b>10.295</b>	<b>10,11</b>	<b>51,17</b>

**FIGURA 4.A.III.8: GIOCATO LORDO ED ENTRATE ERARIALI NEL SETTORE DEI GIOCHI – ANNO 2017**

In generale, la lotta al fenomeno del gioco clandestino - e quindi all'evasione fiscale che ne deriva - interessa prevalentemente tre comparti:

- il gioco mediante rete fisica attraverso apparecchiature che si collegano ai siti illegali ovvero attraverso apparecchiature che offrono giochi promozionali vietati in quanto in violazione alla riserva statale sui giochi (i cc.dd. totem);
- la manomissione/alterazione di apparecchi da gioco con vincita in denaro;
- le scommesse (sia mediante rete fisica che mediante siti *on line* illegali).

Il fenomeno dell'evasione totale si verifica, per esempio nel caso di gioco a distanza, anche attraverso l'utilizzo di apparecchi illeciti (totem), che si collegano a piattaforme estere prive di qualunque autorizzazione. Nella fattispecie si riscontra una doppia violazione in quanto si gioca con un concessionario non autorizzato tramite una intermediazione a sua volta vietata.

Un fenomeno che sta emergendo con sempre maggior rilevo è quello dell'alterazione delle schede degli apparecchi da intrattenimento. Al riguardo, atteso il sempre crescente livello di complessità tecnologica delle modalità di alterazione, è stato costituito nell'anno 2017 un gruppo tecnico per mettere a punto alcuni modelli e strategie di contrasto, in autonomia o con la collaborazione della Guardia di Finanza.

A seguito degli approfondimenti effettuati sono stati individuati gli apparecchi con vincita in denaro provvisti di schede di gioco per le quali potenzialmente era possibile alterare i contatori. Il partner tecnologico, attraverso un adeguamento del Sistema di controllo, ha potuto verificare gli apparecchi che presentavano delle anomalie di trasmissione dei dati di gioco. E' stata, quindi, effettuata, nell'anno 2017, una operazione su tutto il territorio nazionale per verificare 404 apparecchi con vincite in denaro. L'esito dell'operazione è stato estremamente positivo, in quanto non solo ha permesso di accertare numerosi illeciti, sia di natura amministrativa che penale, da cui scaturiranno gli accertamenti tributari per evasione del PREU, ma ha consentito che gli apparecchi con tale tipologia di "alterazione" scomparissero quasi completamente dal territorio nazionale e con loro la correlata evasione fiscale.

Sul piano dei controlli, nel 2017 l'Agenzia ha effettuato 48.815 controlli (vedi Tabella 4.A.III.14). In gran parte, si è trattato di controlli sugli apparecchi da intrattenimento, nonché di controlli mirati a far rispettare il divieto di gioco per i minori. Per questa ultima tipologia di controllo, nel 2017 sono state accertate 46 violazioni, sono state irrogate 42 sanzioni per un importo complessivo di euro 343.332 e sono stati sospesi 33 esercizi (Tabella 4.A.III.15).

**TABELLA 4.A.III.14: CONTROLLI NEL SETTORE DEI GIOCHI - 2017**

Tipologia controllo	N. controlli effettuati
Controlli su divieto di gioco ai minori	14.841
Controlli su apparecchi	30.183
Controlli su scommesse	3.303
Controlli sul Bingo	323
Controlli sul gioco on line	165
<b>Totalle</b>	<b>48.815</b>

**TABELLA 4.A.III.15: CONTROLLI SUL DIVIETO DI GIOCO AI MINORI – 2017**

	Numero Violazioni Accertate			Numero Sanzioni Irrrogate			Importo Sanzioni Irrrogate			Numero Esercizi Sospesi			Numero giorni Sospensione Disposti		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2015	2016	2017
GENNAIO	3	12	0	3	12	1	16.667	80.000	5.000	3	9	0	30	90	0
FEBBRAIO	0	5	6	5	5	4	27.000	31.667	24.999	3	3	1	30	50	10
MARZO	4	4	6	7	4	9	45.333	25.000	66.667	2	3	7	20	30	60
APRILE	7	4	8	8	3	8	67.500	20.000	66.000	6	1	7	90	10	70
MAGGIO	4	3	5	8	3	4	55.066	20.000	26.667	6	2	2	30	22	20
GIUGNO	4	9	7	6	12	7	34.735	76.333	77.999	6	9	8	60	92	123
LUGLIO	5	0	4	4	3	4	70.000	21.667	29.333	1	3	4	10	30	60
AGOSTO	1	0	0	8	0	0	64.000	0	0	37	3	0	60	50	0
SETTEMBRE	0	1	4	4	1	2	22.000	6.667	13.333	3	2	2	30	20	21
OTTOBRE	3	10	2	2	9	1	13.333	49.666	6.667	0	4	1	0	42	30
NOVEMBRE	4	6	3	10	8	0	42.000	95.000	0	3	4	1	70	50	10
DICEMBRE	2	3	1	2	3	2	11.667	20.000	26.667	2	1	0	20	10	0
<b>Totalle</b>	<b>37</b>	<b>57</b>	<b>46</b>	<b>67</b>	<b>63</b>	<b>42</b>	<b>469.301</b>	<b>446.000</b>	<b>343.332</b>	<b>72</b>	<b>44</b>	<b>33</b>	<b>450</b>	<b>496</b>	<b>404</b>

Rispetto all'anno 2016 il numero complessivo dei controlli nel 2017 è stato incrementato di oltre il 2%, con un aumento significativo del 13% c.a. riferito agli apparecchi con vincita in denaro.

La Tabella 4.A.III.16 riporta l’andamento dell’esito dell’attività di controllo nel settore dei giochi nel periodo 2012-2017.

**TABELLA 4.A.III.16: ESITI DELL’ATTIVITÀ DI CONTROLLO NEL SETTORE DI GIOCHI – PERIODO 2012-2017**

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Esercizi Controllati	27.376	23.132	27.428	32.015	33.578	35.166
Violazioni Penali	530	584	703	658	223	277
Persone Denunciate all’A.G.	528	530	612	630	245	279
Sequestri Penali	281	243	148	65	53	58
Violazioni Amministrative AAMS	1.740	3.176	2.151	1.805	1.687	6.797
Violazioni Amministrative No AAMS	1.232	530	372	385	286	281
Persone Segnalate	1.796	1.624	1.088	768	687	838
Misure Cautelari	1.017	1.077	710	546	549	558
Sanzioni Irrogate AAMS	5.591	6.641	3.964	3.044	2.438	11.163
Imposta Accertata	42.621.784	22.364.070	27.160.083	22.610.759	22.064.194	31.649.307
Importo Sanzioni Amministrative	20.107.447	20.840.073	22.706.690	19.817.101	26.659.154	20.650.324
N. Atti Accertamento	2.139	2.457	2.177	2.153	2.158	2.581
Importo Sanzioni Tributarie	21.701.666	28.119.516	16.677.323	18.767.279	30.313.740	44.689.473

Sempre nell’ambito dei controlli in materia di giochi merita di essere segnalata l’attività di prevenzione e repressione esercitata nell’ambito del Comitato di Alta Vigilanza istituito dall’art.15-ter del D.L. n. 78/2009, convertito dalla Legge n. 102 del 3 agosto 2009. Tale Comitato è un tavolo di lavoro interforze presieduto dal Direttore dell’Agenzia, e composto da rappresentanti della Polizia di Stato, dell’Arma dei Carabinieri, del Corpo della Guardia di Finanza e della stessa Agenzia, con il compito di sovrintendere alla definizione, secondo principi di efficienza, efficacia ed economicità, di strategie e indirizzi, alla pianificazione e al coordinamento di interventi organici, sistematici e capillari sull’intero territorio nazionale, per la prevenzione e la repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori.

Per quanto concerne le somme derivanti dall’accertamento di violazioni tributarie e amministrative (comprese le sanzioni del Lotto, lotterie e contrabbando), nel 2017, si registra un valore di circa euro 135,7 milioni (87,5 nel 2016). In particolare, l’imposta accertata è pari a circa 70,8 milioni di euro, le sanzioni amministrative irrogate pari a circa 20,6 milioni di euro, quelle tributarie a circa 44,2 milioni di euro. Tale risultato è da ricondurre anche ad attività di accertamento legate, in alcuni casi, alla definizione di importanti operazioni di polizia eseguite negli anni precedenti.

Le violazioni nel settore dei giochi sono tendenzialmente in diminuzione sia per la regolarizzazione del circuito parallelo, sia per la forte azione di presidio sul territorio con un importante effetto di deterrenza in un contesto in cui le frodi tecnologiche sono sempre più sofisticate e mirate. La riduzione delle violazioni, con particolare riferimento al settore delle scommesse, è derivata anche dalla “regolarizzazione per emersione” introdotta dalla Legge n. 190/2014 (e successivamente estesa nel 2016 ad opera della Legge n. 208/2015). Si è così regolarizzata una parte dei cosiddetti CTD (Centri Trasmissione Dati), soggetti ubicati nel territorio dello Stato che, oltre ad esercitare una concorrenza sleale nei confronti dei concessionari statali (regolari), non sono collegati al totalizzatore nazionale dell’Agenzia (*laddove sono registrate tutte le scommesse e le vincite pagate*), non versano imposte all’erario sulla raccolta e non sopportano alcun onere concessorio, con evidente documento per le entrate erariali.

Nel corso del 2017 sono state monitorate le attività relative alla tempestiva riscossione dei tributi, delle sanzioni e delle altre entrate erariali di competenza, mediante la riduzione dei tempi amministrativi attualmente previsti per le iscrizioni a ruolo, l'adozione di efficaci misure cautelari e il coordinamento con gli agenti della riscossione. Nello specifico si è data attuazione dei criteri direttivi e delle procedure telematiche concernenti la liquidazione automatizzata e l'iscrizione a ruolo delle imposte sui giochi.

### 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 2017 sono stati effettuati 9.293 controlli complessivi nel settore, di cui 8.591 sulla rete distributiva al dettaglio e 702 su quella di distribuzione all'ingrosso. I controlli sulla rete distributiva al dettaglio sono stati, tra l'altro, diretti alla verifica del rispetto delle norme che disciplinano il rapporto concessorio sotto i diversi aspetti, il possesso dei requisiti soggettivi in capo ai concessionari, il rispetto degli obblighi e dei divieti fra i quali il divieto di vendita dei tabacchi ai minori di cui all'art. 7 del decreto-Legge 13 settembre 2012, n. 158, convertito dalla Legge 8 novembre 2012, n. 189.

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 si è attestato al 40,37%. Infatti, a fronte di 109 controlli effettuati, 44 hanno avuto un esito positivo.

Sulla base delle immissioni in consumo di liquidi da inalazione contenenti nicotina comunicate dai depositari autorizzati/rappresentanti fiscali ovvero risultanti dalle verifiche effettuate dai competenti uffici periferici, nel 2017, sono stati emessi avvisi di pagamento per l'importo complessivo di circa 33 milioni di euro. Dall'attività di accertamento e di verifica dei versamenti dell'accisa dovuta dai depositari per l'immissione in consumo di tabacchi lavorati è emersa la quasi assoluta regolarità e tempestività dei pagamenti. Per quanto riguarda gli svincoli irregolari di prodotti del tabacco dal regime sospensivo (mancanze inventariali o durante il trasporto), accertati in sede di controllo dall'Agenzia, sono stati emessi provvedimenti per il recupero dell'accisa per l'importo complessivo di oltre 1,8 milioni di euro.

### 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.

I risultati gestionali registrati a fine esercizio nei settori della contraffazione, della pirateria e del commercio abusivo, si attestano su valori superiori rispetto a quelli programmati e, nel complesso, confermano un miglioramento qualitativo delle attività di controllo. Infatti, nell'anno 2017 sono stati sequestrati circa 45,5 milioni di pezzi e circa 9.091 tonnellate di merci, per un valore accertato di 144 milioni di euro ed un valore stimato di 281,7 milioni di euro.

Per quanto riguarda il contrasto al fenomeno della contraffazione, la Tabella 4.A.III.17 riporta sia i dati quantitativi del numero dei controlli sia quelli di efficacia, in termini di tasso di positività. Il numero di controlli effettuati tiene conto di una generale riduzione dei flussi illeciti che ha interessato il territorio italiano per effetto di diversioni di traffico verso le dogane di altri Stati Membri, coerente con il trend dei flussi registrati negli ultimi anni. Rispetto all'anno precedente, si conferma un tasso di positività dei controlli pari al 24,1%, in aumento rispetto a valore registrato per il 2016 (22,2%).

**TABELLA 4.A.III.17: CONTROLLI IN TEMA DI CONTRAFFAzione**

Tipologia indicatore	2017				2017 vs. 2016			
	Risultato atteso	Consuntivo	Scostamento		2016	2017	Scostamento	
			Assoluto	%			Assoluto	%
Numero dei controlli	-	25.922	-	-	28.277	25.922	-2.355	-8,3%
Tasso di positività	18%	24,1%	6,1	33,8%	22,2%	24,1%	1,9%	8,6%

Come evidenziato nella successiva Tabella 4.A.III.18, che riporta le categorie ed il valore delle merci contraffatte, il 29,3% dei pezzi sequestrati è costituito da etichette, adesivi, cartellini e bottoni (Altre merci), seguito dal 26,2% dei giocattoli, giochi e articoli sportivi. Sebbene con percentuali diverse, rispettivamente del 35,13% e del 15,47%, tali categorie rappresentavano anche nel 2016 oltre il 50% dei pezzi sequestrati.

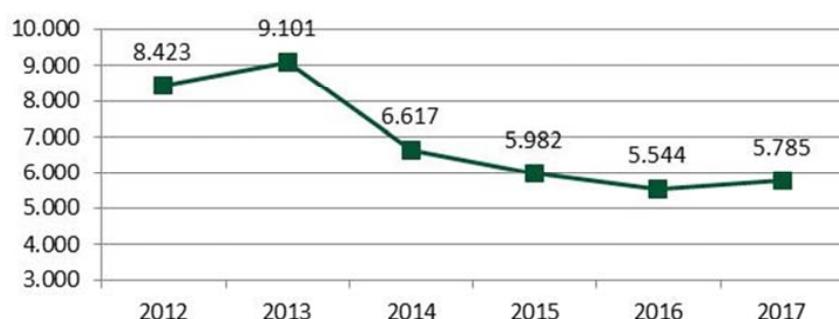
**TABELLA 4.A.III.18: CATEGORIE E VALORE DELLE MERCI CONTRAFFATTE (ANNO 2017)**

Categoria TAXUD	N. pezzi	%	Valore accertato (euro)	Valore stimato (euro)
1) Prodotti alimentari e bevande	-			
2) Prodotti per la cura del corpo	54.211	2,8%	121.877	135.757
3) Abbigliamento ed accessori	397.476	20,5%	4.930.828	5.176.929
4) Calzature e loro parti	63.982	3,3%	508.499	3.413.707
5) Accessori personali	169.601	8,8%	2.195.738	2.628.745
6) Telefoni cellulari e loro parti	131.233	6,8%	2.531.690	2.667.895
7) Apparecchi elettronici ed informatici	43.800	2,3%	1.057.991	1.622.000
8) CD,DVD, cassette, cartucce per giochi		0,0%		
9) Giocattoli, giochi e articoli sportivi	507.701	26,2%	852.894	2.983.348
10) Tabacchi	300	0,0%	300	300
11) Medicinali	50	0,0%	300	300
12) Altre merci	566.452	29,3%	772.662	1.206.653
<b>Total contraffazione</b>	<b>1.934.806</b>	<b>100,0%</b>	<b>12.972.779</b>	<b>19.835.634</b>
Var. % (2016/2015)	-13,3%		16,7%	19,7%

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 settore degli stupefacenti, nel 2017 l’Agenzia ha sequestrato merci per circa 5.785 Kg/lt ed oltre 37,5 milioni di pezzi (pasticche o similari +24.821,9% rispetto all’anno precedente). Considerando le quantità in chilogrammi, il 44,7% ha riguardato la marijuana, il 36,5% la cocaina, il 14,1% il khat, il 2,1% l’eroina e l’1% l’hashish. Le principali aree geografiche di provenienza degli stupefacenti sono: il Sud America per quanto riguarda la cocaina (in particolare il Brasile e la Repubblica Dominicana); la Grecia e l’Albania per quanto riguarda la marijuana; la Spagna per l’hashish; l’Etiopia ed il Kenya per il khat; l’Iran e il Pakistan per l’eroina.

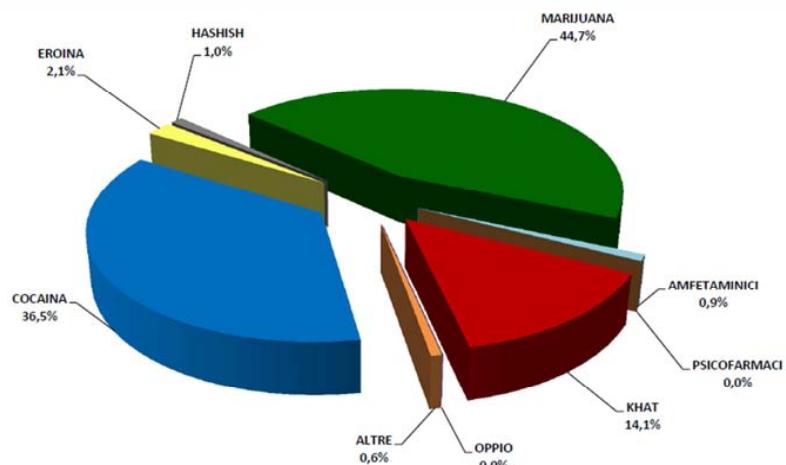
Le figure e la tabella seguenti mostrano, rispettivamente, l’andamento dei sequestri di stupefacenti nel quinquennio 2012-2017 e i dati relativi alle diverse tipologie di stupefacenti sequestrati in termini di quantità, di numerosità di pezzi e di valore monetario.

**FIGURA 4.A.III.9: ANDAMENTO DEI SEQUESTRI DI STUPEFACENTI (IN KG)****TABELLA 4.A.III.19: QUANTITÀ SEQUESTRATE E STIMA DEI VALORI PER TIPOLOGIA DI STUPEFACENTI**

Tipologia di stupefacenti	Quantità e valore stimato					
	Anno 2016		Anno 2017			
	Kg/litri	N. pezzi (pasticche o simili)	Valore stimato (euro)	Kg/Lt	N. pezzi (pasticche o simili)	Valore stimato (euro)
COCAINA	2.303,9		170.382.255	2.112,2		151.391.102
EROINA	168,6		10.202.882	120,7	1	5.946.323
HASHISH	736,1	20	7.464.374	58,9	41	652.245
MARIJUANA	1.589,8	119	15.593.960	2.587,2	253	20.554.026
ANFETAMINICI	3,7	382	66.238	54,1	2.035	967.563
PSICOFARMACI	0,0	149.595	60.104		180	720
KHAT	714,9		812.272	814,5		651.951
OPPIO	0,0		10			77
ALTRE	27,1	463	1.399.343	37,4	37.524.603	37.798.941
<b>TOTALE (stupefacenti)</b>	<b>5.544,2</b>	<b>150.579</b>	<b>205.981.438</b>	<b>5.785</b>	<b>37.527.113</b>	<b>217.962.948</b>
<i>PRECURSORI</i>	0,0	0	0	0,0	0	0
<b>Totale complessivo</b>	<b>5.544,2</b>	<b>150.579</b>	<b>205.981.438</b>	<b>5.785</b>	<b>37.527.113 *</b>	<b>217.962.948</b>
Variazione % (2017/2016)				4,3%	24.821,9%	5,8%

\* Trattasi principalmente di un sequestro di "droga del combattente" (37,5 milioni di pastiglie) presso il porto di Genova con provenienza India e destinazione Libia.

FIGURA 4.A.III.10: TIPOLOGIA SEQUESTRI PER STUPEFACENTI



Nell’ambito dell’attività di prevenzione e contrasto al contrabbando di sigarette, nel corso del 2017 sono stati sequestrati per contrabbando circa 1,9 milioni di pacchetti di sigarette (-15,2% rispetto al 2016) e circa 71,4 tonnellate di tabacco sfuso (+135,8% rispetto al 2016). Sono stati sequestrati, inoltre, circa 4.424 sigari (-39,5% rispetto ai sigari sequestrati nel corso del 2016). La maggiore quantità di pacchetti sequestrati hanno come paese di origine la Grecia, il Montenegro e la Malesia.

Al di fuori degli spazi doganali, nel corso del 2017 sono stati sequestrati 167,25 tonnellate di sigarette (-8,2% rispetto all’anno precedente). Le Regioni più interessate dai sequestri nel 2017 sono la Campania, con oltre il 60% del quantitativo sequestrato, seguita dal Friuli Venezia Giulia, dalla Liguria e dalla Calabria. Le percentuali del quantitativo dei sequestri fino a 10 kg riscontrati nel 2017 (pari al 91% del totale), permette di evincere che anche per l’anno in esame si è consolidata la recente tendenza, da parte delle organizzazioni criminali, di focalizzare prevalentemente la distribuzione e vendita dei tabacchi al dettaglio, in piccoli lotti (solitamente i sequestri fuori gli spazi doganali, in particolare nel Sud-Italia, avvengono nei mercati rionali o nei banchetti per la strada). La disamina per prodotto dei tabacchi sequestrati vede ai primi posti per volumi, i marchi “Manchester”, “Marble”, “Regina”, rientranti nella categoria delle cd. *cheap whites*.

Nel corso del 2017 l’Agenzia ha continuato a sviluppare le attività di *intelligence* per la prevenzione e la repressione del contrabbando di sigarette, rafforzando la collaborazione internazionale con le Amministrazioni doganali, con le Ambasciate di Germania ed Inghilterra, nonché avviando una nuova attività di collaborazione in ambito EUBAM per i traffici che riguardano i flussi illeciti dall’Est Europeo. In tale contesto, numerosi sono stati i controlli e i monitoraggi di spedizioni di sigarette provenienti dal Medio Oriente e dirette verso il Nord -Africa (in particolare Libia), con scalo presso porti italiani, a seguito anche di richieste pervenute da diverse Amministrazioni doganali degli Stati Membri e dall’OLAF.

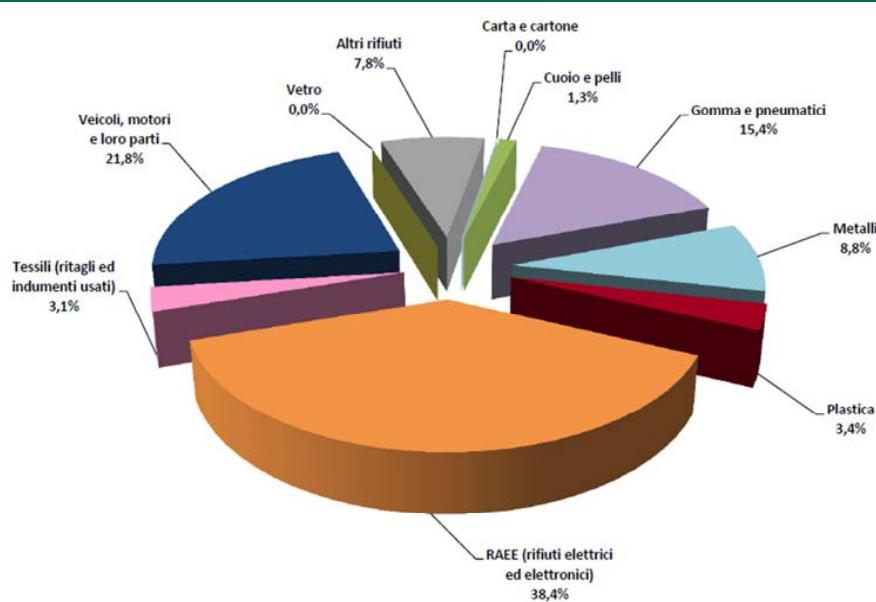
L’Agenzia ha effettuato preventive attività di analisi dei rischi per la selezione delle spedizioni e dei soggetti da sottoporre a controllo e per le selezioni mirate delle spedizioni con caratteristiche a maggiore rischio specifico. Nel 2017, l’Agenzia ha rafforzato ulteriormente le attività di *intelligence* per il contrasto al traffico illecito di rifiuti potenziando le attività di analisi e monitoraggio dei prodotti a rischio quali: polietilene, metalli, veicoli usati e parti di veicoli, cascami tessili, nonché cascami e avanzi di rame dichiarati in entrata e in uscita dallo Stato (in particolare verso la Repubblica Popolare Cinese e i paesi del continente Africano). Sono stati elaborati specifici profili di rischio e attivati diversi codici operativi nazionali per la selezione e il

controllo approfondito di numerose operazioni doganali. Tali attività hanno comportato l’invio di numerose segnalazioni all’Ufficio dell’Addetto doganale presso l’Ambasciata d’Italia nella Repubblica Popolare Cinese, relative ai controlli posti in essere dall’Agenzia sulla documentazione a corredo delle diverse dichiarazioni di esportazione (licenze, certificati di *pre-shipment*, polizze fidejussorie) di rifiuti destinati alla Cina.

Nell’ambito delle attività volte al rafforzamento della collaborazione con le Autorità Cinesi, è continuata la partecipazione di un rappresentante dell’Agenzia al Gruppo di progetto “UE - Cina 2014-2017”, con l’obiettivo di realizzare una maggiore cooperazione nel contrasto del traffico illecito di rifiuti attraverso lo scambio di dati e informazioni, analisi congiunte del quadro normativo di riferimento e redazione di raccomandazioni. Le operazioni di verifica svolte nel 2017 hanno comportato l’elevazione di contestazioni a 13 società di import/export di rifiuti e di trasporto per la mancata iscrizione al SISTRI ed al relativo pagamento del contributo annuale, che hanno comportato un importo complessivo delle sanzioni da un minimo di € 279.000 ad un massimo di € 1.674.000.

Nel corso dell’anno sono state sequestrate circa 1.662 tonnellate di rifiuti per un valore accertato di circa 656.000 euro. Come evidenziato nel grafico seguente, il 38,4% dei sequestri (in kg) ha riguardato “RAEE - rifiuti elettrici ed elettronici” seguiti dai “veicoli, motori e loro parti” (21,8%), “gomma e pneumatici” (15,4%), “rifiuti di metallo” (8,8%) (principalmente in importazione).

**FIGURA 4.A.III.11: RIFIUTI (KG/LT) PER TIPOLOGIA**



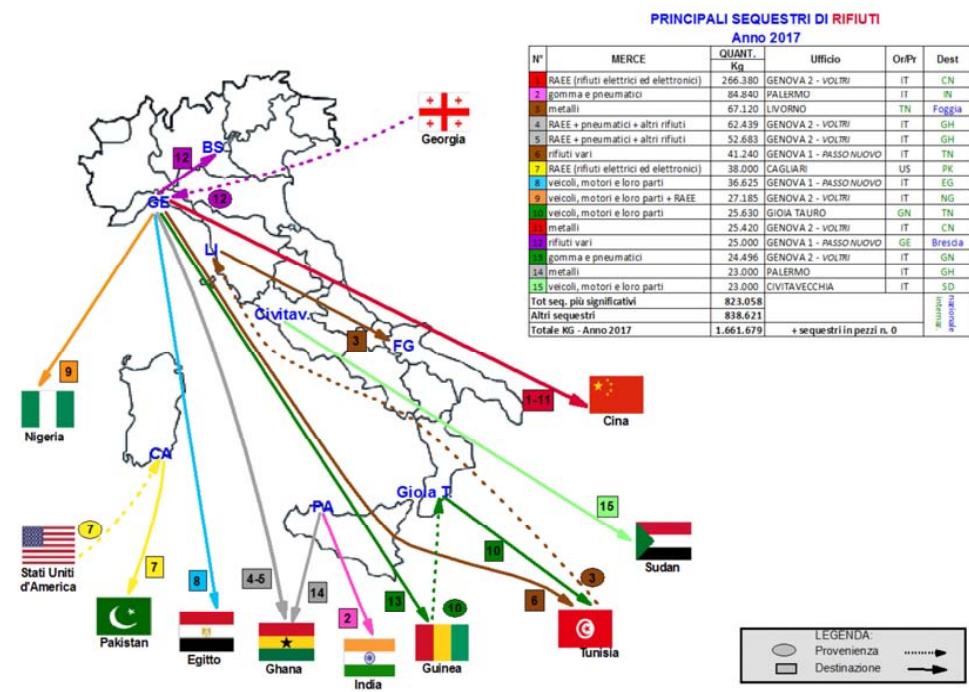
Nella maggior parte dei casi, i sequestri effettuati, relativi a veicoli usati e/o loro parti, sono stati individuati a seguito di controlli svolti presso i porti nazionali. L’Africa e, in particolare, Paesi quali il Ghana, la Tunisia, la Nigeria, il Sudan, il Senegal, la Guinea e l’Egitto risultano essere la principale destinazione dei rifiuti classificati come RAEE (rifiuti elettrici ed elettronici) e veicoli, motori e loro parti. Per quanto riguarda i metalli, la plastica, la gomma (pneumatici) ed il cuoio e le pelli le destinazioni finali risultano essere i paesi asiatici e nel caso di specie la Cina, l’India e Hong Kong. Si segnala, nel merito, che le analisi dei flussi di veicoli, militari e civili, esportati dall’Italia (e dall’Unione europea) verso la Somalia, la Libia, la Siria ed altri paesi del continente africano, sono oggetto da tempo di specifiche segnalazioni inoltrate alla Direzione

Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, in ordine alla possibile sussistenza di reti strutturate attive sul territorio dello Stato per finalità illecite da realizzare nel territorio italiano o all'estero.

In tale contesto di collaborazione istituzionale, la Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, considerando le analisi svolte e le ipotesi info-investigative formulate dall'Agenzia, ha ribadito che per i veicoli di tipo militare, dismessi e provenienti dall'Amministrazione militare e ceduti a privati per la successiva esportazione verso la Somalia, in mancanza della prevista autorizzazione/licenza di esportazione rilasciata dal MAE (Ministero degli Affari Esteri - UAMA), gli Uffici doganali dovranno prontamente informare la competente Procura della Repubblica per la configurazione dell'ipotesi di reato di cui all'art. 25 della Legge n. 185/1990. Le medesime azioni sono state intraprese anche nel caso in cui le esportazioni di veicoli militari (o loro parti) e/o spedizioni identificabili come armamenti (o loro parti), abbiano interessato altri paesi caratterizzati da forte instabilità politica ed istituzionale o per i quali siano state adottate misure restrittive a seguito di embarghi e/o Decisioni PESC connesse a rischi per la sicurezza internazionale e al terrorismo di matrice islamista.

Nel 2017 sono state numerose le informative dedicate al fenomeno in esame, indirizzate da questa Agenzia alla Procura Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, per le valutazioni del Procuratore Nazionale in ordine all'impulso di investigazioni presso le competenti Procure Distrettuali Antimafia, di cui alcune tuttora in corso, dalle quali sono emerse anche posizioni di soggetti a rischio per collegamenti con il terrorismo internazionale di matrice islamista.

**FIGURA 4.A.III.12: PRINCIPALI SEQUESTRI DI RIFIUTI EFFETTUATI**



L'elaborazione dei dati a livello nazionale relativi alle esportazioni dirette verso la Repubblica Popolare Cinese ha evidenziato il decremento di volumi trattati dai porti italiani, in coincidenza con l'aumento degli stessi flussi presso porti esteri situati nell'Europa del Nord (Regno Unito, Germania, Olanda, Belgio); le diverse politiche logistico portuali attuate in vari Stati Membri, anche in termini di investimenti economici e finanziari sono la ragione primaria dei diversi volumi di traffico trattati dalle varie Amministrazioni doganali dei Paesi UE, considerato

che il mezzo navale è di grande rilevanza per il settore dei rifiuti/cascami e avanzi industriali, rientrando essi nella filiera economica del trattamento, riciclo/reimpiego nei settori industriali correlati a detti materiali, da tempo delocalizzati dall'Europa presso i Paesi Asiatici e in particolare in Cina. Le distorsioni di flusso a rischio sono state segnalate alle collaterali strutture estere, con l'emissione di decine di RIF nel circuito informativo antifrode unionale.

Il tavolo di lavoro congiunto istituito nel mese di marzo 2016 dal Procuratore Nazionale Antimafia e Antiterrorismo con UIF e Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ha proseguito la sua attività di integrazione delle analisi e scambio delle informazioni tra i due enti (Unità di Informazione Finanziaria della Banca d'Italia e Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) per studiare e comprendere i fenomeni economici e finanziari connessi al commercio internazionale che potrebbero essere a elevato rischio di infiltrazioni della criminalità organizzata e del terrorismo. Nell'ambito delle attività condotte dal tavolo di lavoro permanente presso la Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, sono state individuate numerose posizioni soggettive ritenute di interesse, dalla selezione e analisi di cluster di soggetti di nazionalità potenzialmente a rischio (tunisini, pakistani, siriani) che hanno presentato dichiarazioni di movimentazione di valuta presso i valichi in entrata e in uscita dal territorio nazionale o che sono stati sanzionati per aver omesso gli adempimenti previsti dal D.Lgs n.195/2008 all'atto dell'ingresso o dell'uscita dal territorio nazionale. A tal proposito, i soggetti individuati sono stati segnalati direttamente a la Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo e all'Unità di Informazione Finanziaria della Banca d'Italia per gli approfondimenti del caso.

Nell'ambito dell'azione di prevenzione e repressione alle violazioni in materia valutaria, nel corso del 2017 sono state accertate 13.504 violazioni che hanno portato a sequestrare valuta per 511.585.266 euro (tra i sequestri figura un certificato azionario di circa 450 milioni di euro).

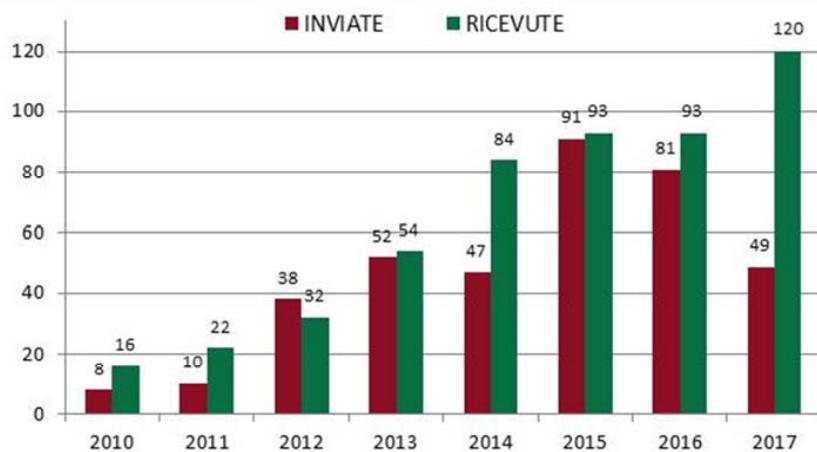
#### Attività di prevenzione e contrasto nell'ambito delle collaborazioni internazionali

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. Nell'anno 2017, sono state registrate, nella Banca Dati Mutua Assistenza, 1.421 richieste attive e 2.647 richieste passive di cooperazione amministrativa in materia di origine, per un totale di 4.068 documenti oggetto di controllo. Nel 2017, si registrano, inoltre, 1.277 richieste di mutua assistenza amministrativa in materia doganale e 2.667 richieste di cooperazione amministrativa in materia di IVA intracomunitaria.

Con riferimento alle attività di mutua assistenza inquadrate ai sensi della “Convenzione di Napoli II”, si è registrata una leggera diminuzione del numero di richieste inviate (49), ma un netto aumento del numero delle istanze ricevute (120), per un totale di 169 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, infatti, è pari a 245 attività rispetto ai 169 fascicoli aperti.

Lo strumento della “Convenzione di Napoli II” si conferma particolarmente versatile ed efficace per le attività di prevenzione e contrasto a molte violazioni e, in particolare, a quelle perpetrate dalla criminalità organizzata internazionale; di tali qualità è peraltro sempre più consapevole l'Autorità giudiziaria, come dimostrano i numerosi procedimenti penali per i quali lo strumento della Convenzione costituisce un indiscusso valore aggiunto.

Nella Figura 4.A.III.13 è possibile rilevare il progressivo incremento dell'utilizzo dello strumento della Convenzione di Napoli II.

**FIGURA 4.A.III.13: ATTIVITÀ DI MUTUA ASSISTENZA AI SENSI DELLA CONVENZIONE DI NAPOLI II**

Le richieste trattate hanno coinvolto, come ogni anno, settori di violazione diversi, in particolare i prodotti viaggianti in sospensione di accisa (prodotti alcolici, sigarette/tabacchi, prodotti energetici), i farmaci, il contrabbando, le accise non armonizzate (in maggioranza oli lubrificanti), la droga e la contraffazione. I Paesi ai quali sono state inviate maggiori richieste, nel corso del 2017, sono stati Spagna, Francia, Portogallo, Gran Bretagna, Germania, Irlanda, Polonia, Paesi Bassi, Romania, Croazia e Belgio. I Paesi che hanno inviato maggiori richieste sono stati Germania, Gran Bretagna, Belgio, Olanda, Polonia, Francia, Austria, Lettonia.

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 negli ultimi anni ha registrato un progressivo aumento fino all'anno 2014, con un successivo calo nel 2015 e, per il 2016, un nuovo incremento. Infatti, le comunicazioni AM sono passate da 14 nel 2011, a 24 nel 2012, 25 nel 2013, 39 nel 2014, 27 nel 2015, 31 nel 2016 e 30 nel 2017. 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 2018-2020**

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.

Le attività dell’Agenzia sono, inoltre, 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.

I potenziali elementi di rischio sono definiti, a livello generale, con riferimento ad indicatori di rischio di tipo oggettivo, quali ad esempio la tipologia delle merci, l’origine, la provenienza e la destinazione, il trattamento fiscale, ecc. e soggettivo quali, ad esempio, gli eventuali precedenti che riguardano l’operatore economico, risultanti dalla Banca Dati Antifrode (che contiene tutte le violazioni amministrative e penali rilevate dagli Uffici delle dogane) o segnalati dall’Ufficio Antifrode dell’Unione europea (OLAF), da altre amministrazioni, dalle forze di polizia. Tutti questi elementi vengono costantemente elaborati in connessione con l’andamento e le variazioni dei flussi di traffico, anch’essi oggetto di studio e monitoraggio.

Il sistema dei controlli doganali - che si avvale anche del prezioso contributo fornito dalle apparecchiature scanner a raggi-x utilizzate per la verifica dei container - è basato sulle più evolute tecniche di analisi dei rischi volte a eliminare ritardi che possano rivelarsi pregiudizievoli per la fluidità dei traffici commerciali.

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: il servizio di sdoganamento *online*, che integra le attività di controllo, processa mediamente un’operazione ogni 1,5 secondi. La procedura telematica dello “Sdoganamento in mare e in volo”, che consente la presentazione delle 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 alle imprese di non 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.

Per rafforzare la propria capacità operativa, la strategia dell’Agenzia si sviluppa secondo le seguenti linee direttive:

- sfruttare le opportunità della *digital transformation* contenendo gli effetti della *digital disruption* che travolge le imprese che non investono sul rinnovamento digitale della propria filiera e su un grado di sincronizzazione competitiva della propria *supply chain*;
- adottare soluzioni coerenti con lo scenario di “industria” e “logistica 4.0.” da offrire nell’ambito di una visione estesa all’intera catena logistica multimodale.

La dogana in questa prospettiva progetta ed offre servizi che, oltre a stimolare e favorire il rinnovamento digitale delle piccole e medie imprese, sono anche adeguati alle esigenze delle più grandi - o semplicemente di quelle più *smart* - che nel rinnovamento digitale hanno già investito. L’obiettivo è quello di individuare e ridurre le inefficienze nella movimentazione multimodale delle merci, così da reinserire in modo concorrenziale la “Banchina Italia” nella rete transeuropea e attrarre nuove correnti di traffico, tramite interventi anche di breve periodo e a costi contenuti.

Le principali linee di sviluppo riguardano l’ottimizzazione della filiera logistica procedurale nel Sud Italia, agendo sulle leve della digitalizzazione, per conferire al Meridione un rapido vantaggio competitivo. Sotto tale profilo, l’Agenzia continuerà 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 punta 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 delle Dogane e dei Monopoli e la Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, saranno 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. A tale ultimo proposito, l’Agenzia dà impulso alla digitalizzazione dei processi e sviluppa 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 mette in atto le iniziative utili per 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 e Guardia di Finanza, Polizia locale). E' anche prevista la promozione di attività di studio e analisi del settore del gioco, volte a meglio conoscere le caratteristiche economico sociali dell'offerta e della domanda, al fine di agevolare le azioni di contrasto dell'offerta illegale e di contenimento delle eventuali conseguenze negative associate.

Per il settore dei tabacchi, l'Agenzia si prefigge l'obiettivo di facilitare i compiti dell'utenza attraverso la riduzione dei tempi di rilascio di concessioni e autorizzazioni per la rivendita dei generi di monopolio e l'adozione di appositi interventi di competenza per la razionalizzazione della rete di vendita al dettaglio dei tabacchi lavorati. In tale settore 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 D.Lgs. n. 6/2016, di recepimento della direttiva 2014/40/UE e all'adozione dei connessi provvedimenti autorizzatori e sanzionatori.

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 2018-2020 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. In tale quadro di riferimento si colloca il Piano dell'Agenzia 2018-2020 all'interno del quale sono individuati obiettivi di rilievo strategico e relativi indicatori di "output" che formeranno oggetto di misurazione e valutazione del livello di conseguimento della complessiva performance organizzativa. Inoltre, nel Piano sono presenti anche indicatori di "outcome", intesi quali parametri atti ad esprimere l'effetto atteso o generato da una politica/servizio/attività dell'Agenzia sui destinatari diretti e indiretti, nel medio-lungo termine, nell'ottica di creazione di valore pubblico, ovvero del miglioramento del livello di benessere economico-sociale.

Il Piano 2018-2020 prevede tre aree strategiche di intervento (ASI):

▫ **ASI 1 - Competitività e sostegno alla crescita**

In tale area si collocano le iniziative volte:

- alla 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);
- all'incremento della platea degli Operatori Economici Autorizzati e all'utilizzo delle connesse facilitazioni, nonché degli strumenti che determinano la certezza del rapporto doganale;
- al 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;
- al 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.

#### ▫ 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;
- 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;
- 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 alla produzione, distribuzione e circolazione dei prodotti da fumo;
- 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.

#### ▫ ASI 3 - *Legalità*

In tale area si collocano le iniziative relative:

- al presidio nel settore dei giochi, al fine di tutelare i soggetti vulnerabili e combattere l'offerta illegale;
- 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.

### IV) L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA

Anche per il 2017 il contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa ha rappresentato l'obiettivo prioritario della Guardia di Finanza, perseguito mediante un'azione coordinata e articolata sull'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria, su delega della Magistratura, e di controlli e verifiche fiscali svolti nel quadro di Piani Operativi pianificati a livello centrale ed eseguiti nelle diverse aree del Paese tenendo conto delle dinamiche economiche in ambito locale. Sotto il primo profilo, il Corpo sviluppa investigazioni estese a tutti i reati fiscali, economici e finanziari, procedendo ad interessare sistematicamente l'Autorità giudiziaria, con proposte di sequestro per equivalente, finalizzate alla successiva confisca dei beni nella disponibilità dei responsabili dei più gravi reati tributari, allo scopo di assicurare un effettivo recupero delle risorse indebitamente sottratte all'Erario.

Per il secondo aspetto, il Corpo esercita un complesso di poteri di natura amministrativa, previsti dalle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, che consentono ai militari di svolgere accessi, ispezioni e verifiche presso i soggetti che esercitano attività d'impresa, i professionisti e gli Enti non commerciali, di invitare i contribuenti a fornire dati e notizie, di inoltrare questionari, di chiedere informazioni alle Amministrazioni dello Stato e agli Enti pubblici non economici, nonché di svolgere indagini finanziarie, che consentono di

ricostruire l'entità dei flussi di denaro, titoli e strumenti finanziari ricollegabili all'attività economica effettivamente svolta.

### L'attività di prevenzione

Le attività operative della Guardia di Finanza per il 2017 sono state preordinate all'attuazione dei contenuti dell'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche per il 2017, nonché, in termini analoghi, dell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2017-2019 e, in misura più di dettaglio, della Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione per la medesima annualità. I richiamati documenti hanno assegnato al Corpo una marcata proiezione investigativa, affidando all'Istituzione precise funzioni in tema di contrasto non soltanto alle violazioni e alle frodi fiscali, ma, più in generale, a tutte le diverse forme con cui si manifesta l'illegalità economico-finanziaria. Detto programma ha tenuto conto, inoltre, dei principi fissati dalla Legge 11 marzo 2014, n. 23 di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale e dai correlati provvedimenti attuativi, nella prospettiva di contribuire concretamente alla creazione di un sistema fiscale ispirato a chiarezza, certezza, stabilità e maggiore collaborazione con i contribuenti, nonché di potenziamento dell'azione di contrasto alle grandi evasioni e alle frodi fiscali.

Più nello specifico, demandando alla Guardia di Finanza il compito di assicurare le priorità strategiche ad essa attribuite mediante Piani operativi fondati sulla combinazione fra funzioni di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria, per presidiare le aree maggiormente esposte ai più gravi fenomeni di illegalità e criminalità di tipo fiscale, economico e finanziario, le menzionate direttive hanno individuato nel Corpo l'Istituzione deputata a realizzare l'obiettivo del rafforzamento del contrasto alle grandi frodi indicato nel progetto di riforma. Si tratta di un ruolo profondamente diverso, ancorché complementare, rispetto a quello svolto dalle Agenzie fiscali, rilanciato e ampliato nell'Atto di indirizzo per il 2017, a cui è stato necessario corrispondere in maniera piena e sostanziale attraverso linee d'azione che, in un quadro generale di flessibilità e dinamismo, fossero:

- connotate da una proiezione trasversale e multidisciplinare, per cogliere sempre tutte le implicazioni d'illegalità proprie degli scenari oggetto delle indagini e degli interventi ispettivi, tenuto conto della reciproca interconnessione, riscontrata nella quotidiana esperienza di servizio, 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 tipici di criminalità organizzata;
- basate sulla sistematica valorizzazione di tutto il patrimonio informativo a disposizione dei Reparti, acquisito nel corso delle indagini di polizia giudiziaria svolte per qualsiasi reato, nel contesto dell'attività antiriciclaggio e di contrasto a diversi illeciti economico-finanziari, nel quadro del controllo economico del territorio e della connessa attività di ricerca informativa, nonché mediante l'analisi di rischio sviluppata grazie alle numerose banche dati e ai diversi sistemi e applicativi informatici in uso alla Guardia di Finanza, ivi compresi quelli realizzati e alimentati dai Reparti Speciali del Corpo;
- volte a perseguire l'obiettivo di incidere concretamente sulle più gravi attività illegali diffuse nelle diverse aree del Paese, individuarne i responsabili e sottrarre a questi le ricchezze illecitamente conseguite, sequestrando le disponibilità patrimoniali e finanziarie accumulate.

In sostanza, le responsabilità strategiche affidate al Corpo sono state finalizzate ad aumentare la capacità di mirare le investigazioni e i controlli verso contesti di illegalità di elevato

spessore e già definiti negli aspetti essenziali, di modo da intervenire in chiave operativa in maniera tempestiva, completa e incisiva sulle manifestazioni di illegalità e criminalità fiscale, economico e finanziaria, maggiormente pervasive e pericolose.

Nel contrasto agli illeciti economico-finanziari di carattere internazionale, poi, il Corpo ha continuato ad avvalersi, con sempre maggiore efficacia, dell'apporto della propria rete di Esperti distaccati in sede estera, i quali hanno costituito un punto di riferimento anche per gli altri attori del sistema fiscale.

### L'attività di contrasto

Il contrasto all'evasione, alle frodi fiscali e alle diverse manifestazioni di economia sommersa costituisce l'obiettivo prioritario della Guardia di Finanza, attuato principalmente mediante un'azione coordinata, basata sull'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria, d'iniziativa e su delega della Magistratura, e di controlli e verifiche fiscali svolti nel quadro di strumenti d'intervento pianificati a livello centrale ed eseguiti nelle diverse aree del Paese, tenendo conto delle dinamiche economiche in ambito locale. Con riferimento all'attività investigativa, che rappresenta l'elemento caratterizzante dell'azione della Guardia di Finanza anche in tale contesto operativo, sono state condotte 10.872 indagini di polizia giudiziaria rivolte a tutte le tipologie di reati fiscali, procedendo a interessare le Autorità Giudiziarie con proposte di sequestro, anche in misura equivalente alle imposte evase, dei beni e dei patrimoni dei responsabili delle più gravi condotte illecite.

Si evidenzia, al riguardo, che dal 2008 - anno dal quale la citata misura cautelare in forma equivalente è stata estesa anche ai delitti tributari - sono stati sottoposti a sequestro, su provvedimento della magistratura, beni mobili e immobili, disponibilità finanziarie, aziende, titoli e valori azionari/obbligazionari per un valore pari a circa 8 miliardi di euro. Inoltre, con riferimento all'azione ispettiva posta in essere mediante il ricorso agli autonomi poteri di accesso, ispezione, verifica e indagini finanziarie - utili per ricostruire i flussi di denaro e le movimentazioni degli altri strumenti finanziari connessi all'attività economica svolta - la Guardia di Finanza ha eseguito 108.655 interventi.

Per la preventiva individuazione di posizioni caratterizzate da elevati indicatori di rischio fiscale di consistente evasione, frode ovvero di sommerso, i Reparti hanno fatto ricorso:

- all'incrocio fra gli elementi accessibili con gli applicativi informatici collegati all'Anagrafe Tributaria e quelli presenti nelle banche dati contenenti informazioni "di polizia", a disposizione del Corpo;
- alle risultanze della ricerca informativa posta in essere nell'ambito del controllo economico del territorio, anche per verificare l'attendibilità e l'attualità degli elementi delle banche dati e individuare fenomeni di "sommerso" e "frode" difficilmente tracciabili informaticamente;
- alla sistematica valorizzazione degli elementi, dei dati e delle notizie derivanti dalle attività d'indagine, dagli interventi condotti a contrasto degli sprechi nella spesa pubblica e della corruzione, dall'approfondimento delle segnalazioni per operazioni sospette ai fini antiriciclaggio, dall'attività a contrasto delle altre violazioni economico-finanziarie e dalla lotta ai traffici illeciti.

Nella decorsa annualità circa un terzo dei rilievi fiscali complessivamente constatati dal Corpo in materia di imposte sui redditi e oltre la metà di quelli in tema di IVA si è basato su evidenze probatorie acquisite, previa autorizzazione della magistratura all'utilizzo ai fini fiscali, nell'ambito delle indagini di polizia giudiziaria delegate, sia in materia di reati fiscali, sia nel campo degli altri crimini economico-finanziari e dei traffici illeciti.

In linea con la precedente annualità il Corpo, anche nel corso del 2017, ha, poi, proseguito nel percorso di adeguamento delle proprie linee d’azione alla riforma fiscale, soprattutto avuto riguardo alle procedure ispettive preordinate a non ostacolare in alcun modo la possibilità per i contribuenti di accedere alle misure di adempimento spontaneo dei propri obblighi tributari quali, soprattutto, il ravvedimento operoso allargato, la collaborazione volontaria (cosiddetta “*voluntary disclosure*”) e le lettere d’invito alla *compliance*. Questo percorso di forte sostegno alle misure introdotte con l’attuazione della riforma fiscale è stato possibile anche grazie al rafforzamento della stretta sinergia - in atto da tempo - fra la Guardia di Finanza e l’Agenzia delle entrate che, pure per il 2017 e in conformità delle direttive contenute nel relativo Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche, si è realizzata attraverso un coordinamento di tipo “strategico”.

In dettaglio, la Guardia di Finanza e l’Agenzia delle entrate, nel quadro di una più ampia azione di monitoraggio dei fenomeni evasivi, hanno messo a punto specifiche linee d’azione incentrate sulla massima integrazione delle analisi di rischio rispettivamente sviluppate mediante i dati e gli elementi a disposizione sulla base delle funzioni istituzionali esercitate, con la finalità di selezionare, per le principali casistiche rilevate, un campione di soggetti connotati dai più alti profili di rischio di evasione, da sottoporre a mirati controlli, secondo metodologie previamente concertate. Oltre 40.000 sono stati i soggetti, persone fisiche e giuridiche, le cui posizioni complessive sono state oggetto di approfondita e congiunta analisi di rischio, nella prospettiva di individuare quelle caratterizzate dai più elevati indicatori di pericolosità fiscale nei cui confronti, successivamente, avviare più strutturate e pregnanti attività di controllo.

Nel quadro della medesima cornice di cooperazione inter-istituzionale sono proseguiti, poi, le procedure di coordinamento a livello “operativo”:

- in fase sia di programmazione dell’attività ispettiva sia esecutiva vera e propria;
- nell’ambito del coordinamento tecnico-operativo, che consente di condividere preventivamente i percorsi ispettivi e le soluzioni interpretative in fase di constatazione nei casi di interventi più rilevanti ovvero connotati dai caratteri di obiettiva complessità, nonché da profili di fiscalità internazionale, in tal modo conferendo maggiore credibilità all’attività di controllo, incrementando la qualità, concretezza ed efficacia dell’azione dell’Amministrazione finanziaria nel suo complesso, che si manifesta, pertanto, al contribuente in maniera coerente e univoca.

Nel 2017, sono stati condotti 12 coordinamenti a livello centrale, nonché controllate 166 annualità i cui rilievi sono stati preventivamente coordinati secondo le richiamate modalità, con la constatazione di oltre 11,1 miliardi di euro di redditi non dichiarati ai fini delle imposte sui redditi e di base imponibile IRAP non dichiarata per quasi 2,6 miliardi di euro. Inoltre, quale ulteriore elemento caratterizzante la programmazione operativa della Guardia di Finanza per il 2017 con riferimento all’obiettivo strategico in esame, si pone in luce l’attività espletata nell’esercizio delle funzioni già svolte dal Corpo forestale per i controlli negli spazi doganali relativi alle operazioni di importazione ed esportazione connesse alle previsioni della Convenzione di Washington del 3 marzo 1973 sul commercio internazionale delle specie di fauna e flora minacciate di estinzione (c.d. CITES).

Si tratta, essenzialmente, di attività di controllo e di supporto ai funzionari doganali per riscontrare la corrispondenza fra gli esemplari dichiarati nella documentazione prescritta e quelli effettivamente oggetto dell’operazione.

Nel corso del 2017 è stato pubblicato il nuovo “Manuale Operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali - Circolare n. 1/2018”, entrato in vigore il 1° gennaio 2018.

Il Manuale si pone l’obiettivo di adeguare, in maniera strutturale, l’azione della Guardia di Finanza nel contrasto alle frodi e all’evasione alle novità introdotte dalla riforma fiscale di cui alla citata Legge n. 23 del 2014, nonché alle direttive di carattere strategico impartite

dall'Autorità di Governo con gli Atti di indirizzo per la definizione delle priorità politiche degli ultimi anni.

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 messo a punto la realizzazione di 20 Piani Operativi, mediante l'esecuzione di verifiche e controlli nei diversi settori impositivi - comprese le accise, i tributi doganali e la fiscalità dei giochi - nonché lo sviluppo di interventi e indagini di polizia giudiziaria nei confronti delle diverse categorie di contribuenti e dei fenomeni evasivi più diffusi e pericolosi.

I Piani Operativi:

- rappresentano un insieme organizzato di azioni rivolte ad un determinato scopo, i cui aspetti essenziali (finalità strategiche, entità dell'impegno richiesto e obiettivi di massima) vengono predefiniti a livello centrale e la cui esecuzione è affidata alle Unità operative della Componente territoriale e aeronavale, con il supporto di analisi e operativo dei Reparti speciali;
- vengono ripartiti, all'esito del necessario processo di condivisione, fra i Comandi Regionali ed equiparati, in maniera calibrata rispetto alle peculiarità proprie delle diverse realtà territoriali, in modo da assicurare un'azione di presidio sistematica e coordinata ma anche flessibile in tutti gli ambiti esposti alle minacce dell'illegalità fiscale, economica e finanziaria;
- si fondano sull'esecuzione combinata di attività investigative di polizia giudiziaria mediante il ricorso agli incisivi strumenti previsti dal codice di procedura penale, anche su delega dell'Autorità Giudiziaria, e di interventi ispettivi autonomi svolti con i poteri di polizia economico-finanziaria, tributaria, valutaria e amministrativa.

Per 10 Piani Operativi<sup>96</sup> sono stati stabiliti alcuni indicatori di attuazione di carattere predeterminato, consistenti in un numero di verifiche, controlli o controlli strumentali da eseguire. Per gli altri 10 Piani<sup>97</sup> sussiste un più generale obbligo di impiego di risorse operative che sia coerente con le peculiarità del tessuto economico-produttivo e con le dinamiche dei fenomeni di illegalità fiscale e criminalità economico-finanziaria proprie delle diverse circoscrizioni territoriali.

Al 31 dicembre 2017 gli obiettivi sono risultati ampiamente conseguiti, dal momento che è stata data completa attuazione ai 20 Piani Operativi previsti, mediante l'esecuzione di 108.655 verifiche e controlli fiscali e 10.872 indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati tributari di cui al Decreto 10 marzo 2000, n. 74, di quelli in materia di gioco e scommesse, accise e lavoro sommerso, nonché del reato di contrabbando. La Tabella 4.A.IV.1 riepiloga i risultati complessivamente conseguiti dai Reparti nel corso del 2017, in termini di imposte evase e basi imponibili proposte per il recupero a tassazione.

<sup>96</sup> "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".

<sup>97</sup> "Evasione immobiliare", "Affitti in nero", "Fiscalità internazionale", "Sommerso d'azienda", "Sommerso da lavoro", "Giochi illegali", "Scommesse illegali", "Frodi doganali", "Imprese in perdita sistemica" e "Indebite compensazioni dei crediti d'imposta".

**TABELLA 4.A.IV.1: LOTTA ALL'EVASIONE – RISULTATI COMPLESSIVI 2017**

Base Imponibile Lorda proposta (Ricavi/compensi non dichiarati o non contabilizzati e costi/spese non deducibili) segnalata a seguito di verifiche e controlli	62.216
Costi segnalati come riconoscibili al contribuente	38.680
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	23.536
IVA evasa segnalata a seguito di verifiche e controlli	7.643
Basi imponibili IRAP segnalate a seguito di verifiche e controlli	41.114
Ritenute	366

importi espressi in milioni di euro

Al riguardo, si segnala l'incremento, rispetto al 2016, del 39,7% dell'IVA evasa scoperta dai Reparti, pari a quasi 7,6 miliardi di euro, e dell'11,7% della base imponibile lorda, pari a circa 62,2 miliardi di euro, nonché l'incremento del 48% dei costi segnalati, al termine delle verifiche e dei controlli, in favore del contribuente, pari a circa 38,7 miliardi di euro, a dimostrazione dell'ulteriore innalzamento del livello qualitativo delle proposte di recupero formulate a conclusione delle attività ispettive condotte dalla Guardia di Finanza. Va tuttavia precisato che i risultati riportati in termini di basi imponibili segnalate ed IVA evasa (così come quelli più avanti esposti con riguardo ai singoli Piani operativi) costituiscono gli esiti delle verifiche e dei controlli conclusi dalla Guardia di Finanza nel corso del 2017, ma si riferiscono ad uno o a più anni di imposta chiusi in precedenza (cioè a redditi o volumi d'affari non dichiarati per gli anni 2015, 2014, 2013, ecc.) e quindi non possono essere in alcun modo messi a confronto 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 rispettivamente conseguiti nel settore delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, anche nell'ambito dei Piani operativi *"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"*. Da questi sono esclusi gli oltre 15.000 controlli eseguiti nel 2017 su richiesta di altre Autorità, che mirano alla verifica della posizione reddituale e patrimoniale del contribuente, ma che non si concludono con una precisa quantificazione di base imponibile sottratta all'imposizione, in quanto connessi ai procedimenti per la concessione di gratuiti patrocini, in materia di divorzi, separazioni e obbligazioni alimentari.

Nella Tabella 4.A.IV.2 è indicato il numero di verifiche e controlli conclusi, distinti per fasce di volume d'affari/ricavi/compensi in cui vengono suddivisi i contribuenti, eseguiti dai Reparti del Corpo nella scorsa annualità, e i risultati rispettivamente conseguiti nel settore delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP. Nell'ambito dei 93.623 interventi, le verifiche (14.715) e i controlli (78.908) hanno riguardato nel complesso 257.496 annualità ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP.

**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(*)
1 <sup>a</sup> (da 0 a 5.164.568 euro)	78.623	14.698	2.259	9.338
2 <sup>a</sup> (da 5.164.569 a 100.000.000 euro)	5.991	10.541	2.422	6.797
3 <sup>a</sup> (oltre 100.000.000 euro)	559	36.977	2.962	24.979
<b>TOTALE</b>	<b>93.623</b>	<b>62.216</b>	<b>7.643</b>	<b>41.114</b>

*importi espressi in milioni di euro*

Con specifico riferimento, poi, alle analisi di rischio realizzate dalla Componente speciale del Corpo, l'integrazione tra Reparti speciali e territoriali ha consentito, nel corso del 2017, di sviluppare 14 filoni d'indagine con 1.290 interventi ispettivi, che hanno permesso di constatare oltre 2,4 miliardi di euro di elementi positivi di reddito non dichiarati o costi non deducibili e più di 460 milioni di euro di IVA evasa, nonché di scoprire 1.093 evasori totali, principalmente nei settori delle frodi all'IVA, dell'evasione fiscale nelle compravendite immobiliari, dei professionisti e dei giochi illegali.

Alle attività sopraindicate si sono aggiunti gli oltre 522 mila interventi condotti nell'ambito del settore del controllo economico del territorio. Tra questi, si segnalano, in particolare, quelli svolti in materia di controlli strumentali (318.751), trasporto merci su strada (109.168, di cui 27.188 nel settore della circolazione dei prodotti sottoposti ad accise), nonché in materia di indici di capacità contributiva (10.801), riepilogati nella Tabella 4.A.IV.3.

**TABELLA 4.A.IV.3: CONTROLLI STRUMENTALI – ESEGUITI NEL 2017**

Controlli complessivi eseguiti	522.522
di cui:	
- in materia di scontrini e ricevute fiscali	318.751
- sul trasporto delle merci	109.168
di cui sulla circolazione dei prodotti sottoposti ad accise	27.188
- su indici di capacità contributiva	10.801
- canone RAI	12.441

Nella prospettiva di garantire concretezza all'attività di servizio della Guardia di Finanza, è proseguita anche nel 2017 l'azione di effettivo recupero degli importi illecitamente sottratti all'Erario, mediante il sistematico ricorso alle proposte di sequestro dei patrimoni dei responsabili di reati fiscali in funzione della confisca in misura equivalente ai tributi evasi, per attribuire maggiore incisività all'attività di contrasto alle diverse forme di illegalità fiscale. Si tratta di una misura sulla quale ha inciso la riforma del sistema sanzionatorio penale e amministrativo tributario attuata con il Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, sia per effetto dell'estensione dello strumento ablativo anche al reato di occultamento o distruzione di scritture contabili di cui all'art. 10 del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sia a seguito della mitigazione della risposta sanzionatoria per i comportamenti meno insidiosi, con esclusione dall'area penale dei fatti di più ridotta gravità.

Nel 2017, il valore dei beni immobili, delle azioni, delle quote societarie e delle disponibilità finanziarie sequestrati ammonta a circa 834 milioni di euro, mentre le proposte di sequestro sfiorano i 3,3 miliardi di euro. Il prospetto riepilogativo (Tabella 4.A.IV.4) riporta i dati delle proposte avanzate e dei sequestri eseguiti nel 2017.

**TABELLA 4.A.IV.4: SEQUESTRI PATRIMONIALI PER REATI FISCALI - ESEGUITO 2017****(VALORE ASSOLUTO)**

Valori sequestrati (€)	833.770.446
Valori proposte di sequestro (€)	3.273.592.226

Inoltre, nell’annualità 2017:

- con riferimento all’incidenza delle regolarizzazioni delle violazioni tributarie constatate dal Corpo mediante il ricorso all’istituto del ravvedimento operoso “allargato”, introdotto dalla citata Legge 23 dicembre 2014, n. 190, i Reparti hanno concluso 376 verifiche e controlli nei confronti di contribuenti che, durante l’intervento ispettivo o contestualmente alla sua conclusione, hanno presentato la dichiarazione integrativa, nonché effettuato il conseguente versamento, avvalendosi del citato strumento di definizione agevolata, di circa 20,6 milioni di euro complessivi. Dei 376 interventi, 248 sono stati oggetto di ravvedimento totale, ossia per tutte le violazioni oggetto dell’attività ispettiva, mentre i rimanenti 128 hanno interessato solo alcuni rilievi<sup>98</sup>;
- nel corso dei controlli sul rilascio degli scontrini e delle ricevute fiscali sono stati riscontrati 86.373 casi di mancata emissione del documento fiscale, pari al 27% dei controlli eseguiti in totale.

Questo generale andamento va valutato nel più ampio quadro delle procedure di riscossione gestite dagli Organi competenti, cui la Guardia di Finanza fornisce il proprio contributo anche effettuando ogni anno specifici accertamenti in collaborazione con Equitalia S.p.a., così come previsto dall’art. 3 del citato Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203<sup>99</sup>.

Al riguardo, tenuto conto dei contenuti dell’art. 1 del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225 che, dal 1° luglio 2017, ha soppresso le società del gruppo Equitalia e istituito l’ente pubblico economico denominato “Agenzia delle entrate-Riscossione”, per l’anno 2017 la convenzione è stata predisposta esclusivamente con riferimento al primo semestre, mediante la previsione dello svolgimento a cura dei Reparti - in attuazione del Piano Operativo “Riscossione” - di 112 interventi di assistenza a pignoramenti e accertamenti patrimoniali congiunti con i funzionari presso le imprese e i lavoratori autonomi iscritti a ruolo per i debiti di maggior consistenza (superiori a 100.000 euro), al fine di ricostruire e recuperare le somme dovute, evitando sul nascere possibili manovre distrattive o tentativi di occultamento.

Gli interventi svolti in collaborazione con la Guardia di Finanza hanno consentito, comunque, all’Agenzia delle entrate-Riscossione di attivare azioni di recupero per un ammontare complessivo di debiti di oltre 75 milioni di euro, a fronte dei quali, all’esito delle attività poste in essere, sono stati quietanzati quasi 4,6 milioni di euro (pari al 6,1%).

In materia di indagini di polizia giudiziaria svolte dai Reparti, si rappresenta che, oltre alle citate 10.872 deleghe concluse, nel 2017 sono pervenute ai Reparti del Corpo, dalle Procure della

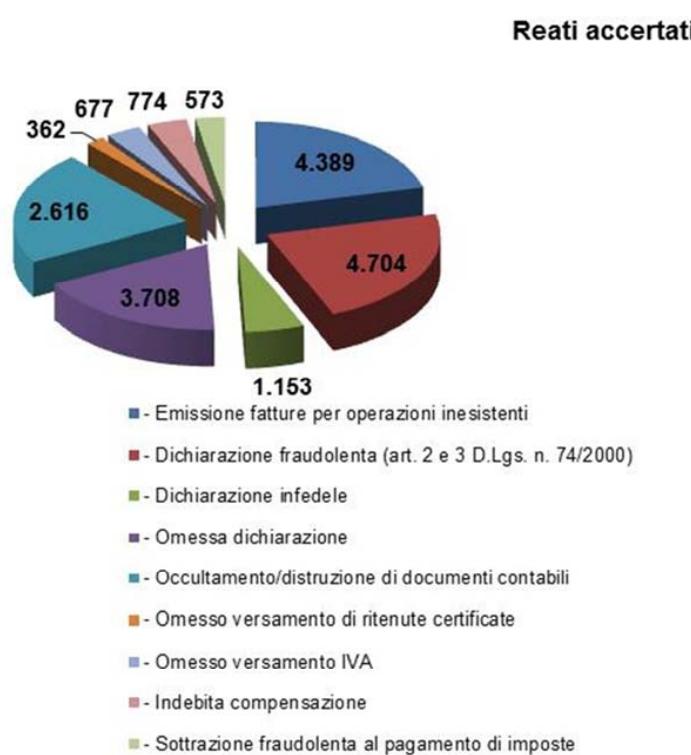
<sup>98</sup> È il caso di precisare che la Guardia di Finanza non conosce le istanze di ravvedimento operoso presentate dopo la chiusura delle verifiche e dei controlli svolti.

<sup>99</sup> Convertito dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Repubblica, 11.905 deleghe d'indagine a contrasto dei reati tributari di cui al citato Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, di quelli in materia di gioco e scommesse, accise e lavoro sommerso, nonché del reato di contrabbando. In tale contesto, con riferimento alle indagini di polizia giudiziaria a contrasto delle violazioni penali-tributarie, nel corso del 2017 sono stati complessivamente denunciati 12.375 soggetti e accertati 18.956 reati tributari, di cui il 65% riguarda gli illeciti più gravi di emissione di fatture per operazioni inesistenti e dichiarazione fraudolenta, occultamento di documentazione contabile e indebita compensazione, come risulta dalla Tabella 4.A.IV.5.

**TABELLA 4.A.IV.5: REATI FISCALI 2017**

Soggetti denunciati (n.)	12.375
- di cui in stato di arresto (n.)	226
Reati accertati (n.)	18.956
- Emissione fatture per operazioni inesistenti	4.389
- Dichiarazione fraudolenta (art. 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000)	4.704
- Dichiarazione infedele	1.153
- Omessa dichiarazione	3.708
- Occultamento/distruzione di documenti contabili	2.616
- Omesso versamento di ritenute certificate	362
- Omesso versamento IVA	677
- Indebita compensazione	774
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	573

**FIGURA 4.A.IV.1: REATI ACCERTATI 2017**

Da ultimo, va segnalata la sempre maggiore applicazione delle misure di prevenzione patrimoniale previste dal codice antimafia (Decreto Legislativo 6 settembre 2011, n. 159) nei confronti dei cc.dd. “soggetti connotati da pericolosità economico-finanziaria”, intendendosi per tali coloro che, per condotta e tenore di vita, vivono abitualmente con i proventi di attività delittuose a sfondo economico-finanziario, ivi comprese quelle di natura fiscale. In tale ambito, nel corso del 2017, sono stati svolti 474 accertamenti patrimoniali nei confronti di 652 soggetti, che hanno consentito di avanzare proposte di sequestro di beni per oltre 2 miliardi di euro e sottoporre a sequestro e confisca patrimoni per un valore, rispettivamente, di oltre 800 milioni di euro e 1 miliardo di euro.

### Il Piano operativo “Sommerso d’azienda”

Il Piano operativo “*Sommerso d’azienda*” è stato finalizzato a contrastare il fenomeno dell’evasione totale posto in essere da soggetti che, pur esercitando attività economiche e professionali, omettono la presentazione delle prescritte dichiarazioni, mediante l’esecuzione di verifiche e controlli, calibrati in considerazione delle risorse disponibili e delle fenomenologie illecite individuate sulla base di attività di *intelligence*, analisi di rischio e controllo economico del territorio, nonché di indagini di polizia giudiziaria. In questo ambito, quindi, si collocano le attività dei Reparti a contrasto dell’esercizio in forma occulta e in completo dispregio delle norme fiscali di attività d’impresa o di lavoro autonomo, nella prospettiva non soltanto del recupero delle risorse sottratte ai bilanci pubblici, ma anche e soprattutto di 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 2017**

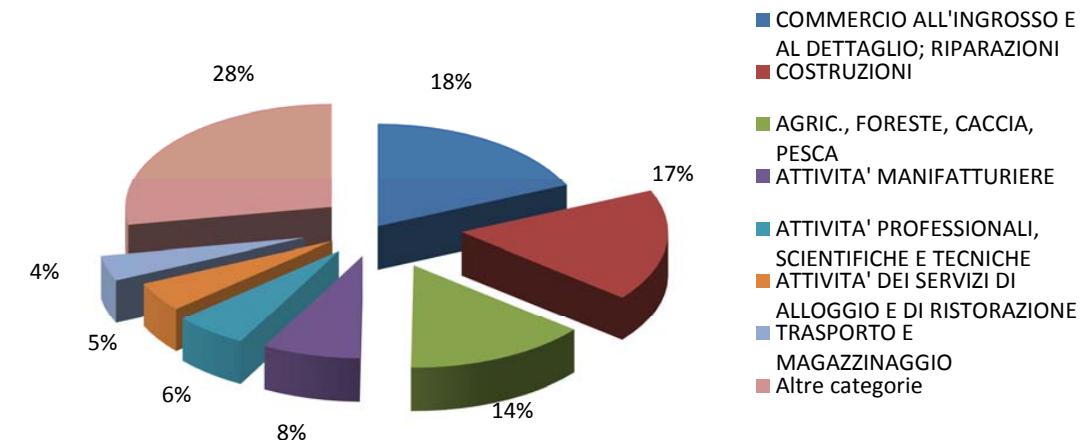
Evasori totali	8.870
- di cui responsabili di reati	3.708
Base Imponibile Lorda proposta per il recupero a tassazione <i>(Ricavi/compensi non dichiarati e Costi non deducibili)</i> (*)	45.142
IVA evasa (*)	4.679
(*) Importi espressi in milioni di euro	

In tale ambito, l’attività dei Reparti viene sviluppata principalmente mediante l’esecuzione di verifiche fiscali, spesso integrate con i dati acquisiti mediante il ricorso alle indagini finanziarie che si confermano uno strumento incisivo per la verifica degli adempimenti tributari, poiché permettono di ricostruire l’entità dei flussi di denaro, titoli e strumenti finanziari riconducibili all’attività economica effettivamente svolta. Nel 2017 sono stati effettuati 2.324 interventi in cui si è fatto ricorso alle indagini finanziarie, che hanno consentito di far emergere di oltre 6,8 miliardi di ricavi non dichiarati, in linea con il periodo precedente.

Nella Figura 4.A.IV.2 è riportata la distribuzione degli evasori totali per settore economico nel 2017. La maggior parte degli 8.870 evasori totali, pari a 8.698, è stata scoperta nelle verifiche e nei controlli riguardanti la “prima fascia” di volume d’affari/ricavi/compensi (compresa fra 0 e 5.164.568 euro), mentre relativamente alla “seconda” (da 5.164.569 a 100.000.000 euro) e alla “terza fascia” (oltre 100.000.000 euro) gli evasori totali scoperti nel 2017 sono pari,

rispettivamente, a 150 e a 22 unità. Inoltre, fra gli 8.870 evasori totali scoperti, 3.708 (41,80%) sono stati denunciati all'Autorità Giudiziaria per responsabilità penali, in quanto hanno evaso le imposte in misura almeno superiore a 50.000 euro. Delle 10.872 indagini di polizia giudiziaria concluse nel corso del 2017, 1.919 hanno riguardato fenomeni di sommerso d'azienda, pari a circa il 17,7%.

**FIGURA 4.A.IV.2: PRESENZA DI EVASORI TOTALI PER SETTORE ECONOMICO**



## Il Piano operativo “Sommerso di lavoro”

Il Piano operativo “*Sommerso di lavoro*” punta a prevenire e contrastare il fenomeno del lavoro nero e irregolare e delle connesse condotte illegali 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), calibrati in considerazione delle risorse disponibili e delle fenomenologie illecite individuate sulla base di attività di *intelligence*, analisi di rischio e controllo economico del territorio, nonché di indagini di polizia giudiziaria.

In tale ambito, le attività della Guardia di Finanza non puntano soltanto al recupero delle imposte e dei contributi evasi, ma anche ad individuare casi di sfruttamento dell'immigrazione clandestina o di produzione e commercio di articoli con marchi contraffatti e/o insicuri, nonché ad aggredire i grandi patrimoni e le ricchezze accumulate da chi sfrutta la manodopera irregolare. Gli interventi nel settore sono, infatti, prioritariamente orientati al contrasto:

- dell'impiego di lavoratori in nero, con riguardo alla plurioffensività della condotta. Le attività investigative sono state dirette all'individuazione di fenomeni di intermediazione abusiva di persone non autorizzate (c.d. “caporalato”), tenuto conto delle gravi forme di prevaricazione e violenza a danno 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. Gli interventi condotti in questo comparto hanno altresì tenuto conto della riforma introdotta dalla Legge 29 ottobre 2016, n. 199, che, tra l'altro, ha incluso il delitto di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro tra gli illeciti cui sono connesse la responsabilità amministrativa degli enti in base al Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231, e la confisca, anche per equivalente, del prezzo, del prodotto o del profitto del reato.

L'impegno in questo particolare contesto operativo, nel 2017, ha permesso di attivare 74 deleghe d'indagine pervenute dall'Autorità Giudiziaria, e di concluderne 56;

- dei fenomeni di interposizione di manodopera e dei fittizi rapporti di lavoro agricolo finalizzati ad ottenere indebite prestazioni previdenziali da parte dell'INPS, cui è connesso anche l'utilizzo di lavoratori in nero. In particolare, il fenomeno illecito si basa sul ricorso a fittizi rapporti di appalto di servizi con imprese che provvedono solo formalmente ad assumere i lavoratori e ad assolvere i relativi obblighi fiscali e contributivi, mentre, in realtà, i rapporti tra committenti e società appaltatrici, apparentemente regolari, sono strutturati al solo scopo di "interporsi" tra i lavoratori e le aziende alle cui dipendenze prestano effettivamente la propria attività lavorati;
- delle irregolarità connesse all'applicazione di forme contrattuali atipiche o flessibili (es. collaborazioni coordinate e continuative, utilizzo di vouchers, contratti part-time), nonché al fenomeno delle false partite IVA e delle collaborazioni occasionali, ai sensi dell'art. 2222 del Codice Civile, che sovente dissimulano rapporti di lavoro subordinato.

Di seguito si riportano i risultati relativi all'attività di contrasto al lavoro sommerso condotta dalla Guardia di Finanza nel 2017.

**TABELLA 4.A.IV.7: LOTTA AL LAVORO SOMMERSO 2017**

Lavoratori "in nero" scoperti (n.)	10.114
Lavoratori irregolari scoperti (n.)	11.533
Datori di lavoro verbalizzati per l'utilizzo di manodopera irregolare e "in nero" (n.)	4.525

#### **BOX 4.A.IV.1: Protocollo tra Guardia di Finanza e Ispettorato Nazionale del Lavoro**

La Guardia di Finanza e l'Ispettorato Nazionale del Lavoro hanno siglato un protocollo d'intesa in data 21 dicembre 2017 che consolida e rafforza il sistema nazionale a contrasto dei fenomeni di sfruttamento del lavoro irregolare.

Il Protocollo d'intesa è volto a disciplinare, in maniera condivisa tra le due Istituzioni, quanto disposto dall'art. 11, comma 6, del D.Lgs. 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 dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro.

L'accordo regola, coordina e sviluppa la collaborazione tra la Guardia di Finanza e l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, avuto riguardo alle attività ispettive da svolgere a contrasto di fenomeni di lavoro irregolare, di sfruttamento della manodopera, di frode a danno degli Enti previdenziali e assistenziali, nonché di ogni altra violazione alla disciplina lavoristica di più stretta attinenza del Corpo.

Inoltre, sono state disciplinate una serie di azioni di coordinamento e scambio di informazioni, a livello locale, fra i Dirigenti degli Ispettorati Territoriali del Lavoro e i Comandanti Provinciali della Guardia di Finanza, anche mediante periodici incontri per definire congiuntamente le linee d'indirizzo dell'azione di vigilanza, evitando la sovrapposizione di attività ispettive, nonché per la programmazione di eventuali interventi contestuali.

In uno spirito di massima cooperazione e integrazione fra le due Istituzioni, è stata, poi, prevista la possibilità di organizzare, d'intesa, incontri e corsi formativi a favore del personale interessato alle attività utili per le finalità del Protocollo.

### I Piani operativi a contrasto dei fenomeni evasivi nel settore immobiliare

In linea di continuità con quanto eseguito nel 2016, anche per il 2017 sono stati pianificati 2 distinti Piani operativi:

- “evasione immobiliare”, mirato a contrastare i fenomeni di evasione ed elusione fiscale connessi al settore immobiliare, mediante l’esecuzione di mirate attività ispettive, calibrate in considerazione delle risorse disponibili e delle fenomenologie illecite individuate sulla base di attività di intelligence, analisi di rischio e controllo economico del territorio. Vi rientrano le verifiche e i controlli svolti nel settore delle compravendite di immobili e dei servizi connessi, con principale riferimento alle cessioni/acquisti di immobili per importi diversi da quelli dichiarati, alle prestazioni rese in evasione d’imposta da imprese di costruzione di edifici, residenziali e non, anche artigiane, da agenzie immobiliari e da altri operatori economici che forniscono servizi strumentali alle cessioni di beni immobili.
- “affitti in nero”, il cui obiettivo è stato quello di contrastare i fenomeni di evasione ed elusione fiscale connessi al settore delle locazioni immobiliari, anche in questo caso mediante mirate attività ispettive, calibrate in considerazione delle risorse disponibili e delle fenomenologie illecite individuate sulla base di attività di intelligence, analisi di rischio e controllo economico del territorio. Vi rientrano i controlli e le verifiche svolti nei confronti di imprese e persone fisiche titolari di immobili concessi in locazione, con particolare riguardo alle tipologie contrattuali connotate da maggiore pericolosità fiscale, quali, ad esempio, quelle aventi ad oggetto immobili ad uso turistico o concessi a studenti “fuori sede”.

Complessivamente, sono stati effettuati 3.188 interventi fra verifiche e controlli.

### Il Piano operativo “Frodi IVA”

L’azione di contrasto alle frodi all’IVA costituisce una priorità operativa della Guardia di Finanza, quale Forza di polizia economico-finanziaria, rivolta principalmente ai fenomeni criminali di maggiore spessore e pericolosità, attraverso un’azione integrata tra approfondimenti di natura amministrativa e indagini di polizia giudiziaria, nella prospettiva di individuare le frodi, ricostruire i flussi finanziari illeciti e aggredire il patrimonio delle organizzazioni criminali, al fine di giungere alla loro disarticolazione. Anche per il 2017, pertanto, è stato previsto un apposito piano operativo, con l’obiettivo di prevenire e reprimere le frodi fiscali connesse all’emissione e all’utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, sia sotto il profilo soggettivo (che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi) sia oggettivo (a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte), spesso anche grazie al sistematico ricorso allo strumento della cooperazione amministrativa e dello scambio di informazioni a livello internazionale. Particolare attenzione investigativa è stata concentrata sui fenomeni di frode all’IVA, anche 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.

L’azione della Guardia di Finanza a contrasto delle frodi all’IVA è completata dalle attività svolte dal Nucleo speciale entrate, cui è demandato il compito di favorire il coordinamento dei Reparti a livello nazionale nel settore e di elaborare analisi di rischio per incrementare l’efficacia del contrasto alle frodi, anche in sinergia con le Agenzie fiscali. Al riguardo, 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 le previste dichiarazioni fiscali, qualificandosi come "evasori totali" verosimilmente coinvolti in "frodi carosello".

La campagna ispettiva ha permesso di eseguire, nel periodo compreso tra luglio 2015 e gennaio 2018, complessivamente 611 interventi fra verifiche e controlli, che hanno consentito di individuare 476 evasori totali, di segnalare all'Autorità Giudiziaria 288 violazioni penalmente rilevanti a sfondo fiscale e di recuperare maggiori basi imponibili ai fini delle imposte dirette per oltre 1,4 miliardi di euro, nonché IVA evasa per circa 270 milioni di euro.

In aggiunta, si inseriscono in questo ambito di servizio i lavori della "Cabina di Regia Operativa"<sup>100</sup> che, a partire dalla sua costituzione (ottobre 2008), ha rappresentato la sede naturale, a livello centrale, di condivisione dei patrimoni informativi degli Organi dell'Amministrazione finanziaria e di monitoraggio delle principali esperienze operative in materia di frodi all'IVA, nonché il luogo ove realizzare puntuale analisi di rischio. Grazie a tale approccio investigativo, l'IVA evasa scoperta dai Reparti a seguito delle investigazioni svolte nei confronti di questi fenomeni ammonta a 1,6 miliardi di euro, pari al 22% di tutta l'evasione d'IVA constatata dal Corpo nel 2017, a testimonianza della forte incidenza di tale genere di frodi sul gettito dell'imposta sul valore aggiunto sottratto all'Erario.

Va evidenziato, poi, che nel settore del contrasto alle frodi all'IVA, i Reparti della Guardia di Finanza eseguono annualmente anche ulteriori interventi, volti ad assicurare un presidio ispettivo finalizzato ad arginare la realizzazione di tali comportamenti fraudolenti e ad acquisire elementi informativi utili per l'avvio di più penetranti attività investigative. In particolare, nel corso del 2017, sono stati:

- condotti 2.505 controlli in materia di "nuove partite IVA"<sup>101</sup>, in modo da evitare la costituzione di società "cartiere", prive di capacità e mezzi imprenditoriali adeguati, strumentali alla realizzazione di frodi all'IVA. Nell'11% circa dei casi sono state riscontrate irregolarità, che sono state segnalate all'Agenzia delle entrate per la chiusura "d'ufficio" della partita IVA;
- conclusi 1.880 interventi fra verifiche e controlli in materia di IVA intracomunitaria, 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;
- eseguiti ulteriori controlli in conformità a quanto previsto dall'art. 23 del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, secondo cui 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 (cc.dd. "imprese apri e chiudi").

<sup>100</sup> 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.

<sup>101</sup> 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.

**BOX 4.A.IV.2: Indebite compensazioni**

In tema di frodi perpetrata mediante lo strumento delle indebite compensazioni, la Guardia di Finanza ha elaborato uno specifico piano d’azione sulla base di un’analisi di rischio congiunta eseguita a livello centrale con l’Agenzia delle entrate. Tale piano ha riguardato soggetti sospettati di aver costituito società “cartiere” intestate a “prestanomi” con precedenti penali e/o di polizia, che hanno prima dichiarato ingenti crediti d’imposta generati dall’utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e poi li hanno ceduti, mediante la stipula di atti pubblici o di scritture private autenticate da notai, ad imprese gravate da debiti tributari e previdenziali sì da consentire a queste ultime di azzerare la propria posizione debitaria.

L’analisi di rischio ha consentito di inviare numerose segnalazioni “mirate” ai Comandi Provinciali del Corpo territorialmente competenti, che all’esito delle investigazioni conseguentemente eseguite hanno, tra l’altro:

- individuato illecite compensazioni d’imposta per 186 milioni di euro;
- recuperato a tassazione ai fini delle imposte dirette circa 800 milioni di euro;
- constatato IVA evasa per oltre 155 milioni di euro;
- scoperto oltre 1.370 lavoratori irregolari;
- segnalato all’Autorità giudiziaria 135 soggetti per vari reati, che vanno dall’associazione a delinquere alla dichiarazione fraudolenta, dall’occultamento e distruzione di documenti contabili all’omessa e infedele dichiarazione, dall’indebita compensazione alla truffa e alla bancarotta fraudolenta, fino al riciclaggio, all’autoriciclaggio e al reimpiego di denaro e altre utilità di provenienza illecita;
- eseguito, su delega della competente Autorità giudiziaria, misure restrittive della libertà personale nei confronti di 30 persone, tra cui anche alcuni professionisti responsabili dell’organizzazione dei circuiti illeciti;
- sottoposto a sequestro preventivo, anche nella forma “per equivalente”, beni mobili, immobili, aziende, disponibilità finanziarie e altri valori per oltre 200 milioni di euro.

**Il Piano operativo “Fiscalità internazionale”**

L’azione della Guardia di Finanza a contrasto delle frodi e dell’evasione fiscale internazionale costituisce un ulteriore obiettivo prioritario assegnato dal Ministro dell’economia e delle finanze, cui il Corpo ha corrisposto nel 2017 con un complesso articolato di interventi che hanno consentito di scoprire 1.809 casi (+9% rispetto al 2016) di evasione fiscale internazionale e occultamento di redditi e patrimoni all’estero. L’attività del Corpo è preordinata a rafforzare il contrasto ai fenomeni evasivi, elusivi e di frode aventi carattere ultra-nazionale, mediante l’esecuzione di mirati interventi, calibrati in considerazione delle risorse disponibili e delle fenomenologie illecite individuate sulla base di attività di intelligence, analisi di rischio e controllo economico del territorio, nonché di indagini di polizia giudiziaria. In particolare, gli interventi dei Reparti sono concentrati verso quei fenomeni più gravi e pericolosi, quali l’illecito trasferimento di capitali in paradisi fiscali, la fittizia residenza all’estero di persone fisiche e delle 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.

In linea di continuità con il 2016, il Piano Operativo “*Fiscalità Internazionale*” è mirato principalmente a supportare il programma di ammissione alla procedura di adempimento volontario, orientando prevalentemente l’azione ispettiva verso quei soggetti che pur potendo ricorrervi non vi hanno acceduto. A tale riguardo prosegue un piano d’interventi, avviato a seguito dell’acquisizione di numerosi elementi investigativi nell’ambito di una complessa indagine di polizia giudiziaria condotta da un Reparto del Corpo, concernente diverse migliaia di soggetti,

anche non residenti, che avrebbero effettuato, fino al 2014, ingenti movimentazioni finanziarie da e verso l'estero, potenzialmente in violazione degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale.

In particolare, nel 2017 sono stati eseguiti 4.489 interventi ispettivi, di cui 1.599 con rilievi e i Reparti hanno complessivamente proposto agli Uffici finanziari il recupero a imposizione di circa 462 milioni di euro di proventi sottratti a tassazione, ai fini delle imposte dirette, oltre che 44 milioni di euro di IVA evasa, individuando 323 evasori totali e deferendo alle competenti Autorità Giudiziarie 116 soggetti per reati fiscali, nonché eseguito sequestri, anche per equivalente e in tema di violazione alla normativa antimafia, per oltre 500 milioni di euro. Nel medesimo piano operativo sono stati altresì eseguiti interventi finalizzati alla verifica del corretto assolvimento delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale<sup>102</sup>, imposta sul valore degli immobili situati all'estero<sup>103</sup> e imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero<sup>104</sup>, nel cui ambito sono stati condotti in totale 1.515 interventi.

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. 78<sup>105</sup>, 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, agevolare le investigazioni più complesse e di respiro internazionale.

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	1.809
Base Imponibile Lorda proposta per il recupero a tassazione (Ricavi/compensi non dichiarati e Costi non deducibili)	38.993.288.977
di cui:	
- fittizia residenza estera di persone fisiche e società	8.402.895.266
- stabili organizzazioni non dichiarate in Italia di società estere	29.282.102.159
- <i>transfer pricing</i>	260.747.786
- altre manovre evasive/elusive	1.047.543.766

Sul piano più generale, i dati sopra riportati evidenziano che l'incidenza dei fenomeni illeciti di portata transnazionale rispetto all'evasione complessiva scoperta nel settore delle imposte sui redditi è pari a oltre il 62%. Questo dato testimonia lo sforzo operativo compiuto dalla Guardia di Finanza nel contrasto alle più gravi e insidiose condotte volte a trasferire illecitamente all'estero importanti ricchezze prodotte nel nostro Paese, oltre che ai fenomeni di occultamento e detenzione in territori non collaborativi di patrimoni e capitali frutto di illegalità economico-finanziaria.

Al riguardo, va rilevato che nell'ambito delle direttive impartite in tema di verifica e controllo nei riguardi delle multinazionali ovvero dei contribuenti di più rilevanti dimensioni,

<sup>102</sup> Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito in Legge 4 agosto 1990, n. 227.

<sup>103</sup> Cfr. art. 19, commi da 13 a 17, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214.

<sup>104</sup> Cfr. art. 19, commi da 18 a 22, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214.

<sup>105</sup> Convertito dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102.

aventi una proiezione economica ultra-nazionale, oltre alle citate disposizioni in tema di coordinamento tecnico-operativo con la Direzione centrale accertamento dell’Agenzia delle entrate in materia di fiscalità internazionale, è stata rimarcata ai Reparti l’estrema utilità di 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. Tra i principali Paesi nei quali si sono concentrati i principali casi di evasione fiscale internazionale scoperti dalla Guardia di Finanza nel 2017, prendendo in considerazione l’ammontare della base imponibile linda scoperta, si annoverano alcuni dell’area dell’Est Europa, gli Emirati Arabi Uniti, la Svizzera, i Paesi Bassi ed altri ancora.

Inoltre, con riferimento alle indagini di polizia giudiziaria svolte dalla Guardia di Finanza nello specifico settore, si segnala che delle 11.905 deleghe di indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati tributari di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, di quelli in materia di gioco e scommesse, accise e lavoro sommerso, nonché del reato di contrabbando, pervenute ai Reparti del Corpo nella scorsa annualità, 388 hanno evidenziato riflessi di carattere internazionale. Tra quelle concluse (10.872), analoghi risvolti sono emersi in 342 casi.

### I Piani operativi a contrasto del gioco e delle scommesse abusive

Al fine di garantire un’adeguata presenza ispettiva nel settore sia dei giochi sia delle scommesse, è stata confermata, anche per l’anno 2017, la predisposizione di 2 distinti Piani operativi denominati:

- “**giochi illegali**”, per il contrasto dei fenomeni d’illegalità e abusivismo nei settori dei giochi<sup>106</sup>, 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. Tale missione investe in pieno le responsabilità del Corpo, quale Forza di polizia economico-finanziaria e giudiziaria a competenza generale, che svolge la propria azione in questo ambito a salvaguardia del gioco pubblico, al fine di impedire alla criminalità organizzata di infiltrarsi nel mercato regolare, nonché per tutelare:

- **il gettito fiscale** derivante dalla raccolta, con particolare riguardo 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, né sulla regolarità del gioco, né sulle probabilità di vincita, tutelando le fasce più deboli, prime fra tutte i minori.

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

<sup>106</sup> 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*.

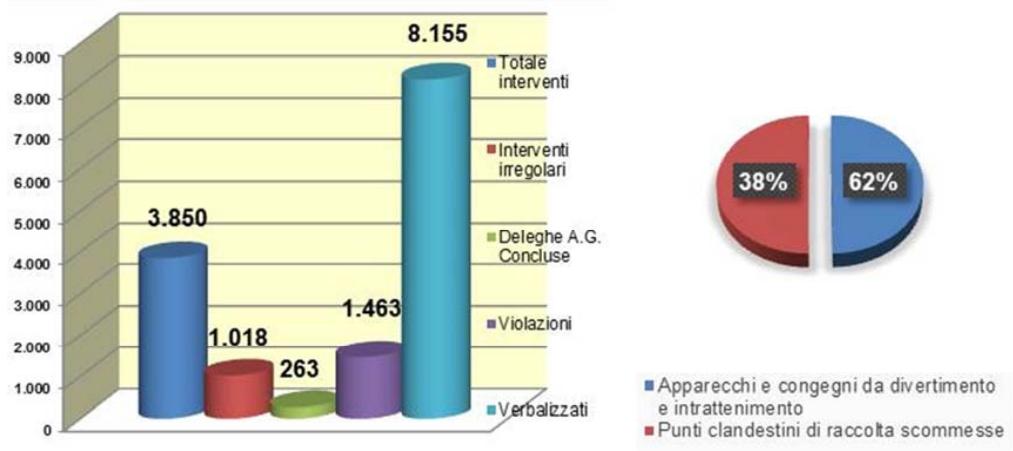
coordinati di intervento”, eseguiti a livello nazionale, in sinergia con le altre Forze di Polizia e con la collaborazione dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Questi piani coordinati di intervento vengono effettuati nell’ambito:

- 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 citato Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78;
- del cosiddetto “piano Balduzzi”, previsto dall’art. 7, comma 9, del Decreto Legge 13 settembre 2012, n. 158, convertito dalla Legge 8 novembre 2012, n. 189, per la pianificazione annuale, fra Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Guardia di Finanza, di controlli specificamente destinati al contrasto del gioco minorile, nei confronti di esercizi presso i quali sono installate “newslet” ovvero vengono accettate scommesse, ubicati 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 anche 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.

Nel settore dei giochi e delle scommesse, nell’ambito di entrambi i Piani Operativi in parola, nello scorso anno sono stati complessivamente eseguiti 3.850 interventi, di cui 1.018 irregolari, riscontrando 1.463 violazioni, che hanno consentito di verbalizzare 8.155 soggetti. Sono state altresì concluse 263 deleghe pervenute dalla 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 2.703 apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento irregolari, in cui vengono ricompresi anche gli apparecchi terminali cc.dd. *totem* nonché 1.662 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.

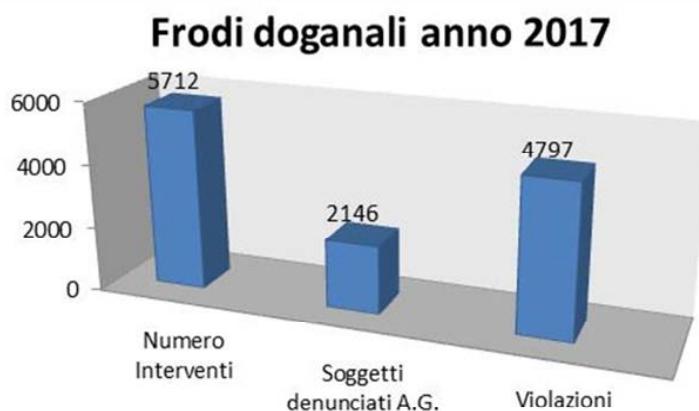
In relazione a tale fenomeno, va ricordato che l’art. 1, commi 927 e ss., della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha introdotto una presunzione *iuris tantum* sull’esistenza di una stabile organizzazione in capo all’impresa non residente che si avvalga, ai fini della raccolta delle scommesse, di uno o più 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”

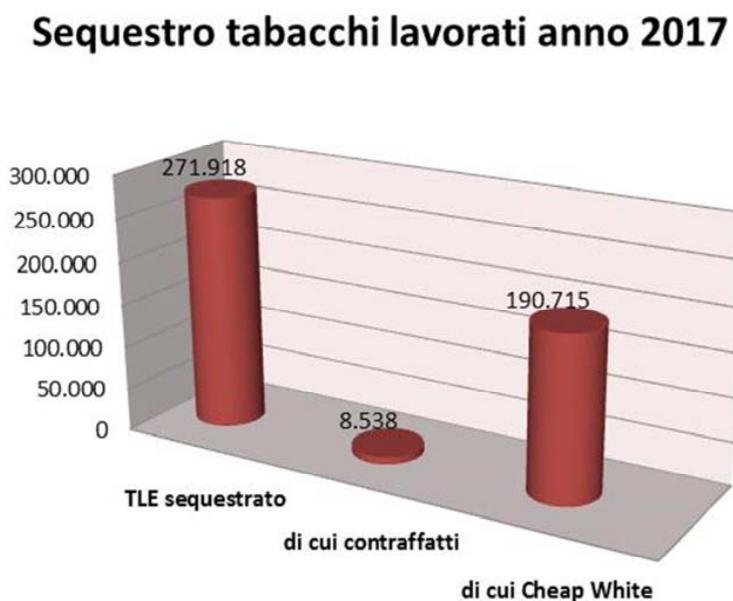
Il Piano operativo “Frodi doganali” è stato posto in essere allo scopo di assicurare un’adeguata presenza ispettiva nell’azione di contrasto alle frodi doganali, con particolare attenzione ai fenomeni illeciti della sotto-fatturazione all’importazione, delle mendaci dichiarazioni d’origine delle merci importate volte a eludere i dazi cc.dd. *antidumping*, nonché del contrabbando in tutte le sue forme, compreso quello dei tabacchi lavorati. In tale ambito si collocano, altresì, 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 attribuite al Corpo forestale dello Stato e svolte dalla Guardia di Finanza dal 1° gennaio 2017 a seguito della devoluzione di tali competenze al Corpo per effetto della riforma “Madia”.

L’attività complessivamente svolta in tale ambito è stata finalizzata a disarticolare la filiera distributiva delle merci illecitamente introdotte sul territorio nazionale e si è sviluppata mediante servizi di prevenzione volti al controllo dei porti, degli aeroporti e delle rotabili maggiormente interessate dai traffici illeciti, nonché, nei casi più gravi, attraverso l’esecuzione di indagini di polizia giudiziaria. Complessivamente, nel corso del 2017, il Corpo ha eseguito 5.712 interventi che hanno permesso di riscontrare 4.797 violazioni e di segnalare all’Autorità Giudiziaria 2.146 soggetti (Figura 4.A.IV.4). Sono state inoltre portate a termine 201 indagini di polizia giudiziaria delegate dalla magistratura inquirente per fattispecie penali di carattere doganale.

Nel medesimo periodo, i Reparti del Corpo hanno effettuato 28.213 attività ispettive, 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 siano emerse discordanze (con la documentazione doganale di accompagnamento) in sede di riscontro effettuato dai militari.

**FIGURA 4.A.IV.4: INTERVENTI ESEGUITI NEL SETTORE DELLE FRODI DOGANALI**

Nell'azione di contrasto agli illeciti doganali, inoltre, assume particolare rilevanza la lotta al contrabbando di sigarette, soprattutto delle cosiddette *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 2017 sono stati complessivamente sottoposti a sequestro 271.918 chilogrammi di tabacchi lavorati, di cui 8.538 risultati contraffatti e 190.715 di sigarette *cheap white*.

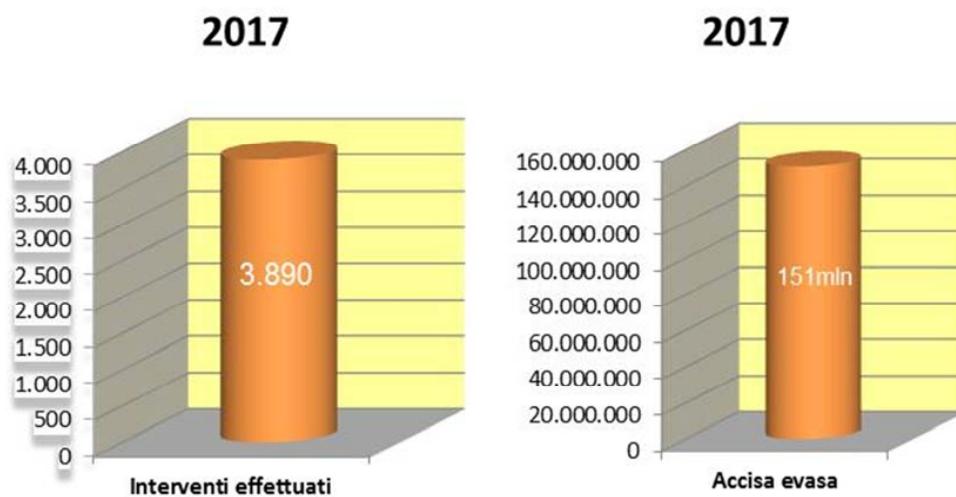
**FIGURA 4.A.IV.5: SEQUESTRO TABACCHI LAVORATI**

Per quanto riguarda i controlli doganali in materia di C.I.T.E.S., nel corso del 2017 il Corpo ha eseguito 29.914 interventi che hanno permesso di segnalare all’Autorità giudiziaria 46 soggetti.

### Il Piano operativo “Frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi”

Nel corso del 2017, il Corpo ha proseguito, nell’ambito dello specifico Piano operativo, l’attività di prevenzione e repressione delle 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 3.890 interventi nell’ambito dei quali sono state riscontrate 6.807 violazioni (Figura 4.A.IV.6). A seguito dell’attività di servizio svolta sono stati segnalati all’Autorità giudiziaria 1.387 soggetti, di cui 61 tratti in arresto ed è stata constatata un’evasione di accisa per oltre 151 milioni di euro.

**FIGURA 4.A.IV.6: INTERVENTI ESEGUITI NEL SETTORE DELLE ACCISE**



Inoltre, nel 2017, i Reparti hanno ricevuto 537 deleghe d’indagine in materia di accise, di cui 7 con riflessi fiscali internazionali; di tali attività, 462 sono state portate a termine nel corso dell’anno, mentre le restanti sono in corso di esecuzione. Le attività concluse hanno permesso di deferire all’Autorità Giudiziaria 494 soggetti.

Tra le condotte fiscalmente più insidiose, particolare rilievo ha assunto 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 miscelazioni di gasolio e oli di diversa natura che, seppur qualificabili fiscalmente come oli lubrificanti o

preparazioni lubrificanti<sup>107</sup>, 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 2017 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 “*Chess Knight V*”, tesa a contrastare le frodi in materia di prodotti energetici provenienti dall’Est Europa e immessi in consumo in evasione di imposta, che si è conclusa con il sequestro di oltre 29.000 litri di prodotti energetici miscelati e dichiarati formalmente oli anticorrosivi e l’accertamento di prodotti consumati in frode pari a kg. 595.589.

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 2017, hanno sequestrato circa 900 mila litri di prodotto arrestando, in flagranza, numerosi responsabili dei traffici illeciti.

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, 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 1.770 controlli nei confronti di distributori stradali di carburante in tutto il territorio nazionale, con 446 violazioni constatate, delle quali 236 riferite alla disciplina sui prezzi, con sanzioni amministrative a carico dei gestori degli impianti. Inoltre, 74 di questi ultimi sono stati denunciati all’Autorità Giudiziaria, con il sequestro di 330 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.

Negli ultimi anni il settore della distribuzione dei carburanti destinati all’autotrazione è stato sempre più interessato da fenomeni evasivi e di frode, che hanno consentito l’immissione nel mercato di ingenti quantitativi di prodotti petroliferi a prezzi estremamente concorrenziali e 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 mere “cartiere” (*missing trader*) e/o filtro (*buffer*) nelle operazioni commerciali realizzate con fornitori comunitari, al solo fine di evadere l’IVA.

E’ 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.

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

<sup>107</sup> Caratterizzati, rispettivamente, dal codice di Nomenclatura Combinata da 2710 19 81 a 2710 19 99 ovvero NC 3403.

applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018. Le informazioni disponibili per effetto di tali disposizioni 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 D.L. n. 87/2018, riproponendo integralmente quanto già previsto dall’art. 1 del D.L. 28 giugno 2018, n. 79<sup>108</sup>, 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 stradale<sup>109</sup>.

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 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 D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127.**

L’art. 1, comma 909, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha previsto che, a decorrere dal 1° luglio 2018, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sono obbligatorie con riferimento alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori. 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 graduati 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.

**Piano straordinario di controlli nel settore dei prodotti petroliferi.**

L’art. 1, comma 919 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha previsto che l’Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza devono 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 D.L. 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 un percorso di analisi per l’avvio 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.**

Allo scopo di prevenire e contrastare i fenomeni evasivi e di frode nello specifico settore, 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 par-

<sup>108</sup> 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 prodotti e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo Decreto-Legge n. 79 del 2018”.

<sup>109</sup> 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.

te 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);

- 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 D.Lgs. 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 D.L. 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)<sup>110</sup>;
- fissato al 1° luglio 2018 la decorrenza delle disposizioni<sup>111</sup> che consentono di dedurre dalle imposte sui redditi e di detrarre dall’IVA le 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.

Pertanto, fino al 31 dicembre 2018, ai fini della deducibilità del costo e della detraibilità dell’IVA, le spese relative agli acquisti di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione potranno essere documentate con le modalità finora in uso (scheda carburante) ovvero, facoltativamente, mediante emissione di fattura elettronica, fermo restando l’obbligo di utilizzare, in ogni caso, strumenti di pagamento tracciabili.

#### **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 autotrazione<sup>112</sup>, 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 fiscale<sup>113</sup> ovvero l’estrazione dal deposito di un destinatario re-

<sup>110</sup> Art. 1, comma 926, della Legge n. 205/2017.

<sup>111</sup> Art. 1, commi 922 e 923, della Legge n. 205/2017.

<sup>112</sup> Consistenti nel mancato assolvimento dell’IVA da parte dei proprietari committenti (spesso “cartiere”) al momento dell’immissione in consumo o dell’estrazione dai depositi.

<sup>113</sup> Per deposito fiscale, di cui all’art. 23 del D.Lgs. 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

gistrato<sup>114</sup> di benzina o il gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per autotrazione<sup>115</sup>, 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 D.Lgs. 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;
- presta 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*)<sup>116</sup>.

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 D.Lgs. 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 presta idonea garanzia con le modalità e nei

condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria. Il depositario autorizzato è il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale.

<sup>114</sup> Per destinatario registrato, di cui all'art. 8 del D.Lgs. 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 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 5 anni precedenti alla richiesta, non deve essere:

- stato condannato per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare;
- inciso in procedure concorsuali;
- stato destinatario di sanzioni amministrative per violazioni relative all'accisa, all'imposta sul valore aggiunto e ai tributi doganali.

<sup>115</sup> E per gli altri prodotti da individuare con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

<sup>116</sup> 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.

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 di cui al medesimo comma 937. Al riguardo, è stato emanato il D.M. 13 febbraio 2018<sup>117</sup>, 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 D.Lgs. 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.

#### Autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi.

Con i commi dal 945 al 957 dell'art. 1 della Legge n. 205/2017, sono stati stabiliti i principi e le condizioni generali per il rilascio dell'autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi nei confronti dei soggetti che per commercializzare i prodotti energetici si avvalgono del sistema della logistica petrolifera (cc.dd. *trader*<sup>118</sup>), allo scopo di censire quest'ultima categoria di operatori economici. Più in particolare, il comma 945 ha previsto che il soggetto che intende avvalersi, per lo stoccaggio di prodotti energetici, di un deposito fiscale (di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 504/1995) o del deposito di un destinatario registrato (di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1995), dei quali non sia il titolare, deve presentare un'istanza di preventiva autorizzazione all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Tale autorizzazione ha validità biennale e attribuisce ai soggetti autorizzati un codice identificativo.

Il comma 946 introduce l'obbligo di presentare, nel caso il soggetto sia già esercente un deposito fiscale nel territorio dello Stato, una comunicazione preventiva all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - che sostituisce l'autorizzazione di cui al comma 945 - avente validità annuale e la cui efficacia è subordinata alla validità dell'autorizzazione o della licenza relativa al predetto deposito.

<sup>117</sup> 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".

<sup>118</sup> Trattasi di operatori commerciali del settore petrolifero che, non avendo la disponibilità di proprie strutture per il deposito dei prodotti, ovvero avendola presso luoghi diversi da quelli in cui i prodotti vengono immessi in consumo, si avvalgono di impianti di proprietà di terzi appartenenti a depositari già autorizzati o a destinatari registrati.

A norma del comma 947, l'attività di stoccaggio dei prodotti energetici presso un deposito fiscale o presso il deposito di un destinatario registrato è consentita solo successivamente all'acquisizione, da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli territorialmente competente, dell'atto di assenso del depositario autorizzato o del destinatario registrato ai sensi dei citati commi 945 e 946, la cui assenza preclude, quindi, ogni effetto dell'autorizzazione/comunicazione prevista.

I commi 948, 949 e 951 disciplinano i casi in cui l'autorizzazione possa essere negata, revocata o sospesa, nonché le modalità di comunicazione delle decisioni assunte, da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ai depositari autorizzati o ai destinatari registrati interessati. Il comma 952 stabilisce che i quantitativi dei prodotti energetici stoccati devono essere documentati mediante un prospetto riepilogativo, al fine di assicurare la trasparenza dei dati e consentire i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria. Nei commi 953 e 954 vengono fissate le condizioni per procedere all'estrazione dei prodotti energetici giacenti presso i depositi fiscali o presso i depositi dei destinatari registrati, nonché la corresponsione di un diritto annuale che deve essere versato al fine di ottenere l'autorizzazione.

Il comma 956 stabilisce che le violazioni alle disposizioni dianzi descritte sono punite con una sanzione amministrativa che va da 1.000 a 10 mila euro. In merito al versamento dell'IVA, il medesimo comma contempla la responsabilità solidale da parte del depositario autorizzato o del destinatario registrato in caso di stoccaggio o estrazione in mancanza della predetta autorizzazione. Il comma 957 prevede, infine, che l'individuazione delle modalità attuative dei commi da 945 a 959 è rinviata a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con cui disciplinare, tra l'altro, le procedure per lo scambio informativo dei dati relativi ai cc.dd. traders tra l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle entrate e il Corpo.

Al riguardo si rimarca l'importanza della previsione normativa in commento in quanto, a regime, l'inclusione della Guardia di Finanza tra le Amministrazioni destinatarie dei predetti flussi informativi consentirà di:

- conoscere, preventivamente, la platea dei soggetti economici che, operando nel delicato settore della commercializzazione dei prodotti petroliferi, si avvalgono di depositi fiscali di terzi per lo stoccaggio;
- effettuare una puntuale attività di analisi e riscontro nei confronti degli operatori sub (a), finalizzata alla pianificazione di controlli mirati verso quei soggetti ritenuti potenzialmente più a rischio di frode sotto il profilo tributario.

Nella Gazzetta Ufficiale n. 93 del 21 aprile 2018 è stato pubblicato il D.M. 12 aprile 2018 rubricato “Autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi”, con cui è stato fornito, in attuazione dei commi da 945 a 959 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, un quadro di riferimento più dettagliato relativamente ai soggetti che per commercializzare i propri prodotti energetici si avvalgono del sistema della logistica petrolifera cc.dd. “trader”. Il decreto si rivolge agli operatori economici che intendono stoccare, ai fini della commercializzazione, i propri prodotti energetici sottoposti ad accisa (escludendo, quindi, quelli soggetti ad imposta di consumo) presso i depositi di terzi di cui agli artt. 8 e 23 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504<sup>119</sup> (TUA), denominati ai soli fini del decreto stesso “depositi ausiliari”.

L'obiettivo dell'intervento legislativo in commento, avente finalità eminentemente antievasive, è *in primis* quello di censire i soggetti cc.dd. “traders”, sottoponendoli ad un peculiare regime abilitativo che prevede, preliminarmente, un'identificazione obbligatoria presso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, necessaria per operare nella filiera della distribuzione dei carburanti. Nel decreto viene altresì confermato che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli mette a disposizione della Guardia di Finanza l'elenco dei soggetti abilitati a stoccare prodotti energetici presso i depositi ausiliari di terzi attraverso l'interoperabilità delle banche dati esistenti.

Sotto il profilo delle attività di controllo, la norma prevede anche la possibilità per l'Amministrazione finanziaria, ivi inclusa la Guardia di Finanza, di effettuare attività ispettive finalizzate a verificare la corretta tenuta, da parte dei traders autorizzati ovvero di quelli che hanno effettuato la comunicazione preventiva, del riepilogo delle quantità giornaliere dei prodotti energetici, distinti per tipologia e destinazione d'uso, stoccati presso ciascun deposito ausiliario identificato mediante il codice accisa.

<sup>119</sup> Deposito fiscale e destinatario registrato, ossia operatori espressamente autorizzati ad operare in regime di accisa sospesa. In particolare, per i depositari autorizzati vi è l'obbligo del pagamento dell'accisa relativamente ai prodotti immessi in consumo dai propri impianti, mentre per i destinatari registrati il citato obbligo è riferito ai prodotti pervenuti presso i propri depositi.

## Intensificazione del contrasto all’illegalità economico-finanziaria durante la stagione estiva

In occasione della stagione estiva e del consistente afflusso di persone nelle località a maggiore vocazione turistica, la Guardia di Finanza, al pari delle decorse annualità, ha disposto l’intensificazione delle attività ispettive allo scopo di contrastare la diffusione di casi di abusivismo commerciale e di altre forme di illegalità economico-finanziaria, che ledono gli interessi dei consumatori e degli operatori economici rispettosi delle regole. In particolare, sono stati organizzati per il periodo giugno-agosto 2017 appositi piani d’azione, calibrati in funzione delle peculiarità di ciascun contesto territoriale, mirati principalmente al contrasto dei 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 in nero di “seconde/terze case” in luoghi a più spiccata “vocazione turistica”;
- 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, è stata disposta, in caso di controlli nei confronti di esercizi commerciali che forniscono anche servizi di rimessa di denaro, l’esecuzione di ulteriori 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 ispettiva, complessivamente, sono stati eseguiti 9.746 interventi a contrasto dell’abusivismo commerciale (di cui 938 irregolari per violazioni alla normativa di pubblica sicurezza e 2.954 per violazioni fiscali); 1.676 controlli per il contrasto alle locazioni “in nero”, nel cui ambito sono state riscontrate 921 violazioni; 1.770 interventi ai fini accise, di cui 424 irregolari (nell’insieme sono stati sequestrati 330.204 litri di prodotti petroliferi); controlli in materia di contraffazione e sicurezza prodotti, che hanno consentito di denunciare 3.271 persone e di sequestrare oltre 22,5 milioni di beni contraffatti e/o insicuri; 2.101 interventi in tema di lavoro irregolare, nel cui ambito sono stati scoperti 2.939 lavoratori irregolari o totalmente “in nero”; 1.217 controlli presso agenzie di *money transfer*, nel cui ambito sono state identificate 1.566 persone - per lo più di nazionalità extracomunitaria - che hanno usufruito di servizi di rimessa di denaro.

### I principali Piani operativi nelle altre aree di interesse economico-finanziario

In una visuale più ampia, nel 2017 l'operato della Guardia di Finanza si è sviluppato, nelle dupliche linee d'azione delle attività investigative e dei Piani Operativi<sup>120</sup>, mediante il contrasto a tutte le principali manifestazioni di illegalità e criminalità economico-finanziaria. Molte delle attività svolte in tali ambiti sono state utilizzate per il recupero delle imposte evase per effetto:

- delle regole generali in tema di tassazione dei proventi illeciti e indeducibilità dei costi da reato;
- dell'art. 33, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica 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 Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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.

Nel campo del contrasto alle truffe sui fondi pubblici e all'illegalità nella Pubblica Amministrazione, nel corso del 2017 sono stati eseguiti 27.428 interventi che hanno portato alla segnalazione all'Autorità Giudiziaria ordinaria e contabile di 21.752 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 1,43 miliardi di euro, a fronte di un ammontare complessivo di flussi di spesa controllati pari a circa 9 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 oltre 728 milioni di euro. Nel settore della responsabilità amministrativa, inoltre, sono stati segnalati alla magistratura contabile danni erariali per 3,5 miliardi di euro.

Inoltre, con riguardo ai connessi sviluppi investigativi, i Reparti del Corpo sono stati destinatari, nel medesimo periodo, di 8.668 deleghe d'indagine della magistratura ordinaria e contabile, delle quali 7.528 (pari a circa l'87%) sono state portate a conclusione entro l'anno. Delle deleghe oggetto di riscontro, il 43% ha riguardato reati contro la Pubblica Amministrazione, il 16% fattispecie di truffa nella percezione di risorse a valere sui bilanci pubblici e il 13% le frodi nel settore della contrattualistica pubblica.

<sup>120</sup> Per l'obiettivo strategico del "Contrasto agli illeciti in materia di spesa pubblica e all'illegalità nella Pubblica amministrazione" sono stati eseguiti i seguenti Piani Operativi: "Fondi strutturali e spese dirette", "P.A.C. e Politica Comune della Pesca", "Incentivi alle imprese", "Appalti", "Responsabilità amministrativa", "Spesa sanitaria", "Spesa previdenziale", "Anticorruzione", "Prestazioni sociali agevolate", "Ticket sanitario".

Per l'obiettivo strategico del "Contrasto alla criminalità economico finanziaria", sono stati eseguiti i seguenti Piani Operativi: "Antiriciclaggio", "Analisi flussi finanziari", "Movimentazione transfrontaliera di valuta", "Responsabilità amministrativa degli enti", "Tutela dell'economia", "Sicurezza in materia di circolazione dell'euro e degli altri mezzi di pagamento", "Tutela del risparmio", "Contrasto al finanziamento del terrorismo", "Accertamenti patrimoniali", "Accertamenti patrimoniali soggetti connotati da pericolosità economico - finanziaria", "Attività di prevenzione antimafia su richiesta dei prefetti", "Doppio binario", "Lotta alla contraffazione", "Tutela made in Italy", "Tutela diritto d'autore" e "Tutela dei distretti industriali".

Nel campo del contrasto alla criminalità organizzata ed alla criminalità economico finanziaria, sono stati portati a termine 1.573 accertamenti economico-patrimoniali a carico di condannati e indiziati di appartenere ad associazioni mafiose e loro prestatome, che hanno riguardato complessivamente 8.609 persone fisiche e 2.444 fra aziende e società ed eseguiti provvedimenti di sequestro ai sensi della normativa antimafia di 4.484 beni mobili e immobili, nonché di 265 aziende, per un valore complessivo di oltre 2,4 miliardi di euro. Inoltre, sono stati confiscati, ai sensi della citata normativa, 1.407 beni mobili e immobili nonché 175 aziende, per un valore complessivo di oltre 1,6 miliardi di euro. In tale ambito, sono stati denunciati 213 soggetti per associazione mafiosa, 121 dei quali tratti in arresto, mentre 956 sono stati i denunciati per il reato di trasferimento fraudolento di valori, indicativo di fenomeni di interposizione fittizia, di cui 57 arrestati.

In materia di riciclaggio sono state svolte 751 indagini e attività di polizia giudiziaria che hanno portato alla denuncia di 1.330 soggetti, di cui 114 in stato di arresto. 2.503 sono, invece, le violazioni amministrative alla normativa antiriciclaggio accertate. In relazione alla fattispecie di auto-riciclaggio, sono state eseguite 221 indagini e attività di polizia giudiziaria, con la denuncia di 450 soggetti, 45 dei quali in stato di arresto, con il sequestro di 84,5 milioni di euro.

Nell'azione di contrasto all'usura, sono stati denunciati 1.068 soggetti, di cui 69 tratti in arresto, con il sequestro di patrimoni e disponibilità finanziarie per circa 19,3 milioni di euro. Nelle indagini svolte nei settori dei reati societari, fallimentari, bancari, finanziari e di borsa sono stati denunciati 5.432 soggetti, di cui 254 tratti in arresto, nonché accertate distrazioni patrimoniali in danno di società fallite per circa 4,4 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 6.225 violazioni per trasporto di valuta in eccedenza rispetto al limite consentito, nonché intercettare valori al seguito complessivamente pari a circa 172,7 milioni di euro.

Nel campo della lotta alla contraffazione e alla pirateria audiovisiva e informatica sono stati eseguiti 12.055 interventi e denunciate all'Autorità Giudiziaria 7.919 persone, di cui 76 arrestate. Sono stati inoltre sequestrati oltre 171 milioni di prodotti illegali, perché contraffatti, piratati, pericolosi o recanti falsa o fallace indicazione di origine o provenienza, per un valore stimato di oltre 2,1 miliardi di euro, nonché tolte dal mercato 832 tonnellate e oltre 217 mila di litri di generi agroalimentari contraffatti o prodotti in violazione alla normativa sul *made in Italy*.

Nel contempo, sono stati sequestrati o oscurati 514 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 79,6 tonnellate di droga a carico di 6.727 soggetti denunciati, di cui 1.949 arrestati. Di queste, 33,7 tonnellate sono state sequestrate in mare, dove si è proceduto all'arresto di 45 responsabili e al sequestro di 27 imbarcazioni utilizzate per i trasporti illeciti. Nell'attività di contrasto al falso monetario sono state sequestrate 141.079 banconote false (per un valore nominale pari a circa 2,9 milioni di euro), operati ulteriori sequestri di beni e disponibilità finanziarie per un valore di oltre 6 milioni di euro, denunciati 316 soggetti e arrestate 48 persone.

## V) L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI

La Legge delega 5 maggio 2009, n. 42, nel definire i caratteri dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti territoriali in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, ha inteso affermare un ruolo primario di tali soggetti istituzionali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, con l'obiettivo di favorire una piena e concreta responsabilizzazione degli stessi non solo nella manovrabilità delle proprie fonti di finanziamento, ma anche nel recupero delle risorse all'interno dell'ambito territoriale di riferimento. Vanno lette in questa direzione le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, lettera d) e all'art. 26, con le quali si affermano rispettivamente i principi di *“coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale”* 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”*.

Sulla base dell'assetto di ripartizione delle competenze e delle fonti di finanziamento previsto dal Titolo V della Costituzione, le Regioni e le altre Amministrazioni Locali gestiscono una quota rilevante delle entrate e delle spese pubbliche. 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 2017 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 30,0% delle entrate complessive della Pubblica Amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 28,5% del totale della spesa della PA. Sotto il profilo qualitativo, le competenze e le funzioni amministrative esercitate dagli Enti territoriali afferiscono ad ambiti di spesa rilevanti 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.

In tale contesto, la scelta del legislatore di riconoscere un ruolo attivo delle Regioni e degli Enti territoriali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale va intesa 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 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 regionale 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 nove anni dall'approvazione della Legge delega 42/2009 e di sette 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. Occorre, inoltre, 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.

## 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 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 Punto Fisco di Agenzia delle entrate: “Comercio 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 della 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.

Nella Tabella 4.A.V.1 sono evidenziati i risultati dell’attività di recupero fiscale effettuata sulla base delle segnalazioni qualificate dei Comuni, articolati per territorio regionale di riferimento. Nel periodo febbraio 2009-luglio 2018 sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 103.217 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 365 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 116 milioni di euro<sup>121</sup>.

L’analisi della Tabella 4.A.V.1 mostra 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.

---

<sup>121</sup> 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.1: GLI ESITI DELL'ATTIVITÀ DI RECUPERO FISCALE DERIVANTE DALLE C.D.  
“SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI” NEL PERIODO FEBBRAIO 2009-GIUGNO 2017**

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale (valori in euro)
ABRUZZO	597	905.964,00	796.845,75
BASILICATA	1	0,00	0,00
CALABRIA	6.812	8.500.722,99	1.921.841,86
CAMPANIA	1.208	5.109.389,00	359.931,51
EMILIA-ROMAGNA	33.487	105.980.369,18	40.486.008,29
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.033	3.086.600,00	1.154.334,59
LAZIO	5.792	1.977.692,00	1.258.614,58
LIGURIA	5.753	30.660.330,50	8.105.275,67
LOMBARDIA	17.226	107.292.528,43	36.880.194,25
MARCHE	1.958	18.808.439,81	2.524.652,95
MOLISE	113	41.872,00	3.650,00
PIEMONTE	6.335	34.876.569,88	7.263.926,06
PUGLIA	739	121.321,00	15.084,69
SARDEGNA	890	2.659.657,68	1.509.426,98
SICILIA	6.606	11.516.132,00	1.230.521,90
TOSCANA	9.021	21.079.785,00	7.281.158,06
TRENTINO-ALTO ADIGE	7	0,00	0,00
UMBRIA	828	718.993,00	518.980,91
VALLE D'AOSTA	37	34.949,00	16.291,28
VENETO	4.774	12.292.416,04	4.684.931,56
<b>TOTALE</b>	<b>103.217</b>	<b>365.663.731,51</b>	<b>116.011.670,89</b>

### 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 e, successivamente, dall'articolo 1 del Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172;
- la “definizione agevolata delle controversie tributarie” di cui all'art. 11 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96.

Le norme succitate prevedono l'adesione ed il coinvolgimento, seppure non organico, degli Enti territoriali nelle fasi conclusive del processo di recupero fiscale. Con riferimento alla prima fattispecie, infatti, attraverso l'art. 6 viene stabilito che relativamente ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, i debitori possono estinguere il debito (salve le specifiche esclusioni richiamate nel medesimo articolo) senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del Decreto Legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, provvedendo al pagamento integrale delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi, e di quelle maturate a favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 17 del

Decreto Legislativo 13 aprile 1999, n. 112, a titolo di aggio sulle medesime somme e di rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento. Il debito può essere anche dilazionato in rate sulle quali sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2017, gli interessi nella misura di cui all'articolo 21, primo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Nell'art. 6-ter viene invece previsto che per le “entrate, anche tributarie, delle Regioni, delle Province, delle Città metropolitane e dei Comuni, non riscosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale ai sensi del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al Regio Decreto 14 aprile 1910, n. 639, notificati, negli anni dal 2000 al 2016, dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione di cui all'articolo 53 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i medesimi enti territoriali possono stabilire, entro il termine fissato per la deliberazione del bilancio annuale di previsione degli enti locali per l'esercizio 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare le entrate stesse, l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate”.

Emerge, pertanto, che l'adesione degli Enti territoriali alle misure di recupero fiscale opera coattivamente sulla base delle disposizioni contenute nell'art. 6 e discrezionalmente in base a quelle previste dall'art. 6ter, avendo il legislatore posto l'accento sullo “strumento” utilizzato per la riscossione (cartella esattoriale/provvedimento di ingiunzione fiscale), piuttosto che sulla titolarità del tributo<sup>122</sup>.

Nell'Audizione del 4 luglio 2018 del Direttore dell'Agenzia delle entrate e Presidente dell'Agenzia delle entrate - Riscossione presso la Camera dei Deputati - VI Commissione Finanze, sono stati evidenziati i risultati conseguiti dalla prima “rottamazione” dei carichi pregressi. Le domande ricevute entro la scadenza del termine di presentazione del 21 aprile 2017 sono risultate complessivamente pari ad oltre 1,7 milioni e hanno interessato una platea di circa 1 milione e 475 mila contribuenti. Il valore complessivo dei debiti (comprensivi di mora, aggi, spese esecutive e diritti di notifica) inseriti nelle domande ricevute è pari a circa 34 miliardi di euro, di cui 2,7 miliardi sono risultati non rientranti nel perimetro applicativo oppure esclusi ai sensi dei commi 8 e 10 dell'art. 6 del Decreto Legge n. 193/2016. Le richieste hanno interessato debiti iscritti a ruolo dall'Agenzia delle entrate per il 68%; da altri enti erariali (Ministeri, Prefetture, ecc.) per il 2%; dai principali enti previdenziali (INPS e INAIL) per il 20%; dai Comuni e aziende di servizi comunali per il 6%; da altri enti quali Ordini professionali, altri enti previdenziali, Camere di Commercio, Regioni, ecc. per il restante 4%.

Nel corso del 2017, l'ammontare complessivo delle riscossioni registrate a titolo di definizione agevolata è stato pari a 6,5 miliardi di euro a fronte di un dato previsionale, contenuto nella Relazione Tecnica, che ha accompagnato la conversione in legge del Decreto Legge 193/2016, di 5,073 miliardi di euro nell'anno 2017. Di questi, il 7,4%, pari a 478 milioni di euro, è relativo a carichi iscritti a ruolo da Comuni o aziende di servizi comunali; il 5,2%, pari a

<sup>122</sup> La Corte Costituzionale, con Sentenza n. 29/2018, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1 e 10, del Decreto Legge 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla Legge 225/2016, promossa dalla Regione Toscana, in riferimento agli artt. 117, terzo e quarto comma, e 119, primo e secondo comma della Costituzione; così come ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6-ter del medesimo Decreto, promossa, in riferimento agli artt. 117, terzo e quarto comma, 119, primo e secondo comma, e 3 della Costituzione.

Secondo la Corte infatti, la materia che viene in rilievo nell'intervento normativo, è quella della riscossione mediante ruoli e le disposizioni impugnate si inseriscono in un più ampio contesto caratterizzato dallo scioglimento delle società del Gruppo Equitalia e di contestuale attribuzione delle funzioni ad un ente pubblico economico subentrante (Agenzia delle entrate-Riscossione) che assume la qualifica di agente della riscossione, abilitato ad operare con le procedure della riscossione tramite ruolo. Ciò posto, lo scopo primario della definizione agevolata risiederebbe nella volontà di evitare che l'ente subentrante ad Equitalia, si trovi con pesanti arretrati che possano ostacolare l'attuazione della riforma del sistema di riscossione mediante ruoli, procedura caratterizzata da esigenze unitarie che impongono una disciplina centralizzata ed omogenea per tutte le Regioni e gli enti interessati. In questa prospettiva, a parere della Corte, ricorrono le condizioni chelegittimano l'esercizio della potestà legislativa concorrente dello Stato del «coordinamento [...] del sistema tributario» ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost. nonché dell'art. 119, secondo comma, Cost. e, conseguentemente, non sussistono lesioni delle competenze regionali in materia di autonomia finanziaria.

339 milioni di euro, è relativo ad iscrizioni a ruolo effettuate da altri enti (Regioni, Ordini professionali, altri Enti previdenziali, Camere di Commercio, ecc.).

Le disposizioni di cui all'articolo 1 del D.L. 148/2017 intervengono nuovamente sulla disciplina della definizione agevolata dei carichi iscritti al ruolo, prevedendo:

- la possibilità di presentazione della richiesta di definizione agevolata per tutti i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016 che non siano già stati ricompresi in dichiarazioni di adesione presentate in occasione della definizione agevolata di cui all'articolo 6 del D.L. n. 193/2016 e accolte;
- la riammissione alla definizione agevolata dei carichi compresi in piani di dilazione, in essere al 24 ottobre 2016 e non ammessi alla definizione medesima nel 2016, a causa del mancato tempestivo pagamento di tutte le rate scadute al 31 dicembre 2016;
- l'estensione della procedura di definizione agevolata ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio al 30 settembre 2017.

Attraverso 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”.

Per quanto concerne gli esiti di tale iniziativa, i dati relativi alle riscossioni da F24 consentono di individuare in 49 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. 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.

## EVASIONE CONTRIBUTIVA

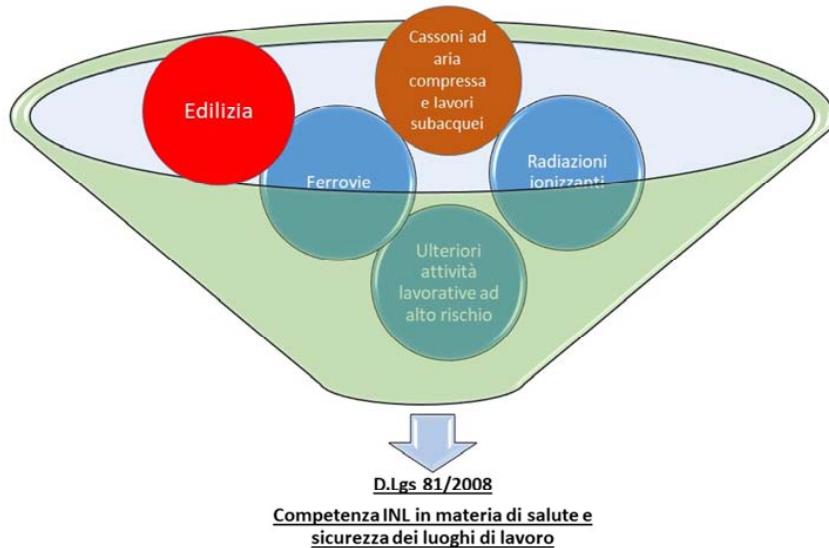
### VI) L'ATTIVITÀ DELL'ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO

#### 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 D.Lgs. 81/2008 (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 ha fatto salve alcune norme derogatorie), 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 Decreto Legislativo 9 aprile 2008, n. 81, legge di riordino in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro):

- 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 n. 191/74);
- 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 l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria, 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 D.Lgs. n. 124/2004 presieduta dal medesimo Ministro, nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali. 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.

### L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2017: criteri di programmazione

Nel 2017, l'INL ha definito ed approfondito le violazioni della disciplina in materia di lavoro e legislazione sociale che la nuova 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 2017 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 tre aree di vigilanza si è proceduto nel modo seguente.

**VIGILANZA PREVIDENZIALE.** Per l'anno 2017, 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: aziende con dipendenti; lavoro fittizio e recupero prestazioni; grandi aziende di produzione e servizi; esternalizzazioni (appalti, subappalti, distacchi); pubbliche amministrazioni. Quanto ad iniziative di carattere straordinario, anche alla luce dei positivi risultati ottenuti dai NIS (Nuclei di intervento speciale), l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, avvalendosi degli stessi Nuclei, ha proseguito le azioni ispettive su specifici settori produttivi e ambiti territoriali, al fine di fronteggiare fenomeni di irregolarità sostanziale di particolare complessità.

**VIGILANZA ASSICURATIVA.** L'attività di vigilanza assicurativa per l'anno 2017 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 2017-2019. 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. Fra questi si segnalano, in particolare, la verifica della corretta attribuzione della voce di lavorazione denunciata in relazione all'attività effettivamente svolta, nonché l'evasione contributiva, attraverso l'incrocio sistematico dei dati INAIL con quelli delle altre amministrazioni, nei confronti delle 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'Istituto.

**VIGILANZA LAVORISTICA.** La programmazione della vigilanza per l'anno 2017 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 caporale, 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 2017 è proseguita l'azione di contrasto al fenomeno del caporale nel settore agricolo, soprattutto in specifici ambiti regionali - quali Puglia, Campania, Calabria e Basilicata - e in sinergia con altri soggetti istituzionali (Arma dei Carabinieri, ASL, Corpo Forestale dello Stato, Guardia di Finanza).

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.

Le citate riqualificazioni sono concentrate principalmente nei seguenti settori merceologici: Sanità e assistenza sociale (Codice Ateco Q), 1.038; Costruzioni (Codice Ateco F), 923; Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese (Codice Ateco N), 584; Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione (Codice Ateco I), 523. Analizzando i dati in termini percentuali in funzione della differente distribuzione dei controlli, il fenomeno patologico della non corretta qualificazione dei rapporti di lavoro appare maggiormente concentrato nell'ambito della sanità e dell'assistenza sociale, in cui si registra una presenza media di tale tipologia di illecito nel 51,54% dei casi, mentre risultano decisamente inferiori le percentuali relative ai restanti settori. Aggregando i dati nei tradizionali macro-settori, si rileva la seguente distribuzione delle riqualificazioni: Agricoltura, 57 lavoratori interessati da riqualificazione; Industria (compreso il settore manifatturiero), 377 lavoratori interessati da riqualificazione; Edilizia, 923 lavoratori interessati da riqualificazione; Terziario, 4.271 lavoratori interessati da riqualificazione. Tali tipologie di violazione sono state riscontrate soprattutto nelle Regioni del Centro-Nord, nelle quali risulta concentrato oltre il 50% delle irregolarità rilevate con riferimento all'uso improprio dei contratti di lavoro atipici o flessibili: Veneto (764), Sardegna (632), Piemonte (564), Toscana (561), Emilia Romagna (522) e Lombardia (518).

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 2017, 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 9.895 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. Particolare attenzione è stata perciò dedicata all'analisi dei dati relativi al distacco transnazionale fittizio (382 lavoratori interessati), fenomeno che appare concentrato prevalentemente nelle regioni del Nord Italia, in Lombardia (178 lavoratori interessati) e Veneto (70 lavoratori interessati). I lavoratori interessati ai citati accertamenti ispettivi si presentano distribuiti nel modo seguente, aggregando il dato nei tradizionali macro-settori: Agricoltura, 402 lavoratori interessati; Industria, compreso il settore manifatturiero, 1.178 lavoratori interessati; Edilizia, 1.609 lavoratori interessati; Terziario, 6.706 lavoratori interessati.

**LAVORO NELLE COOPERATIVE.** Anche per l'anno 2017 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 che, grazie alla partecipazione ed al confronto con le parti sociali, hanno consentito di conseguire risultati positivi.

Gli accertamenti si sono particolarmente concentrati sul fenomeno della applicazione di contratti collettivi sottoscritti da organizzazioni sindacali prive di reale rappresentatività, utilizzati al fine di ottenere una consistente riduzione del costo del lavoro, in violazione peraltro dell'art. 7, comma 4, del D.L. 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”*. Con riferimento ai risultati dell'anno 2017, si evidenzia che su un totale di 3.317 cooperative ispezionate, 1.826 sono risultate irregolari (pari a circa il 55% delle cooperative ispezionate). È emerso, inoltre, un numero di lavoratori irregolari pari a 16.838 di cui 1.444 totalmente “in nero” (incidenza 8,58%). Sono stati recuperati contributi e premi evasi per un imponibile accertato di € 53.294.927 e sono state emanate 2.856 diffide accertative ex art. 12 del D.Lgs. n. 124/2004.

Fra le iniziative di particolare interesse se ne segnala una nei confronti di una singola cooperativa - alla quale peraltro è stata revocata un'autorizzazione alla somministrazione di personale, che ha portato a definire verbali per oltre venticinque milioni di euro e che ha consentito di tutelare migliaia di lavoratori. Più in particolare, gli accertamenti hanno evidenziato debiti contributivi per € 19.600.000 e sanzioni civili per € 6.400.000 attraverso l'esame di una mole straordinaria di documentazione, fra cui ben 78.000 buste paga. Sono state inoltre accertate 16.000 denunce retributive omesse e 52.000 denunce retributive irregolari; inoltre sono stati accertati € 9.700.000 di conguagli non dovuti.

**CCNL SOTTOSCRITTI DA OO.SS. NON RAPPRESENTATIVE.** Permane il diffuso utilizzo di CCNL sottoscritti da parte di organizzazioni sindacali che non soddisfano, nell'ambito del settore, il criterio della maggiore rappresentatività in termini comparativi. Fermo restando il principio di libertà sindacale di cui all'art. 39 Cost., si evidenzia che l'applicazione di tali contratti, che riconoscono trattamenti economici spesso decisamente inferiori alla media, impedisce tra l'altro la fruizione di benefici "normativi e contributivi" (art. 1, comma 1175, Legge 27 dicembre 2006, n. 296), pertanto il personale ispettivo è stato chiamato a verificare un eventuale ricorso agli stessi e ad adottare i conseguenti provvedimenti sanzionatori e di recupero contributivo.

**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 2017 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.

### L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2017: i risultati.

Dall'esito del monitoraggio annuale dei controlli svolti, nel corso dell'anno 2017 (primo anno di concreta operatività dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro) 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.

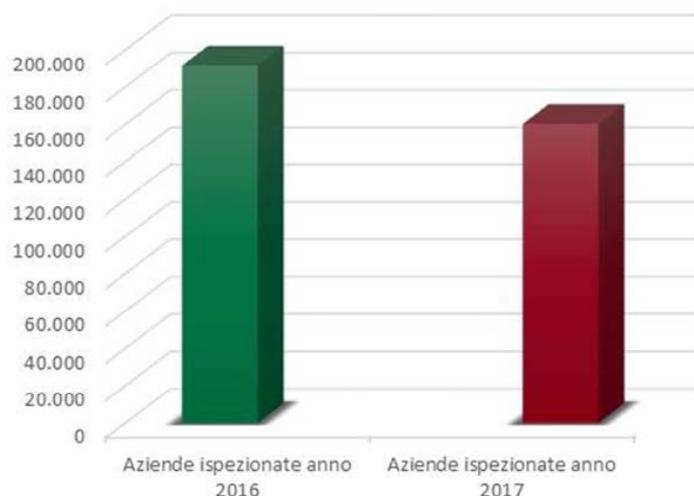
**TABELLA 4.A.VI.1: MONITORAGGIO ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2017 - DATI NAZIONALI**

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	122.240	73.152	88.484	38.775	125.550.287
Già INPS	24.291	15.458	114.403	5.328	894.150.678
Già INAIL	13.816	14.888	49.772	3.970	80.398.967
<b>INL</b>	<b>160.347</b>	<b>103.498</b>	<b>252.659</b>	<b>48.073</b>	<b>1.100.099.932</b>
<b>TOTALE</b>					
<b>% aziende irregolari su aziende ispezionate</b>	<b>65,%</b>				

N.B. Per quanto concerne l'attività di vigilanza degli ispettori in organico INAIL, si precisa che nel dato relativo alle aziende irregolari sono conteggiate anche le verifiche avviate sul finire del 2016 e definite nel corso del 2017. Infatti, benché nel 2017 siano state ispezionate **13.816** aziende, sono state definite **16.648** pratiche, di cui **14.888** irregolari.

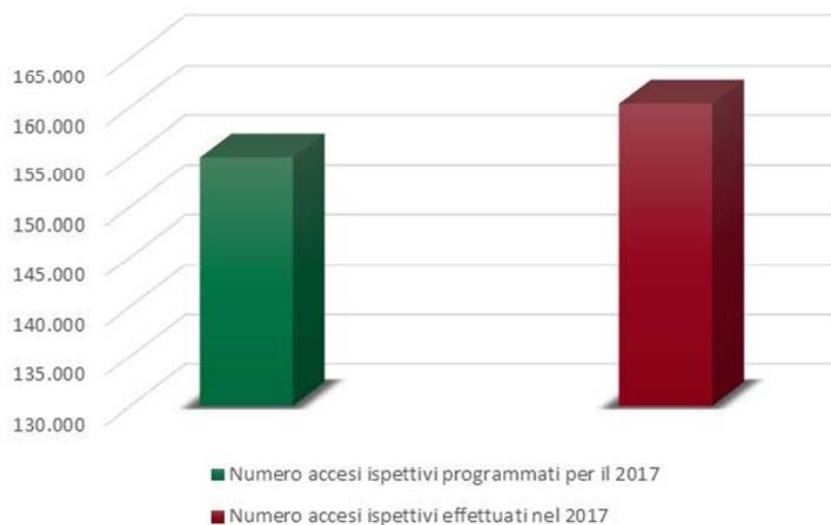
## Gli obiettivi dell'anno 2017 e l'analisi dei risultati

**FIGURA 4.A.VI.2: NUMERO DI AZIENDE ISPEZIONATE DALL'INL NEL 2016 E NEL 2017**



Il risultato complessivamente conseguito in termini numerici, pari 160.347 imprese ispezionate, pur registrando una diminuzione rispetto al complessivo numero delle imprese oggetto di accertamenti da parte dei diversi corpi ispettivi che operavano nel 2016, rappresenta un dato di assoluto rilievo che conferma un costante presidio del territorio. Lo scostamento rispetto all'anno precedente (-16%) è in gran parte dovuto:

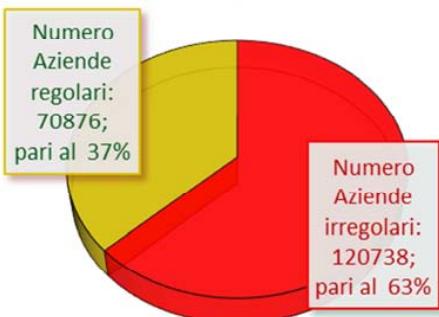
- al positivo risultato legato all'abbattimento del c.d. fenomeno della sovrapposizione degli interventi ispettivi che, evidentemente, comportava che una stessa realtà datoriale fosse conteggiata più volte, in quanto oggetto di accertamenti da parte di diversi Organi di vigilanza;
- al rilevante impegno, nella delicata fase di avvio dell'Agenzia, volto a garantire la progressiva condivisione delle competenze e l'uniformità di comportamento attraverso la realizzazione di percorsi di formazione e aggiornamento destinati a tutto il personale ispettivo. Trattasi di percorsi formativi che hanno impegnato, nel corso del 2017, circa 350 unità ispettive su tutto il territorio nazionale che, evidentemente, durante alcuni mesi dell'anno non hanno svolto attività di vigilanza;
- alla fisiologica diminuzione delle unità ispettive dedicate effettivamente all'attività di vigilanza lavoristica. Un ampio numero di ispettori (la quasi totalità del personale già formato) sono e saranno destinati infatti a svolgere accertamenti di carattere specificatamente previdenziale e assicurativo, i quali interessano notoriamente realtà imprenditoriali di medie e grandi dimensioni e che pertanto richiedono tempistiche più lunghe per essere definiti.

**FIGURA 4.A.VI.3: ACCESSI ISPETTIVI PROGRAMMATI PER IL 2017 E ACCESSI ISPETTIVI EFFETTUATI NEL 2017**

L’attività di vigilanza svolta nel 2017 ha conseguito il pieno raggiungimento dell’obiettivo assegnato, pari a 155.000 accessi programmati, individuato nell’ambito della “*Convenzione concernente gli obiettivi assegnati all’Ispettorato Nazionale del Lavoro (2017 - 2019)*” (art. 2, comma 2, D.Lgs. 149/2015), stipulata tra il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e l’Ispettorato Nazionale del Lavoro il 28 agosto 2017, considerato che il numero degli accessi effettuati (160.347) supera di oltre il +3% quello individuato per l’anno di riferimento.

**FIGURA 4.A.VI.4: TASSO DI IRREGOLARITÀ AZIENDALE. CONFRONTO ANNI 2016-2017**

### ANNO 2016 AZIENDE ISPEZIONATE



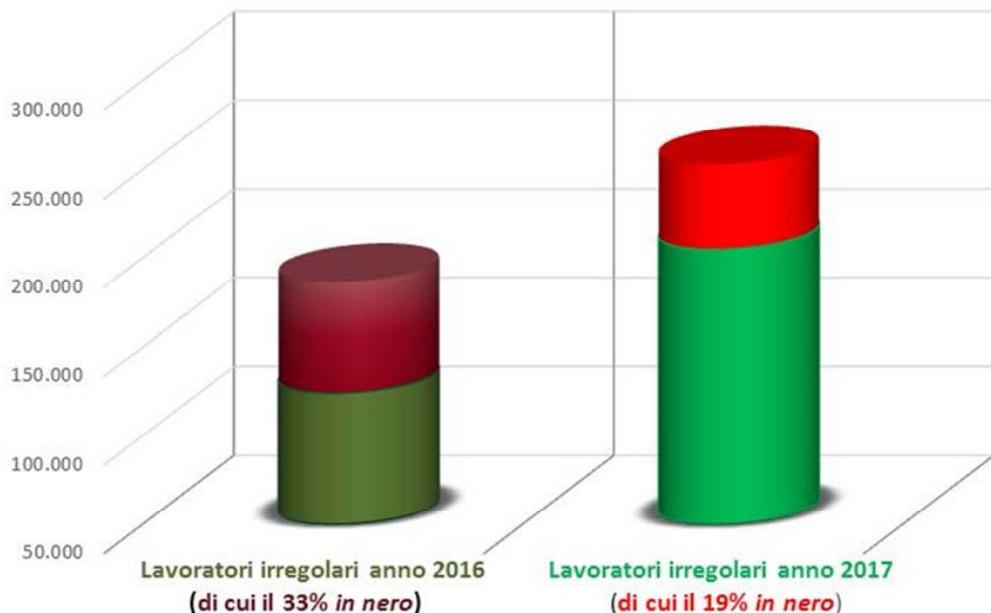
### ANNO 2017 AZIENDE ISPEZIONATE



Il risultato della complessiva azione ispettiva, valutato in termini “qualitativi”, conferma la validità della programmazione e dell’*intelligence* posta in essere dall’INL che privilegia il contrasto ad illeciti sostanziali, selezionati sulla base di una specifica pianificazione, connessa alle peculiarità del tessuto economico-sociale delle diverse aree geografiche.

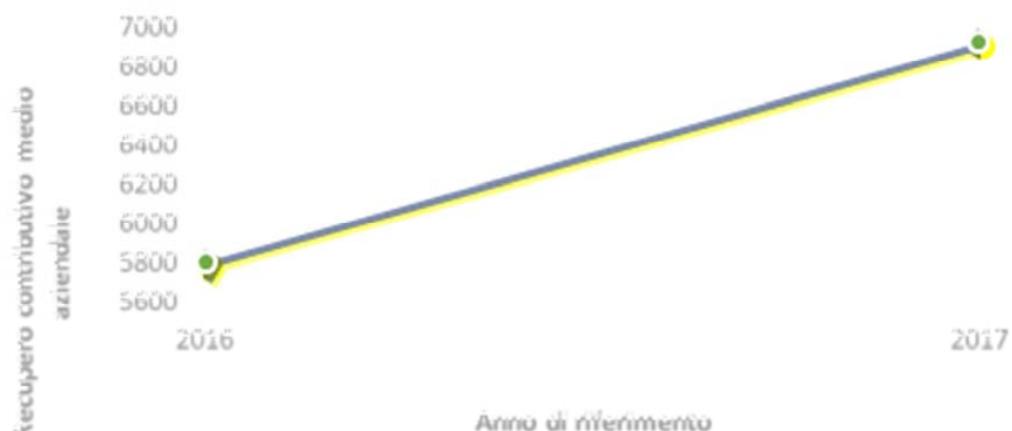
In occasione dei controlli svolti nel 2017, in particolare, sono risultate 103.498 aziende irregolari che evidenziano un tasso di irregolarità significativo, in quanto le ispezioni in cui sono stati contestati illeciti rappresentano il 65% degli accertamenti definiti; pertanto, circa due aziende su tre sono state trovate in una situazione di irregolarità. Il dato evidenzia il costante miglioramento dell'attività di *intelligence* e quindi della capacità di attivare accertamenti nei confronti di realtà imprenditoriali in cui, con un buon grado di probabilità, si registrano i più rilevanti fenomeni di violazione della normativa di lavoro e legislazione sociale.

**FIGURA 4.A.VI.5: LAVORATORI IRREGOLARI**



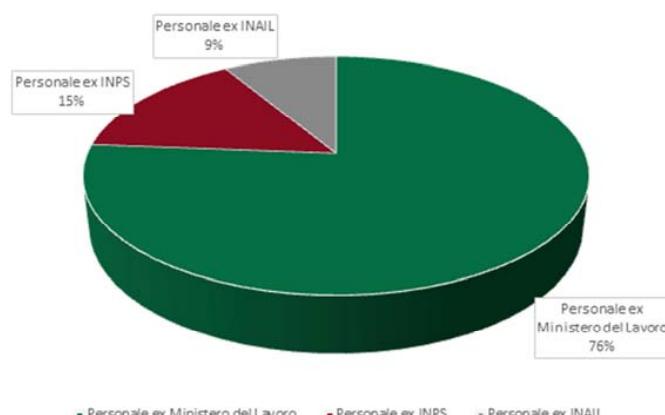
Inoltre, il numero dei lavoratori irregolari, pari a 252.659, presenta un consistente incremento, pari al 36% rispetto al dato del 2016 (186.027).

Gli accertamenti finalizzati al contrasto del lavoro sommerso hanno portato, inoltre, alla individuazione di 48.073 lavoratori in “nero”. Tale dato, pur registrando una flessione in termini assoluti rispetto all’anno 2016 nel quale (i lavoratori in nero accertati sono stati 62.106), rappresenta comunque una percentuale significativa, pari al 19%, del totale dei lavoratori irregolari (1 lavoratore irregolare su 5 è totalmente in nero). Dal confronto del dato in questione con il numero di aziende irregolari emerge, peraltro, che ogni 2 aziende irregolari è stata accertata l’occupazione di un lavoratore totalmente in nero.

**FIGURA 4.A.VI.6: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2016 AL 2017****TABELLA 4.A.VI.2: RECUPERO CONTRIBUTIVO - RAFFRONTO ANNI 2016-2017**

Anni	2016	2017
Numero aziende ispezionate	191.614	160.347
Recupero contributivo	€1.101.105.790	€1.100.099.932
Recupero contributivo medio annuo per azienda	€5.746	€6.861

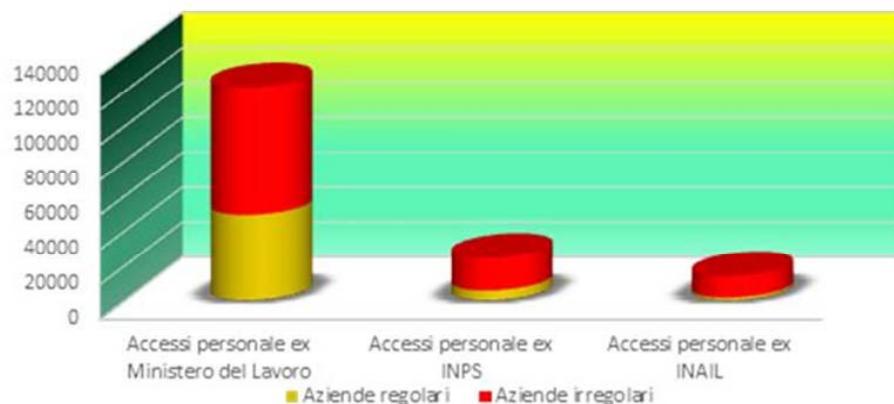
Nonostante il lieve calo del numero delle imprese ispezionate, infatti, legato ai fattori di cui si è detto, l'ammontare dei contributi e premi evasi complessivamente recuperati in occasione degli accertamenti svolti nel corso dell'anno 2017, pari a € 1.100.099.932, risulta sostanzialmente in linea (-0,09%) con il dato dell'anno precedente (€ 1.101.105.790). Il dato, pertanto, atteso che evidenzia un uguale recupero contributivo a fronte di un minor numero di imprese ispezionate, è indicativo, da un lato, della precedente diffusione del fenomeno della sovrapposizione degli interventi ispettivi e, dall'altro, di una migliorata attività di *intelligence*.

**FIGURA 4.A.VI.7: NUMERO TOTALE DI ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2017**

Nell'ambito del dato globale si distingue il numero di accessi, pari a 122.240 (che rappresentano oltre il 76% degli accessi complessivi), effettuati nell'ambito della vigilanza in materia di lavoro, che hanno registrato un tasso di irregolarità stabile rispetto agli anni precedenti, attestandosi al 60%.

Con riferimento alla vigilanza previdenziale, nel corso dell'anno, sono stati effettuati 24.291 accessi (che rappresentano oltre il 15% degli accessi complessivi), che hanno registrato un tasso di irregolarità anch'esso stabile rispetto agli anni precedenti, attestandosi al 77%. Relativamente alla vigilanza assicurativa, nel corso del 2017, sono stati effettuati 13.816 accessi (che rappresentano circa il 9% del dato complessivo), che hanno registrato un tasso di irregolarità in aumento di circa 2 punti percentuali rispetto all'anno precedente, attestandosi al 89%.

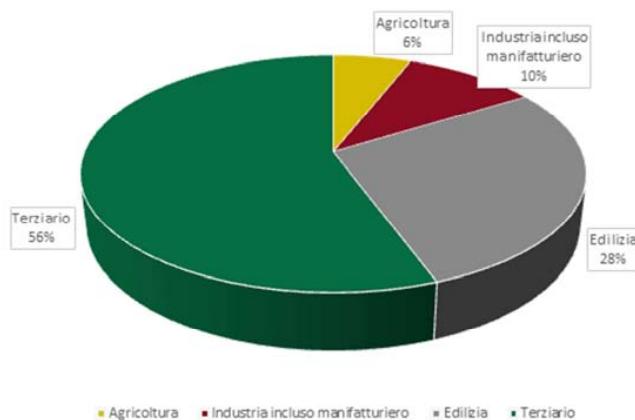
**FIGURA 4.A.VI.8: ACCESSI ISPETTIVI ED AZIENDE IRREGOLARI PER L'ANNO 2017**



#### L'attività di vigilanza 2017 in ambito lavoristico.

L'incidenza dei controlli in materia di lavoro svolti dagli ispettori dell'INL e dai militari dell'Arma dei Carabinieri nell'anno 2017 - che rappresenta come già detto oltre il 76%, delle verifiche complessivamente svolte - ha registrato un incremento di circa 2 punti percentuali rispetto all'anno 2016 (in cui rappresentava il 74% del totale dei controlli effettuati).

La ripartizione di tutti gli accessi ispettivi nei macro-settori in cui sono tradizionalmente aggregati gli ambiti di intervento (Agricoltura, Industria e Manifatturiero, Edilizia e Terziario) è di seguito illustrata: Agricoltura, 7.265 aziende ispezionate; Industria (compreso il settore manifatturiero), 12.441 aziende ispezionate; Edilizia, 34.586 aziende ispezionate; Terziario, 67.948 aziende ispezionate.

**FIGURA 4.A.VI.9: MACRO SETTORI DI INTERVENTO**

Nello specifico, dall'esame dei dati disponibili relativi alla presenza sul territorio del personale ispettivo dell'INL, sempre riferiti alla sola vigilanza lavoristica, risulta un consistente superamento degli accessi effettuati, rispetto a quelli programmati, nelle seguenti aree geografiche: 5.723 (+ 64%) in Basilicata; 6.727 (+ 17%) in Veneto; 7.085 (+17%) in Calabria; 2.682 (+ 15%) in Friuli Venezia Giulia; 13.942 (+15%) in Puglia.

**TABELLA 4.A.VI.3: VIGILANZA DEGLI ISPETTORI DELL'INL – ANNO 2017 – AGGREGAZIONE PER CODICE ATECO**

Macrocategoria Codice Ateco	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche Definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
A	3.562	3.539	7.101	50,16%	5.222
B	74	56	130	56,92%	71
C	7.244	5.068	12.312	58,84%	11.891
D	66	52	118	55,93%	69
E	293	226	519	56,45%	280
F	22.213	12.259	34.472	64,44%	13.254
G	10.520	8.996	19.516	53,90%	9.502
H	4.607	2.290	6.897	66,80%	10.733
I	13.269	7.327	20.596	64,42%	17.175
J	532	396	928	57,33%	789
K	148	168	316	46,84%	64
L	359	229	588	61,05%	310
M	1.021	693	1.714	59,57%	1.235
N	2.575	1.812	4.387	58,70%	4.762
O	127	165	292	43,49%	208
P	279	208	487	57,29%	597
Q	1.190	847	2.037	58,42%	4.604
R	1.144	741	1.885	60,69%	2.278
S	3.340	3.082	6.422	52,01%	5.167
T	579	489	1.068	54,21%	260
U	10	12	22	45,45%	13
<b>TOTALI</b>	<b>73.152</b>	<b>48.655</b>	<b>121.806</b>	<b>60,06%</b>	<b>88.484</b>

**TABELLA 4.A.VI.4: VIGILANZA DEGLI ISPETTORI DELL'INL – ANNO 2017 – AGGREGAZIONE PER SETTORE MERCEOLOGICO**

Macrocategoria Codice Ateco	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche Definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
Agricoltura	3.562	3.539	7.101	50,16%	5.222
Industria	7.318	5.124	12.442	58,82%	11.962
Edilizia	22.213	12.259	34.472	64,44%	13.254
Terziario	40.059	27.733	67.792	59,09%	58.046
<b>TOTALI</b>	<b>73.152</b>	<b>48.655</b>	<b>121.806</b>	<b>60,06%</b>	<b>88.484</b>

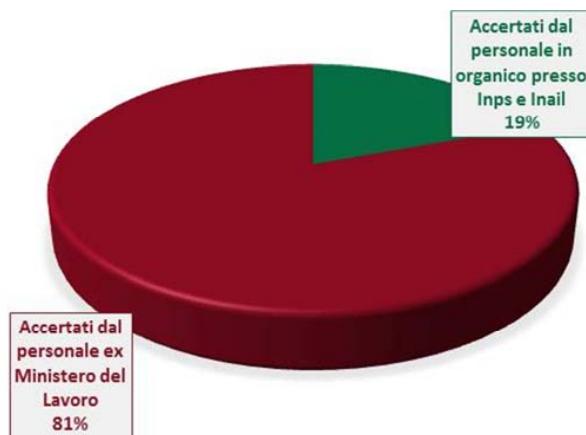
## L'Attività svolta dal contingente ispettivo già del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e la relativa incidenza operativa

Il contingente ispettivo operante in materia di vigilanza sul lavoro, alla data del 31 dicembre 2017, è costituito complessivamente da 2.832 unità, di cui 2.564 ispettori del lavoro (a fronte di 2.538 nel 2016, con un incremento pari all'1% dovuto alla revoca di alcuni comandi presso altre Amministrazioni) e 268 ispettori tecnici (a fronte di 280 nel 2016, con una riduzione del -4,3%) a cui vanno aggiunti 391 militari dell'Arma dei Carabinieri (a fronte di 342 nel 2016, con un aumento pari al 14,3%), in forza presso il Comando Carabinieri per la Tutela del Lavoro, i Gruppi Carabinieri ed i Nuclei Ispettorato del Lavoro.

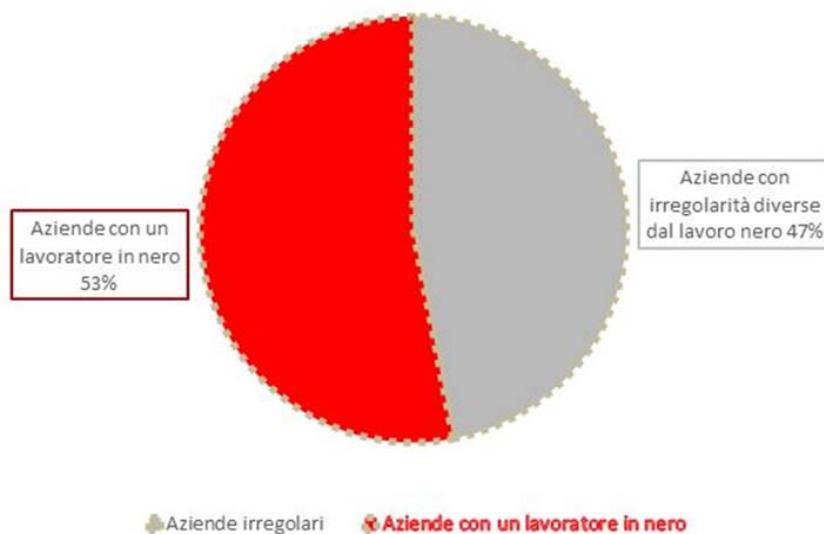
### Lavoro nero

In particolare, in occasione dello svolgimento dei controlli mirati al contrasto del fenomeno del lavoro sommerso, i lavoratori in nero complessivamente accertati sono 48.073. Di questi, 38.775 sono stati individuati dagli Ispettori provenienti dai ruoli del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nell'ambito di iniziative di vigilanza lavoristica, specificatamente indirizzata a contrastare tale fenomeno.

**FIGURA 4.A.VI.10: LAVORATORI IN NERO**



Tale ultimo dato registrato nell'ambito della vigilanza lavoristica evidenzia che i lavoratori in nero costituiscono circa il 44% del numero dei lavoratori irregolari accertati dagli Ispettori provenienti dai ruoli del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (88.484) e questo conferma la validità dell'azione di *intelligence* diretta alla valutazione - in fase di programmazione degli accertamenti ispettivi - delle specificità del tessuto economico sociale a livello locale: infatti quasi un lavoratore irregolare su 2 è totalmente in nero. Inoltre, confrontando il dato complessivo dei lavoratori in nero accertati dal citato personale ispettivo con il numero delle aziende risultate irregolari a seguito delle relative ispezioni (73.152), risulta la presenza di lavoro nero nel 53% degli accessi ispettivi in cui sono stati accertati illeciti.

**FIGURA 4.A.VI.11: INCIDENZA DEL LAVORO NERO NELL'AMBITO DELLE FATTISPECIE IRREGOLARI**

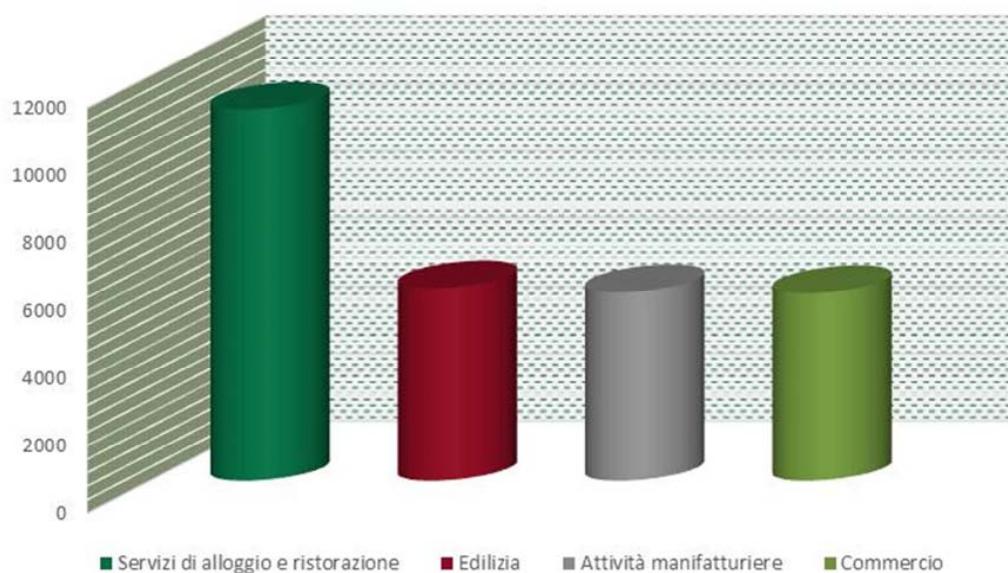
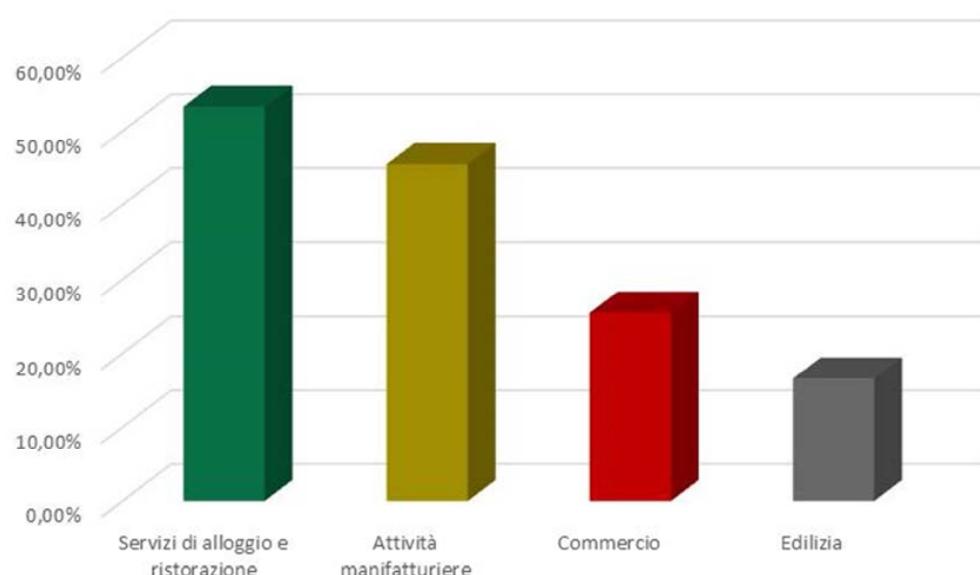
Con riferimento alla dislocazione sul territorio nazionale del fenomeno dell’occupazione di lavoratori in nero, la maggior parte delle maxi sanzioni irrogate dagli Ispettori del lavoro già appartenenti ai ruoli ministeriali risulta concentrata nelle seguenti Regioni:

**TABELLA 4.A.VI.5: SANZIONI IRROGATE PER REGIONE**

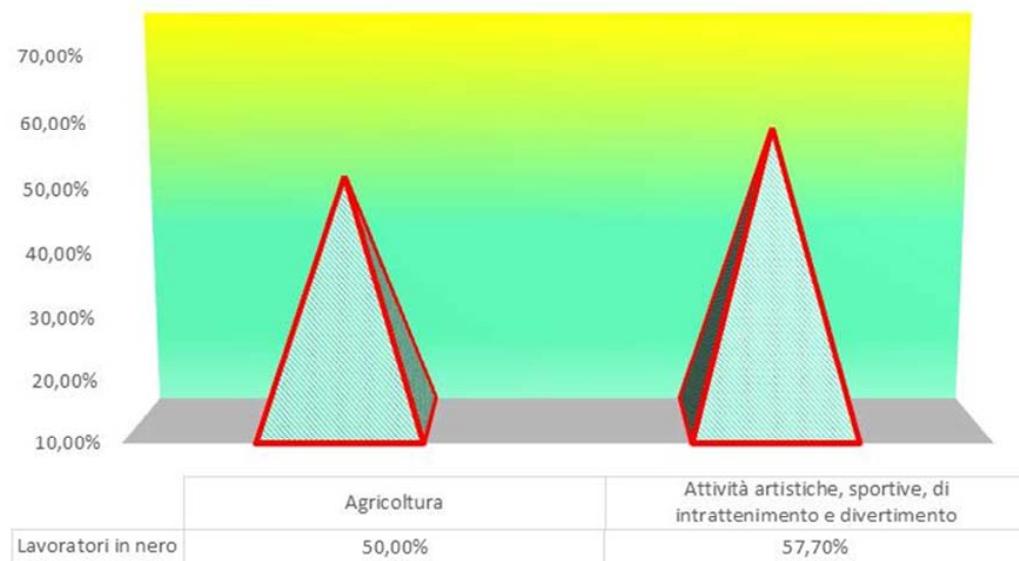
Regioni	Numero sanzioni irrogate
Campania	6.311
Lazio	3.723
Puglia	4.440
Toscana	3.611
Lombardia	3.298
Emilia Romagna	3.279

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”.

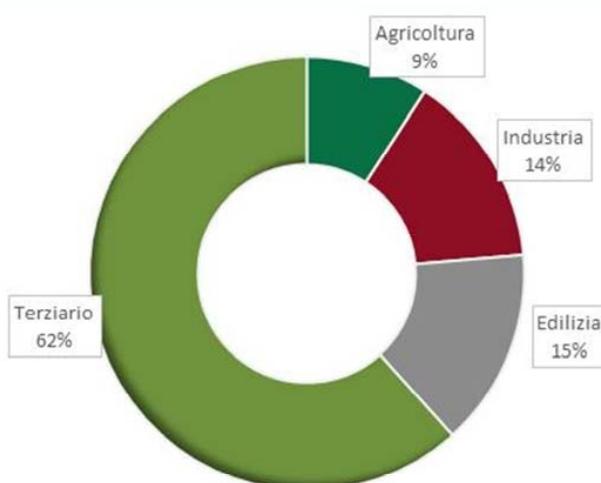
Il numero dei lavoratori in nero emersi nell’attività di vigilanza precipuamente lavoristica è risultato particolarmente elevato nei seguenti ambiti merceologici: Servizi di alloggio e ristorazione (Codice Ateco I), 10.995 lavoratori in nero; Edilizia (Codice Ateco F), 5.710 lavoratori in nero; Attività manifatturiera (Codice Ateco C), 5.597 lavoratori in nero; Commercio (Codice Ateco G), 5.571 lavoratori in nero.

**FIGURA 4.A.VI.12: NUMERO LAVORATORI IN NERO PER SETTORE****FIGURA 4.A.VI.13: PERCENTUALE LAVORATORI IN NERO PER SETTORE**

Più specificamente, in termini percentuali è stata accertata mediamente l'occupazione di un lavoratore in nero nel 53,3% degli accertamenti definiti nel settore Servizi di alloggio e ristorazione, nel 45,5% con riferimento alle Attività manifatturiere, nel 28,5% delle pratiche concluse nel settore Commercio e nel 16,6% di quelle relative all'Edilizia.

**FIGURA 4.A.VI.14: LAVORATORI IN NERO**

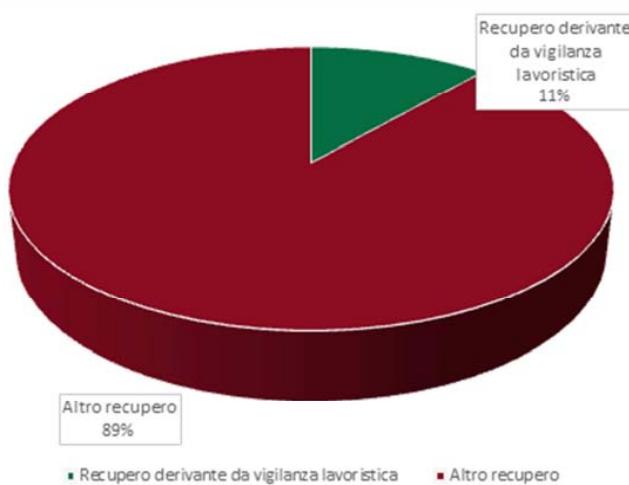
Significativi sono anche i dati concernenti il lavoro nero nei settori dell'Agricoltura (codice ATECO A) e delle Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento (ATECO R), sia pure non in termini assoluti (in quanto i lavoratori interessati sono rispettivamente 3.549 e 1.088), ma tenendo conto del contenuto numero di accessi (rispettivamente 7.265 e 1.861) e di pratiche definite (7.101 e 1.885) relativamente a tali settori. Nei suddetti ambiti l'occupazione di personale in nero è stata, infatti, riscontrata in percentuale pari a circa il 50% degli accertamenti definiti in Agricoltura ed a circa il 57,7% nelle Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento.

**FIGURA 4.A.VI.15: PERCENTUALE DEL LAVORO NERO NEI SETTORI MERCEOLOGICI**

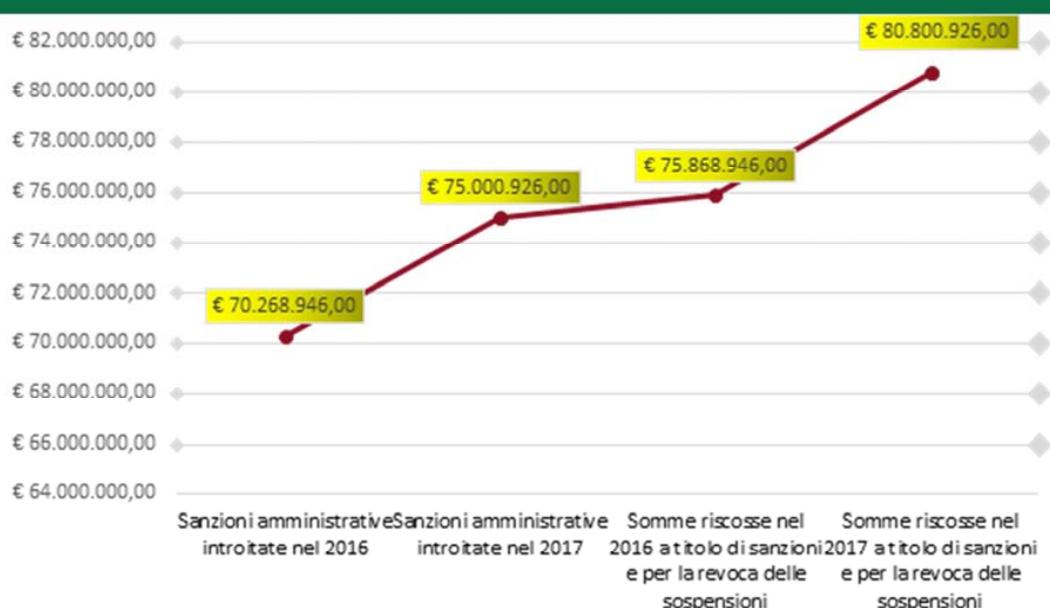
Aggregando il dato del lavoro nero accertato nel corso della vigilanza lavoristica (38.775 lavoratori in nero) nei tradizionali macro-settori, si ottiene altresì la seguente distribuzione: Agricoltura, 3.549 lavoratori non dichiarati; Industria (compreso il settore manifatturiero), 5.613 lavoratori non dichiarati; Edilizia, 5.710 lavoratori non dichiarati; Terziario, 23.903 lavoratori non dichiarati.

### Vigilanza lavoristica: contributi recuperati ed importi sanzionatori

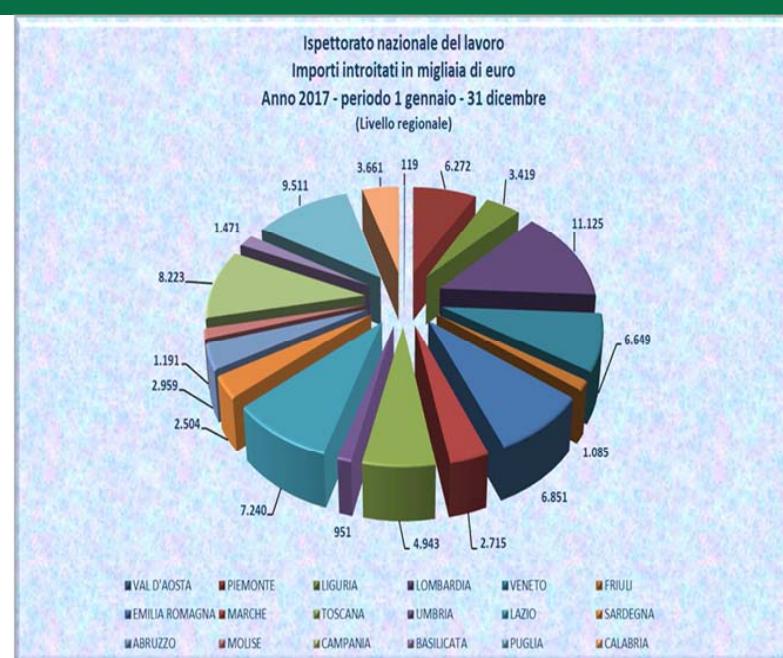
**FIGURA 4.A.VI.16: RECUPERATI CONTRIBUTIVI**



I contributi complessivamente recuperati dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro, come già evidenziato, ammontano ad oltre un miliardo di euro e per l'esattezza ad € 1.100.099.932. A tale risultato ha contributo anche l'attività di vigilanza in materia lavoristica, sebbene sia un'attività notoriamente incentrata su fenomeni di violazione di altro tipo. Nell'ambito di tale vigilanza l'imponibile concernente i contributi e premi evasi nel corso del 2017, pari a € 380.455.414 denota un significativo miglioramento, +16%, rispetto al risultato conseguito nell'anno precedente (pari a € 327.764.538). Tale imponibile corrisponde ad un recupero contributivo pari a circa € 125.550.287 (33% di € 380.455.414).

**FIGURA 4.A.VI.17: SANZIONI INTROITATE**

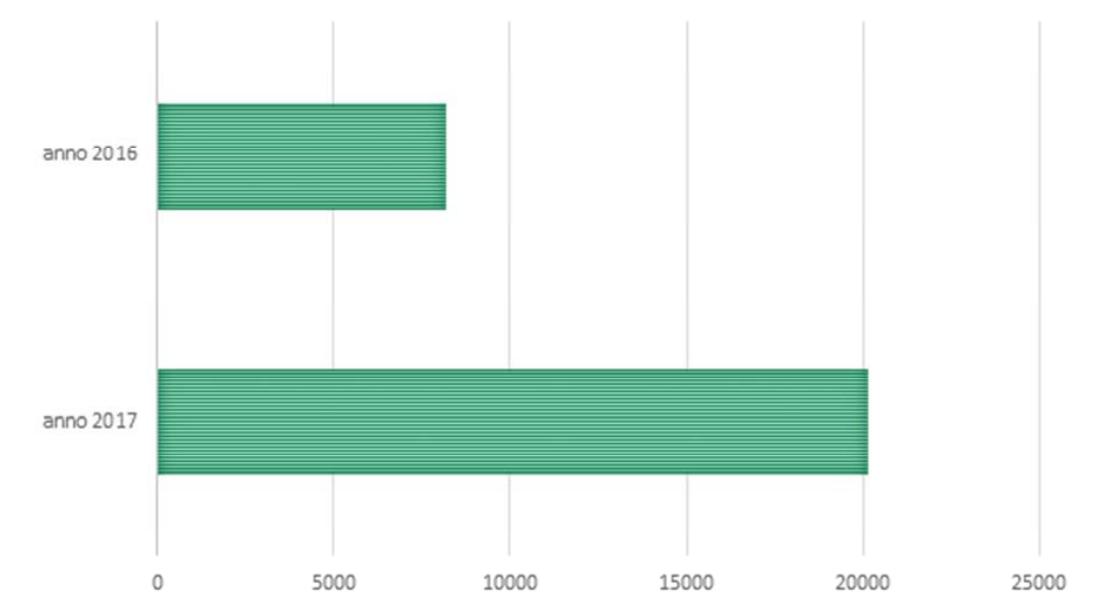
Le somme effettivamente introitate nell'anno 2017 a seguito delle sanzioni amministrative irrogate dal personale ispettivo degli Uffici territoriali ammontano a € 75.000.926, risultando quindi in aumento (+6,7%) rispetto all'anno 2016 (€ 70.268.946); a queste vanno ad aggiungersi oltre € 5.880.000 riscossi a seguito di revoca dei provvedimenti di sospensione dell'attività imprenditoriale.

**FIGURA 4.A.VI.18: IMPORTI INTROITATI IN MIGLIAIA DI EURO (COMPRESI GLI INTROITI DA REVOCÀ DEI PROVVEDIMENTI DI SOSPENSIONE) – ANNO 2017**

### Vigilanze amministrative

Per completezza, si segnala che il personale di vigilanza, proveniente dai ruoli del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, ha inoltre assicurato lo svolgimento di ulteriori **20.117 accertamenti ispettivi** che hanno riguardato: la regolare erogazione delle prestazioni previdenziali ed assistenziali (Cassa Integrazione Guadagni, contratti di solidarietà ecc.), la regolarità amministrativo-contabile di enti destinatari di finanziamenti comunitari e degli istituti di patronato ecc., contribuendo pertanto, anche mediante tale attività, ad un efficace presidio del territorio. Tali accertamenti sono aumentati di circa il 60% rispetto al 2016 in ragione della necessità di verificare la regolarità delle richieste concernenti la fruizione di prestazioni di sostegno al reddito, l'utilizzo di risorse comunitarie ed il corretto operato degli istituti di patronati.

**FIGURA 4.A.VI.19: VIGILANZA AMMINISTRATIVA: NUMERO ACCERTAMENTI**



### L'attività di vigilanza 2017 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 D.lgs. n. 149/2015.

Nelle tabelle seguenti, si riportano i dati analitici conseguiti a livello nazionale e regionale, nonché il dato relativo alle 19.991 ispezioni definite nel corso del 2017, distinto per codice ATECO:

**TABELLA 4.A.VI.6: RILEVAZIONE DATI VIGILANZA ANNO 2017**

Territorio	Indice di regolarità riscontrato					Contributi accertati		Posizioni assicurative Annullate (rapporti di lavoro simulati)		Lavoro nero	
	Accessi	Ispezioni avviate	Ispezioni concluse	Di cui: irregolari	Di cui regolari	% Irregularità	Contributi (€)	Somme aggiuntive (€)	Minori uscite (€)	Numero lavoratori	Numero lavoratori
Piemonte	2.112	1.604	1.145	459	71,4%	40.668.135	13.162.266	7.332.000	2.444	430	
Valle d'A.	123	111	70	41	63,1%	466.414	183.681	33.000	11	21	
Lombardia	2.569	2.132	1.589	543	74,5%	55.550.917	23.065.980	14.676.000	4.892	668	
Milano	1.004	816	545	271	66,8%	41.959.796	21.296.064	6.054.000	2.018	113	
Liguria	563	475	363	112	76,4%	9.619.712	3.393.673	2.667.000	889	114	
Trentino-A.A.	751	665	261	404	39,2%	4.914.777	2.082.909	345.000	115	178	
Veneto	1.134	945	835	110	88,4%	39.279.281	13.513.221	5.553.000	1.851	493	
Friuli-V.G.	363	302	242	60	80,1%	6.867.251	2.233.958	543.000	181	85	
Emilia-R.	2.197	1.824	1.417	407	77,7%	34.442.889	14.063.503	9.729.000	3.243	564	
Toscana	3.183	2.653	2.031	622	76,6%	34.368.286	12.744.505	8.505.000	2.835	942	
Umbria	427	338	276	62	81,7%	3.716.570	1.260.442	990.000	330	60	
Marche	921	787	656	131	83,4%	15.481.877	6.778.705	1.851.000	617	130	
Lazio	560	426	365	61	85,7%	17.641.052	5.423.349	2.919.000	973	107	
Roma	1.191	884	708	176	80,1%	42.240.211	20.808.994	6.069.000	2.023	201	
Abruzzo	755	618	516	102	83,5%	21.800.534	5.529.195	3.216.000	1.072	186	
Molise	144	130	106	24	81,5%	5.181.643	2.857.289	384.000	128	5	
Campania	791	657	518	139	78,8%	12.593.711	4.487.581	15.507.000	5.169	174	
Napoli	642	551	473	78	85,8%	14.379.305	5.072.752	16.383.000	5.461	127	
Puglia	1.185	1.043	896	147	85,9%	26.394.829	8.414.460	31.425.000	10.475	199	
Basilicata	132	106	83	23	78,3%	2.243.556	990.744	3.117.000	1.039	5	
Calabria	1.064	905	742	163	82,0%	8.512.748	2.866.783	28.626.000	9.542	106	
Sicilia	1.531	1.282	1.126	156	87,8%	51.745.095	17.311.768	32.862.000	10.954	359	
Sardegna	949	737	495	242	67,2%	12.175.615	4.849.652	729.000	243	61	
<b>TOTALE</b>	<b>24.291</b>	<b>19.991</b>	<b>15.458</b>	<b>4.533</b>	<b>77,3%</b>	<b>502.244.203</b>	<b>192.391.475</b>	<b>199.515.000</b>	<b>66.505</b>	<b>5.328</b>	

**TABELLA 4.A.VI.7: RILEVAZIONE DATI VIGILANZA ANNO 2017**

CODICE	DESCRIZIONE	NUMERO ISPEZIONI DEFINITE NEL CORSO DEL 2017	%
A	AGRICOLTURA, SILVICOLTURA E PESCA	1.807	9,0
B	ESTRAZIONE DI MINERALI DA CAVE E MINIERE	32	0,2
C	ATTIVITÀ MANIFATTURIERE	2.529	12,7
D	FORNITURA DI ENERGIA ELETTRICA, GAS, VAPORE E ARIA CONDIZIONATA	8	0,0
E	FORNITURA DI ACQUA; RETI FOGNARIE, ATTIVITÀ DI GESTIONE DEI RIFIUTI E RISANAMENTO	0	0,0
F	COSTRUZIONI	2.527	12,6
G	COMMERCIO ALL'INGROSSO E AL DETTAGLIO; RIPARAZIONE DI AUTOVEICOLI E MOTOCICLI	1.846	9,2
H	TRASPORTO E MAGAZZINAGGIO	800	4,0
I	ATTIVITÀ DEI SERVIZI DI ALLOGGIO E DI RISTORAZIONE	2.198	11,0
J	SERVIZI DI INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE	0	0,0
K	ATTIVITÀ FINANZIARIE E ASSICURATIVE	36	0,2
L	ATTIVITA' IMMOBILIARI	0	0,0
M	ATTIVITÀ PROFESSIONALI, SCIENTIFICHE E TECNICHE	97	0,5
N	NOLEGGIO, AGENZIE DI VIAGGIO, SERVIZI DI SUPPORTO ALLE IMPRESE	275	1,4
O	AMMINISTRAZIONE PUBBLICA E DIFESA; ASSICURAZIONE SOCIALE OBBIGATORIA	18	0,1
P	ISTRUZIONE	315	1,6
Q	SANITA' E ASSISTENZA SOCIALE	203	1,0
R	ATTIVITÀ ARTISTICHE, SPORTIVE, DI INTRATTEMENUTO E DIVERTIMENTO	2.046	10,2
S	ALTRE ATTIVITÀ DI SERVIZI	379	1,9
T	ATTIVITÀ DI FAMIGLIE E CONVIVENZE COME DATORI DI LAVORO PER PERSONALE DOMESTICO	8	0,0
U	ORGANIZZAZIONI ED ORGANISMI EXTRATERRITORIALI	0	0,0
Altri	RESTANTI SETTORI	4.867	24,3
<b>TOTALE</b>		<b>19.991</b>	<b>100%</b>

### L'attività di vigilanza 2017 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 D.lgs. 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 erronee circa le attività svolte;
- attività di censimento 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 direttive 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. La Commissione centrale di programmazione dell'attività di vigilanza si avvale dell'attività di *business intelligence* svolta dall'INAIL a livello centrale 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 2017, specializzato in ambito assicurativo e in organico presso l'INAIL, è pari a 299 unità.

Si precisa che il personale ispettivo dell'Istituto svolge anche indagini relative ad eventi infortunistici (mortali, gravi e in itinere) ed alle istruttorie delle richieste di riconoscimento di malattia professionale. Nell'anno 2017 sono state svolte 2.759 accertamenti finalizzati all'erogazione delle prestazioni.

### Attività formativa

In attuazione dell'art. 12 del Protocollo d'intesa tra INL e INAIL, l'Istituto ha organizzato nell'anno 2017 un percorso formativo per l'acquisizione di conoscenze tecnico-specialistiche proprie della materia assicurativa rivolto a un contingente di ispettori INL da destinare all'attività di vigilanza assicurativa. Il percorso formativo è stato articolato in una parte didattica svolta in aula e una parte di addestramento *on the job* effettuata presso le sedi territoriali in affiancamento agli ispettori INAIL.

### I risultati dell'attività ispettiva anno 2017

A fronte di 13.816 aziende ispezionate nel corso dell'anno 2017, sono stati accertati 3.970 lavoratori in nero e sono state **definite 16.648 pratiche per aziende**, di cui: 14.888 pratiche irregolari e 1.760 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.8: AZIENDE ISPEZIONATE - ANNO 2017

Ateco	Piem.	Aos	Lam	Bolz	Tren	Ven	Friu	Lig.	E. Rom.	Tosc.	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl.	Bas.	Cal.	Sicil	Sard	Tot.
A	12	2	3	0	1	16	0	3	9	9	2	4	12	2	0	15	10	2	12	13	0	127
B	4	0	6	0	0	0	2	0	1	2	0	2	1	1	0	1	0	0	3	0	1	24
C	225	3	458	22	20	304	51	44	239	223	59	103	163	33	12	176	93	13	53	91	8	2.393
D	6	1	5	7	0	4	4	0	2	3	2	3	1	1	0	3	0	2	3	6	0	53
E	12	0	22	0	2	9	3	2	5	6	1	3	9	3	2	28	4	0	2	12	3	128
F	148	13	421	21	24	130	48	72	283	210	31	53	114	30	18	129	100	34	101	92	26	2.098
G	232	4	464	18	57	456	65	52	271	156	45	96	305	29	8	290	187	21	74	160	44	3.034
H	72	4	232	7	8	107	15	25	134	117	17	34	145	29	7	153	45	18	44	100	15	1.328
I	152	15	954	56	3	198	148	23	258	263	43	69	206	63	14	183	137	11	47	130	72	3.045
J	184	11	64	17	6	60	33	49	36	29	3	35	128	6	1	92	46	3	9	118	9	939
K	8	0	33	0	0	23	1	6	4	2	1	1	19	0	0	17	2	0	3	7	1	128
L	35	2	98	4	2	17	43	5	16	18	5	9	25	3	0	7	5	0	1	3	1	299
M	75	2	86	7	2	20	12	12	39	20	4	14	39	5	0	31	10	4	9	24	3	418
N	55	3	119	5	3	41	13	8	53	48	6	25	68	8	1	50	16	7	4	23	11	567
O	1	0	7	0	0	1	0	0	1	0	0	3	4	1	1	1	0	2	12	1	6	41
P	21	0	23	1	1	3	4	1	7	9	0	4	13	0	0	22	8	1	3	18	2	141
Q	20	0	66	1	0	27	2	3	32	12	3	6	22	6	0	19	13	0	8	25	0	265
R	91	3	60	17	5	36	25	36	36	21	5	25	53	6	2	40	25	0	14	25	5	530
S	36	2	147	1	0	24	16	5	74	28	10	11	39	7	1	60	11	5	7	14	2	500
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	34	0	30	3	1	72	87	3	52	50	18	16	36	5	58	59	11	2	4	13	36	590
<b>Totale</b>	<b>1.423</b>	<b>65</b>	<b>3.298</b>	<b>187</b>	<b>135</b>	<b>1.548</b>	<b>572</b>	<b>349</b>	<b>1.552</b>	<b>1.226</b>	<b>255</b>	<b>516</b>	<b>1.402</b>	<b>238</b>	<b>125</b>	<b>1.376</b>	<b>723</b>	<b>125</b>	<b>413</b>	<b>875</b>	<b>245</b>	<b>16.648</b>

TABELLA 4.A.VI.9: AZIENDE IRREGOLARI - ANNO 2017

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	12	2	2	0	0	15	0	3	8	8	2	4	10	1	0	12	8	1	12	12	0	112
B	3	0	5	0	0	0	2	0	0	2	0	2	1	1	0	1	0	0	3	0	1	21
C	199	3	405	20	19	281	43	38	192	208	54	90	153	32	10	173	86	11	52	82	8	2.159
D	6	1	1	7	0	4	3	0	2	3	0	3	1	1	0	3	0	2	3	6	0	46
E	11	0	21	0	2	7	3	2	4	5	0	3	9	3	2	27	4	0	2	9	3	117
F	127	11	352	17	24	119	40	68	231	176	26	41	98	28	16	123	96	29	100	78	23	1.823
G	205	4	419	14	53	416	59	48	242	141	42	83	288	26	8	285	164	19	74	143	38	2.771
H	67	4	215	5	5	98	12	24	119	106	15	32	137	29	7	149	43	17	43	91	15	1.233
I	131	14	778	36	1	173	105	21	241	236	40	55	172	57	12	180	120	10	47	122	59	2.610
J	181	11	58	17	6	59	32	48	33	29	2	35	124	6	1	92	46	3	9	112	9	913
K	7	0	32	0	0	21	1	6	4	2	1	1	16	0	0	17	2	0	3	7	1	121
L	32	2	83	4	2	15	37	5	13	12	2	6	21	2	0	7	5	0	1	2	1	252
M	63	1	68	7	2	20	12	11	35	18	4	14	34	4	0	30	10	4	8	20	2	367
N	43	3	112	5	3	35	13	8	46	45	6	23	61	8	1	50	15	7	4	19	10	517
O	1	0	7	0	0	1	0	0	1	0	0	3	1	1	1	0	2	12	1	6	38	
P	20	0	21	1	0	3	3	1	3	9	0	3	11	0	0	22	8	1	3	12	2	123
Q	18	0	60	1	0	26	2	2	30	11	3	5	18	6	0	19	9	0	8	19	0	237
R	84	3	55	16	5	36	25	35	34	20	5	21	52	5	2	39	24	0	14	25	5	505
S	29	2	129	1	0	23	10	3	58	26	9	7	31	6	1	59	11	5	7	11	2	430
T	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	
Non Attr	23	0	23	2	1	61	72	3	45	44	8	14	24	3	58	58	11	1	3	11	28	493
<b>Totale</b>	<b>1.262</b>	<b>61</b>	<b>2.846</b>	<b>153</b>	<b>123</b>	<b>1.413</b>	<b>474</b>	<b>326</b>	<b>1.341</b>	<b>1.101</b>	<b>219</b>	<b>445</b>	<b>1.262</b>	<b>219</b>	<b>119</b>	<b>1.347</b>	<b>662</b>	<b>112</b>	<b>408</b>	<b>782</b>	<b>213</b>	<b>14.888</b>

TABELLA 4.A.VI.10: AZIENDE ISPEZIONATE REGOLARI – ANNO 2017

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	0	0	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	2	1	0	3	2	1	0	1	0	15
B	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
C	26	0	53	2	1	23	8	6	47	15	5	13	10	1	2	3	7	2	1	9	0	234
D	0	0	4	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7
E	1	0	1	0	0	2	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	3	0	11
F	21	2	69	4	0	11	8	4	52	34	5	12	16	2	2	6	4	5	1	14	3	275
G	27	0	45	4	4	40	6	4	29	15	3	13	17	3	0	5	23	2	0	17	6	263
H	5	0	17	2	3	9	3	1	15	11	2	2	8	0	0	4	2	1	1	9	0	95
I	21	1	176	20	2	25	43	2	17	27	3	14	34	6	2	3	17	1	0	8	13	435
J	3	0	6	0	0	1	1	1	3	0	1	0	4	0	0	0	0	0	0	6	0	26
K	1	0	1	0	0	2	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	7
L	3	0	15	0	0	2	6	0	3	6	3	3	4	1	0	0	0	0	0	1	0	47
M	12	1	18	0	0	0	0	1	4	2	0	0	5	1	0	1	0	0	0	1	4	51
N	12	0	7	0	0	6	0	0	7	3	0	2	7	0	0	1	0	0	0	0	4	1
O	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	3
P	1	0	2	0	1	0	0	1	0	4	0	0	1	2	0	0	0	0	0	0	6	0
Q	2	0	6	0	0	1	0	1	2	1	0	1	4	0	0	0	4	0	0	0	6	28
R	7	0	5	1	0	0	0	1	2	1	0	4	1	1	0	1	1	0	0	0	0	25
S	7	0	18	0	0	1	6	2	16	2	1	4	8	1	0	1	0	0	0	3	0	70
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	11	0	7	1	0	11	15	0	7	6	10	2	12	2	0	1	0	1	1	1	2	8
Totali	161	4	452	34	12	135	98	23	211	125	36	71	140	19	6	29	61	13	5	93	32	1.760

TABELLA 4.A.VI.11: LAVORATORI IN NERO – ANNO 2017

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	7	5	0	0	0	1	0	1	9	10	2	0	2	0	0	3	1	1	4	5	0	51
B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	3
C	54	1	141	2	0	37	6	29	51	325	64	35	23	12	7	149	31	11	9	36	4	1.027
D	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
E	0	0	2	0	0	2	0	0	0	4	0	0	0	3	1	4	0	0	3	2	1	22
F	37	0	76	9	0	9	11	7	39	49	17	5	14	2	4	52	21	6	41	27	9	435
G	13	0	57	3	0	25	11	0	48	32	14	14	27	7	0	36	7	0	12	31	1	338
H	22	1	13	0	32	4	2	2	12	20	1	8	40	16	2	61	4	10	9	46	10	315
I	55	6	99	5	0	79	49	27	208	104	6	29	34	9	8	41	22	2	6	36	10	835
J	3	0	4	0	0	1	3	4	1	10	0	0	3	5	1	10	0	0	0	3	4	52
K	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
L	0	0	6	0	0	0	1	1	4	0	0	2	0	0	0	0	1	0	0	0	0	15
M	5	0	8	0	0	0	0	0	0	5	5	1	0	2	0	0	7	1	0	0	0	34
N	19	1	21	2	0	3	10	4	20	11	20	5	10	0	0	2	1	2	1	39	0	171
O	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
P	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	7
Q	58	0	10	0	0	1	2	0	30	1	1	19	4	9	0	0	0	0	1	1	0	137
R	2	1	6	0	0	3	17	31	5	26	2	10	2	5	1	3	0	0	2	5	0	121
S	3	3	65	3	0	9	5	0	19	19	9	1	21	8	4	37	8	5	5	3	1	228
T	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	
Non Attr	4	0	1	0	0	15	33	0	23	24	28	8	2	0	22	10	2	0	1	0	3	176
Total	284	18	511	24	32	191	150	109	470	642	167	135	184	76	50	418	98	37	97	234	43	3.970

I premi accertati a seguito della liquidazione dei verbali Inail ammontano ad € 80.398.967. Inoltre, sono stati accertati premi per un importo di euro 50.916.846 per liquidazione verbali altri Enti e attività di vigilanza amministrativa (censimenti/indotto) per un importo complessivo pari ad € 131.315.813.

**TABELLA 4.A.VI.12: ANNO 2017 – 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	6.040.168	1.455.395	2.179.385	9.674.948
Valle d'Aosta	49.194	4.645	54.902	108.741
Lombardia	12.171.263	2.947.551	6.230.355	21.349.169
Dir. P.le Trento	324.883	56.278	194.592	575.753
Dir. P.le Bolzano	472.655	29.455	52.286	554.396
Veneto	13.059.085	846.467	1.376.444	15.281.996
Friuli V.G.	1.413.875	96.125	493.710	2.003.710
Liguria	2.556.209	213.982	805.428	3.575.619
Em. Romagna	8.238.123	1.495.866	1.890.308	11.624.297
Toscana	4.909.685	957.074	2.531.079	8.397.838
Umbria	653.403	144.989	291.916	1.090.308
Marche	1.920.749	280.273	684.839	2.885.861
Lazio	5.235.338	1.237.012	5.548.478	12.020.828
Abruzzo	595.343	381.806	1.169.822	2.146.971
Molise	447.668	77.566	282.021	807.255
Campania	10.667.839	500.742	4.940.400	16.108.981
Puglia	5.442.944	854.815	1.595.351	7.893.110
Basilicata	204.816	22.018	253.105	479.939
Calabria	993.936	199.261	1.150.153	2.343.350
Sicilia	4.648.824	1.238.367	3.855.337	9.742.528
Sardegna	352.967	67.361	2.229.887	2.650.215
<b>ITALIA</b>	<b>80.398.967</b>	<b>13.107.048</b>	<b>37.809.798</b>	<b>131.315.813</b>

### Controlli amministrativi per la lotta all'evasione/elusione contributiva

L'INAIL, inoltre, pone in essere iniziative finalizzate ad individuare soggetti/aziende presenti in altre banche dati (Agenzia delle entrate, INPS e Registro Imprese) ma sconosciuti all'Istituto attraverso operazioni c.d. di "censimento" che consentono di incrementare il numero dei rapporti assicurativi e l'importo dei premi evasi. L'attività di censimento consiste nella selezione preliminare di settori produttivi che presentano fattori di criticità e per i quali sono elaborate delle liste di aziende per le quali non risulta istituito alcun rapporto assicurativo con l'INAIL, sulla base delle risultanze dell'incrocio dei dati presenti nelle banche dati di riferimento (Registro imprese, Agenzia delle entrate, INPS). Per tali liste è prevista la spedizione massiva della diffida ex art. 16 del D.P.R. n. 1124/65 che produce comportamenti di emersione delle attività attraverso la regolarizzazione spontanea dei rapporti assicurativi ed eventualmente anche a seguito di interventi ispettivi.

Nell'ambito delle attività amministrative ordinarie, inoltre, sono previsti controlli effettuati su specifiche liste di lavorazione e monitoraggi presenti nella procedura istituzionale di cui si illustrano le principali:

- T.U. 1124/65 Articolo 28 per le ditte che non hanno inviato la denuncia delle retribuzioni per uno o più anni ai fini della liquidazione del premio;
- domande OT24 con cui le aziende, operative da almeno un biennio, possono richiedere la riduzione per prevenzione ex art. 24 D.M. 12.12.2000 e s.m.i. per gli interventi effettuati per il miglioramento delle condizioni di sicurezza e di igiene nei luoghi di lavoro, in aggiunta a quelli previsti dalla normativa in materia (Decreto Legislativo n. 81/2008 e successive modificazioni) - il controllo è finalizzato al recupero di agevolazioni non dovute;
- denunce di nuovo lavoro che sono acquisite a seguito di verifica di congruità tra la voce di lavorazione dichiarata e i dati presenti in procedura.

## VII) L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE DELL'INPS

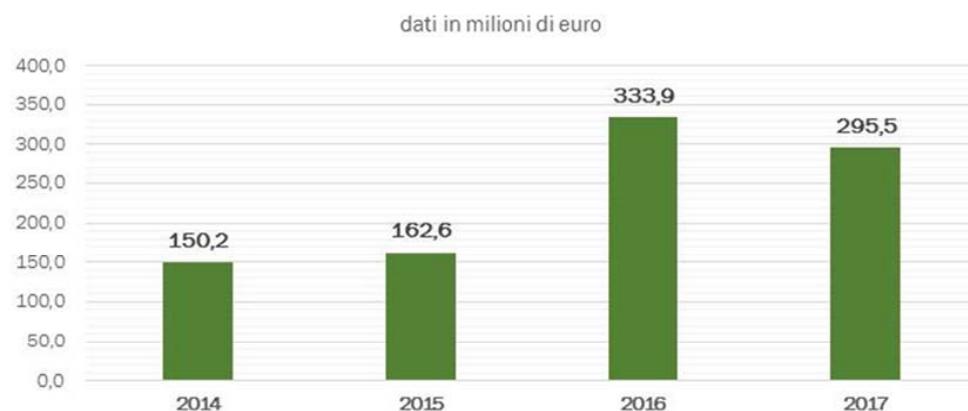
Nel corso del 2017, l'INPS ha sviluppato attività di contrasto ai fenomeni di illegalità in ambito previdenziale attraverso l'analisi delle fonti informative disponibili (vigilanza documentale) e il loro utilizzo sulla base di metodologie fondate sull'impiego di tecniche di statistica predittiva, nella 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 accettare 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 accettare contribuzione previdenziale non versata per un importo pari a € 295.512.749.

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. 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 in € 107.137.488. 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 (€ 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.

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.

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%
<b>Totali</b>	<b>295,5</b>	<b>285,9</b>	<b>581,4</b>	<b>100,0%</b>

Dati in milioni di euro

## 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 2017, l’Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 2.229 richieste di cooperazione in ambito IVA e ne ha inviate 2.882. Le risposte inviate dall’Italia a richieste ricevute dall’estero sono state 1.720, mentre quelle ricevute dall’estero a fronte di richieste italiane sono state 2.410. 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 2017)**

	Richieste ricevute	Risposte inviate	Richieste inviate	Risposte ricevute
Austria	67	59	128	102
Belgio	63	41	47	37
Bulgaria	93	83	107	101
Cipro	0	0	34	34
Repubblica Ceca	91	71	128	111
Germania	523	450	1198	1.055
Danimarca	5	2	8	7
Estonia	5	3	9	9
Grecia	37	36	24	12
Spagna	49	37	128	76
Finlandia	2	1	3	2
Francia	136	112	85	74
Regno Unito	101	24	110	90
Croazia	37	34	44	41
Ungheria	141	134	67	63
Irlanda	1	1	9	7
Lituania	22	22	17	0
Lussemburgo	1	0	17	17
Lettonia	46	39	37	25
Malta	50	44	59	46
Paesi Bassi	51	40	140	114
Polonia	318	241	110	84
Portogallo	69	110	37	34
Romania	209	55	95	81
Svezia	17	16	6	5
Slovenia	62	48	123	109
Repubblica Slovacca	33	17	112	74
<b>Totale</b>	<b>2.924</b>	<b>1.720</b>	<b>2.882</b>	<b>2.410</b>

### 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 2017, l’Italia ha partecipato ad otto 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 innestate dall’Agenzia delle entrate per i due controlli promossi rispettivamente nell’ambito dei servizi di comunicazione e del commercio di beni e materie prime. La Guardia di Finanza ha promosso i due controlli relativi ai servizi informatici e al commercio dei prodotti petroliferi.

Nella Tabella 4.B.2 sono riportati tutti i controlli multilaterali del 2017, 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**

<b>Settore</b>	<b>Paese Capofila</b>	<b>Altri Paesi</b>
Commercio automobili	Germania	Polonia, Ungheria
Apparecchi medicali	Germania	
Servizi di telecomunicazione	Italia	Portogallo, Lettonia, Romania, Slovenia, Spagna
Commercio di beni e materie prime	Italia	Regno Unito
Servizi informatici	Italia	Francia
Commercio prodotti petroliferi	Italia	
Proventi gioco calcio	Paesi Bassi	Portogallo, Regno Unito.
Distribuzione di bevande	Regno Unito	Austria Belgio, Danimarca, Germania, Francia, Paesi Bassi, Spagna, Norvegia
Commercio di metalli	Regno Unito	Slovenia
Commercio oli minerali	Repubblica Ceca	Francia, Germania, Ungheria, Lituania, Paesi Bassi, Polonia, Slovacchia
Servizi informatici	Repubblica Ceca	Slovacchia
Commercio di camper	Svezia	

### Eurofisc

Il Regolamento UE 904/2010 ha anche istituito “Eurofisc”, un *network* di cooperazione amministrativa in ambito IVA mirato 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 comunitario, 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 nell'auspicarne un rafforzamento, come prospettato dalla Commissione europea nel recente 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 TNA<sup>123</sup>. L'Italia partecipa ad entrambi i gruppi.

Nel corso del 2018 si è concluso l'esame, presso il Gruppo del Consiglio, del testo della proposta legislativa della Commissione Europea, fortemente sostenuta dall'Italia, per la modifica del Regolamento 904/2010/UE sulla cooperazione amministrativa e la lotta alle frodi in materia di IVA. Il Regolamento emendato, che entrerà in vigore entro il 2018, contiene una serie di misure di cooperazione rafforzata che vanno oltre il consueto scambio di informazioni, e conferisce ad Eurofisc un ruolo rafforzato rispetto a quello attuale. Il Regolamento consente in particolare la collaborazione di Eurofisc con le autorità europee antifrode - OLAF ed Europol - nei casi di frodi transfrontaliere di rilevante entità e prevede l'allargamento delle attuali basi dati informatiche che Eurofisc può utilizzare nella sua attività di indagine anche a dati di natura non fiscale. È presumibile che tali nuove misure possano produrre effetti positivi nel contrasto alle frodi e all'evasione dell'IVA già nella prima fase applicativa.

### 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 2017 l'Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 301 richieste di cooperazione e ne ha inviate 504. Sono state inviate risposte rispetto a 239 richieste e ricevute risposte rispetto a 279 richieste. Sono state inviate informazioni su base spontanea in 265 casi e ricevute informazioni su base spontanea in 654 casi. Nella Tabella 4.B.3 vi è un riepilogo complessivo, con ripartizione delle richieste per singolo Stato membro dell'Unione europea.

<sup>123</sup> “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.

**TABELLA 4.B.3: RICHIESTE DI COOPERAZIONE – ANNO 2017**

	Numero di ri-chieste inviate	Numero di ri-chieste ricevute	Numero di ri-spose inviate	Numero di ri-spose ricevute	Numero di informazioni spontanee inviate	Numero di informazioni spontanee ricevute
Austria	72	3	3	72	7	3
Belgio	1	3	3	1	10	76
Bulgaria	8	23	2	7	2	0
Cipro	6	0	0	5	0	0
Rep. Ceca	6	1	3	7	9	0
Germania	28	63	49	28	51	72
Danimarca	1	3	1	1	2	13
Estonia	0	0	0	0	1	0
Grecia	2	1	1	2	6	0
Spagna	6	28	21	5	17	6
Finlandia	0	0	0	0	2	1
Francia	9	70	47	9	40	0
Croazia	9	5	1	6	4	6
Ungheria	8	3	4	4	4	0
Irlanda	31	2	2	20	8	3
Lituania	1	16	26	1	1	0
Lussemburgo	85	0	0	7	6	254
Lettonia	4	17	17	4	2	0
Malta	105	0	0	1	0	30
Olanda	20	3	1	12	16	167
Polonia	8	35	27	5	20	1
Portogallo	5	4	4	4	8	2
Romania	22	4	4	19	7	9
Svezia	0	1	2	0	6	2
Slovenia	7	2	1	7	4	1
Slovacchia	2	2	3	2	4	0
Regno Unito	58	12	17	50	28	8
	<b>504</b>	<b>301</b>	<b>239</b>	<b>279</b>	<b>265</b>	<b>654</b>

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 (firmata da 125 giurisdizioni, tra cui l’Italia). Sulla base di tali strumenti, nel corso del 2017 l’Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 138 richieste di informazione e ne ha inviate 480 (rispetto all’anno precedente sono aumentate le richieste inviate). Sono state inviate risposte rispetto a 150 richieste e ricevute risposte rispetto a 280 richieste. Sono state inviate informazioni su base spontanea in 125 casi e ricevute informazioni su base spontanea in 29 casi. Nella Tabella 4.B.4 vi è un riepilogo complessivo con i dettagli.

**TABELLA 4.B.4: RICHIESTE DI COOPERAZIONE – ANNO 2017**

	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	2	6	4	1	0	0
Algeria	0	1	1	0	6	0
Argentina	0	2	15		5	0
Armenia	0	2	2	0	0	0
Australia	0	1	0	0	1	0
Azerbaijan	0	1	1	0	0	0
Bangladesh	0	0	0	0	1	0
Bielorussia	0	1	1	0	0	0
Boznia	1	0	0	1	2	0
Brazile	0	0	3	1	3	0
Camerun	0	1	10	4	0	0
Canada	2	5	5	2	2	0
Chile	0	0	0	0	2	0
China	9	2	2	3	5	0
Colombia	0	0	0	0	1	0
Curacao	7	0	0	7	0	0
Egitto	1	0	0	0	1	0
Gibilterra	6	0	0	0	0	0
Guernsey	9	0	0	9	0	0
Hong kong	86	0	0	83	0	0
India	1	1	0	2	5	0
Indonesia	0	3	3	0	0	0
Isola di man	2			2		
IVB	3					
Israele	0	2	2	0	1	0
Giappone	0	3	2	2	8	3
Jersey	2					
Kazakhstan	0	4	6	0	0	0
Repubblica di Corea	0	0	0	0	3	0
Kuwait	0	0	0	0	1	0
Liechtenstein	2			2		
Macedonia	1	1	1	0	0	0
Malaysia	0	0	0	0	2	0
Messico	0	2	2	0	1	0
Repubblica di Moldavia	2	2	1	1		
Monaco	149	0	0	39	0	0
Montecarlo	1	0	0	0		0
Marocco	0	0	0	0	3	0
Nuova Zelanda	4	0	0	4	0	0
Norveggia	0	49	49	0	0	25
Pakistan	0	0	0	0	1	0

	1	0	0	0	0	0
Panama	1	0	0	0	0	0
Filippine	0	0	0	0	3	0
Qatar	0	0	0	4	0	0
Federazione Russa	13	15	13	1	3	0
San marino	25	0	0	35	1	0
Serbia	1			1		
Singapore	36	0	0	36	1	0
Sud Africa	0	0	0	0	2	0
Svizzera	90	0	0	26	14	0
Thailandia	0	0	0	0	1	0
Tunisia	3	9	9	2	6	1
Turchia	0	6	6	0	9	0
Ucraina	3	17	10	2	1	0
Emirati Arabi Uniti	2	0	0	1	0	0
Stati Uniti	9	1	1	9	30	0
Uruguay	6					
Uzbekistan	0	1	1	0	0	0
Venezuela	1	0	0	0	0	0
<b>TOTALE</b>	<b>480</b>	<b>138</b>	<b>150</b>	<b>280</b>	<b>125</b>	<b>29</b>

## 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 102 giurisdizioni sono impegnate nell'implementazione dello scambio automatico di informazioni basato sul *Common Reporting Standard*. L'avvio del primo scambio automatico tra autorità fiscali è avvenuto il 30 settembre 2017 tra 47 giurisdizioni “*early adopter*”, che avevano il quadro giuridico nazionale e internazionale in linea con il *Common Reporting Standard*. Altre 53 giurisdizioni dovrebbero scambiare a partire dal 30 settembre 2018. Ci sono state, in questi anni, altre 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.

Importanti progressi sono stati compiuti per il rafforzamento della cooperazione amministrativa a partire dalla ristrutturazione nel 2009 del Global Forum sulla trasparenza fiscale e lo scambio di informazioni a fini fiscali, che persegue l'obiettivo di assicurare il monitoraggio della attuazione dello scambio di informazioni fiscali. Ad oggi il Global Forum comprende 153 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 recentemente 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").

Sempre nel campo della trasparenza fiscale, la Direttiva 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (c.d. "DAC6") ha modificato la Direttiva 2011/16 sulla cooperazione amministrativa introducendo l'obbligo per taluni intermediari di fornire all'Amministrazione finanziaria informazioni sugli schemi transfrontalieri evasivi e elusivi promossi o resi disponibili ai clienti. E' previsto poi un meccanismo di scambio automatico di queste informazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri. La proposta rappresenta l'attuazione in ambito UE delle 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. La proposta è stata anche ispirata dalla dichiarazione dei Ministri finanziari G7 di Bari (13 maggio 2017), che ha dato mandato all'OCSE di predisporre un modello di *Mandatory Disclosure Rules* - poi approvato nel marzo 2018 - per la rilevazione di schemi volti ad aggirare gli obblighi di scambio automatico di informazioni sui conti finanziari o a oscurare i titolari effettivi di attivi (finanziari o reali) attraverso l'uso di entità offshore opache.

#### Box 4.B.1: Elusione fiscale internazionale

##### I progressi normativi nell'implementazione del pacchetto BEPS

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 attualmente conta 117 membri, che operano "on equal footing" con l'obiettivo di assicurare il monitoraggio sull'implementazione delle misure BEPS.

In particolare, così come i membri OCSE, anche 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 direttive 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. I risultati definitivi dei lavori in questo campo saranno inclusi in un *report* finale atteso per il 2020.

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 83 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 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* del BEPS relative ai trattati fiscali. 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 di informazioni sui ruling (Direttiva 2015/2376/UE del Consiglio), recepita nell’ordinamento italiano con il D.Lgs. 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.

Per quanto riguarda la tassazione dell’economia digitale, la Commissione europea ha pubblicato lo scorso 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’allocazione dei profitti ad essa riconducibile. Al momento, i lavori in sede UE si stanno focalizzando sulla proposta di Direttiva che introduce un’imposta su alcuni servizi digitali, in vista della sua approvazione entro la fine del semestre.

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 degli 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 sta attualmente monitorando i Paesi inclusi nelle liste ai fini del regolare aggiornamento.

#### La misurazione economica dei fenomeni BEPS

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 e 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 es. gli USA) sia nel caso di 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 sarà il nuovo *dataset* online *Corporate Tax Statistics*, che, oltre a tale scopo, avrà anche una portata più ampia, volta alla costruzione di un quadro complessivo della fiscalità societaria internazionale.

La seconda edizione, prevista a fine 2019, comprenderà i nuovi dati che saranno disponibili attraverso i *Country-by-country reports*. L'obbligo, per le società controllanti (residenti in Italia) di gruppi multinazionali, di predisporre e presentare annualmente tale rendicontazione Paese per Paese, era stato introdotto dalla Legge di Stabilità 2016. 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. I CbCRs offrono una visione completa delle attività globali dei maggiori gruppi multinazionali, attraverso una serie di variabili che possono essere utilizzate per l’analisi di rischio di evasione delle multinazionali. Tale attività può essere effettuata tramite la misurazione della disconnessione tra i luoghi in cui le imprese svolgono l’attività economica e quelli in cui i profitti sono riportati ai fini fiscali, valutando in che misura i profitti riportati possano essere sproporzionati rispetto all’attività economica sottostante; ciò al fine di identificare quelle strutture societarie che potrebbero facilitare i fenomeni BEPS.

I rapporti finali del BEPS Action Plan prevedono anche un utilizzo statistico dei CbCRs, che contribuirà, a partire da fine 2019, di pervenire ad indicatori e stime più accurati dei fenomeni BEPS.

Un tema specifico è rappresentato dalla quantificazione delle implicazioni fiscali derivanti 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, nel Report finale dell’Azione 1 del BEPS viene rilevato che le sfide fiscali poste dall’economia digitale presentano una portata più ampia rispetto ai fenomeni di elusione internazionale che si intende affrontare in ambito BEPS. Il carattere innovativo delle imprese digitali è, infatti, tale da rendere strutturalmente inadeguato l’attuale sistema di tassazione internazionale dei profitti rispetto alle modalità con le quali operano *cross-border* le imprese della *digital economy*<sup>124</sup>.

Un principio cardine del sistema di tassazione internazionale dei profitti, che ispira tuttora i lavori del progetto BEPS, è che i profitti delle imprese debbano essere tassati nel luogo in cui queste svolgono attività che generano valore per l’impresa. Le regole fiscali esistenti sono, tuttavia, in larga parte basate sul concetto di presenza fisica concordato negli anni ’20 del secolo scorso e riflettono il modo in cui viene svolta attività economica dalle imprese secondo il tradizionale modello della catena del valore. In base alle regole attuali una giurisdizione fiscale può esercitare il proprio diritto impositivo su un’impresa non residente solo laddove si configuri, nel proprio territorio, una stabile organizzazione dell’impresa non residente, la cui individuazione avviene basandosi su fattori a carattere fisico.

Lo sviluppo dell’economia digitale ha determinato l’emersione di nuovi modelli di impresa e di nuovi processi di creazione del valore in cui la presenza fisica non è più imprescindibile ai fini del coinvolgimento nella vita economica di una giurisdizione estera in quanto l’impresa può, ad esempio, instaurare relazioni immateriali con i fattori produttivi e con i consumatori, ovunque questi siano localizzati. Tale evoluzione mette alla prova la solidità del principio di allineamento fra tassazione e creazione del valore. Le società multinazionali dell’economia digitale potrebbero, infatti, operare nel rispetto del quadro normativo esistente, ma la base imponibile risultante in un determinato paese sarebbe comunque inferiore rispetto al valore economico generato in quel paese.

I limiti strutturali delle attuali regole fiscali internazionali comportano un’efficacia limitata delle azioni anti-BEPS rispetto alle più importanti sfide fiscali poste dalla digitalizzazione. Nel dibattito internazionale è quindi emersa la consapevolezza che la discussione dovesse orientarsi verso l’individuazione di modifiche alle regole fiscali internazionali esistenti coerenti con il nuovo modo di operare delle imprese digitali. I lavori della *Task Force on the Digital Economy* stanno, infatti, proseguendo in questa direzione, con l’obiettivo di pervenire a una soluzione condivisa entro il 2020.

Al fine di orientare il dibattito sulle opzioni di policy, a livello OCSE è stata svolta un’approfondita analisi economica dei nuovi modelli di impresa altamente digitalizzati, contenuta nell’Interim Report della *Task Force on the Digital Economy* pubblicato a marzo 2018. Dall’analisi<sup>125</sup> emerge che i modelli di impresa digitalizzati si caratterizzano, rispetto ai modelli d’impresa tradizionali, per l’interazione fra tre fattori: *scale without mass*, importanza degli *asset* intangibili, importanza dei dati e della partecipazione degli utenti nella creazione di valore.

i. *Scale without mass*: la digitalizzazione consente alle imprese di espandere significativamente la propria presenza economica in un’altra giurisdizione (sostanziandosi ad esempio in volumi molto elevati di vendite) prescindendo dall’esigenza di stabilire una presenza fisica. Ai fini della tassazione, questo aspetto

<sup>124</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi.

<sup>125</sup> 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.

incide sull’identificazione del soggetto passivo di imposta, in quanto le attuali regole fiscali internazionali riconducono il diritto di una giurisdizione di tassare un’impresa non residente esclusivamente alla presenza fisica della stessa nel territorio, tramite la stabile organizzazione.

ii. Importanza degli asset intangibili e della proprietà intellettuale (IP): la creazione del valore nelle imprese digitalizzate dipende in modo cruciale dall’utilizzo di *asset*, quali gli algoritmi e della proprietà intellettuale che tuttavia, in quanto intangibili, possono essere rilocati al fine di sfruttare a proprio vantaggio le differenze nei sistemi fiscali nazionali.

iii. Importanza dei dati e della partecipazione degli utenti nella creazione del valore: nelle imprese digitalizzate l’utilizzo dei dati e della partecipazione degli utenti, in sinergia con l’utilizzo degli asset intangibili, rappresenta un input importante nel processo di creazione del valore. L’utilizzo dei dati degli utenti crea valore per le imprese digitalizzate in quanto consente di migliorare i servizi forniti, attuare strategie di prezzo mirate e modulate, massimizzando il profitto e di monetizzare i dati raccolti vendendo spazi pubblicitari a terzi che desiderano raggiungere target specifici di utenti o consumatori. La digitalizzazione ha, inoltre, modificato il ruolo degli utenti che non sono più solo destinatari dei servizi digitali, ma diventano anche “input” del processo di creazione del valore. Questo fenomeno è particolarmente evidente nei *social network*, dove un’ampia base di utenti è un fattore critico ai fini del successo della piattaforma stessa.

Un accordo tra i Paesi OCSE non è di facile raggiungimento, anche perché lo *status quo* favorisce i paesi dove le società della *digital economy* hanno le loro sedi fisiche e che perderebbero base imponibile nel caso di un diverso assetto della tassazione internazionale. Inoltre diversi paesi ritengono che i primi due fattori (*scale without mass* e importanza degli *asset* intangibili) siano validi per l’intera economia e ritengono quindi che vadano ridiscussi i principi di tassazione internazionale applicabili a tutti i settori e non sono alla *digital economy*.

La complessità dei fenomeni fiscali connessi allo sviluppo dell’economia digitale e la limitata disponibilità di dati rappresentano dei limiti alla loro quantificazione, che si aggiungono a quelli già rappresentati con riferimento alla quantificazione dei fenomeni BEPS in generale. Ciononostante, un primo ordine di informazioni quantitative può derivare dall’analisi di dati che riflettono, sebbene con un certo livello di approssimazione, le tre caratteristiche distintive dei modelli di business altamente digitalizzati che sono stati individuati nell’*Interim Report*. Questo è l’approccio seguito anche dalla Commissione europea nell’ambito dell’*Impact assessment* sul pacchetto UE di proposte di riforma per una tassazione equa dell’economia digitale<sup>126</sup>.

Per quanto riguarda il primo fattore, ossia la limitata presenza fisica delle imprese digitali nei mercati esteri a fronte di una presenza commerciale su scala globale, un’indicazione può derivare dall’analisi dell’*International footprint* di tali imprese, un indicatore che mette a confronto il peso relativo dei mercati esteri in termini di vendite e in termini di investimenti, secondo la seguente formula:

$$\text{International Footprint} = \frac{\text{vendite all'estero/vendite totali}}{\text{investimenti all'estero/investimenti totali}}$$

Un valore dell’indicatore superiore a 1 indica che il peso delle vendite estere sulle vendite totali è superiore rispetto al peso degli investimenti esteri sugli investimenti totali. Nell’ambito del *World Investment Report 2017*<sup>127</sup> dell’UNCTAD l’indicatore è stato analizzato per le maggiori multinazionali

<sup>126</sup> 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.

<sup>127</sup> UNCTAD (2017), *World Investment Report 2017: Investment and the Digital Economy*, Nazioni Unite, New York e Ginevra; UNCTAD (2017), *The Top 100 Digital MNEs*, Technical annex to the *World Investment Report 2017*, Nazioni Unite, New York e Ginevra.

digitali<sup>128</sup>, confrontandone i valori con quelli delle imprese operanti in altri settori. Le multinazionali digitali e, in particolare, le piattaforme digitali quali i motori di ricerca e i *social network*, presentano un divario maggiore fra il peso delle vendite estere (elevato) e il peso degli investimenti esteri (basso) rispetto a quanto osservato per le multinazionali “tradizionali”, che si riflette in un valore più elevato dell’*International footprint* (Tabella 4.B.1.1). Tale scenario è indicativo della maggiore capacità delle imprese digitali di operare nei mercati esteri in assenza di un presidio fisico.

**TABELLA 4.B.1.1: INTERNATIONAL FOOTPRINT DELLE MULTINAZIONALI DIGITALI E DELLE MULTINAZIONALI NON DIGITALI**

	2015
<b>Multinazionali digitali</b>	<b>1,5</b>
<i>Piattaforme digitali</i>	2,6
<i>Soluzioni digitali</i>	1,9
<i>E-commerce</i>	1,1
<i>Contenuti digitali</i>	1,1
<b>Multinazionali non digitali</b>	<b>1,0</b>
<i>Settore primario</i>	0,9
<i>Mezzi di trasporto</i>	1,3
<i>Chimica e farmaceutica</i>	1,1
<i>Alimentari, bevande e tabacco</i>	1,0

rapporto fra la quota di vendite estere sulle vendite totali e la quota di investimenti esteri sugli investimenti totali

\* Il valore medio delle multinazionali non digitali si riferisce anche ad altri settori oltre a quelli riportati in tabella.

Fonte: UNCTAD (2017), *World Investment Report* 2017.

Il secondo elemento distintivo dei modelli di business digitali rispetto ai modelli d’impresa tradizionali è rappresentato dall’importanza degli *asset intangibili*. Una possibile indicazione dell’importanza relativa degli asset intangibili può derivare dal confronto fra il valore di bilancio e il valore di mercato dell’impresa. Un valore di mercato significativamente superiore rispetto al valore contabile è considerato indicativo di una presenza importante di *asset intangibili*. In base ai principi contabili gli *asset intangibili*, se sviluppati internamente, non sono riportati in bilancio se non al momento della loro dismissione, ma il mercato attribuisce loro un elevato valore in quanto rappresentano un fattore fondamentale per il vantaggio competitivo e la redditività dell’azienda. Il valore di mercato è tendenzialmente più elevato del valore di bilancio per tutte le imprese, tuttavia nel caso delle imprese digitali il divario risulta significativamente superiore, pari a 3,1, rispetto alla media delle imprese “tradizionali”, pari a 1,4<sup>129</sup>.

Per quanto riguarda, infine, il terzo fattore distintivo dei modelli di impresa digitalizzati, ossia il contributo dei dati e della partecipazione degli utenti alla creazione del valore, i dati riportati dalla Commissione europea nell’ambito dell’Impact assessment<sup>130</sup> e riferiti a una selezione di imprese digitali mostrano un disallineamento, dal punto di vista geografico (con riferimento ai soli paesi dell’Unione europea), fra il luogo di localizzazione degli utenti e il luogo di localizzazione dei profitti. In base alle elaborazioni riportate nell’Impact assessment, questi ultimi risultano concentrati in pochi paesi

<sup>128</sup> Le classificazioni standard delle attività economiche ai fini statistici non consentono di isolare il settore digitale, pertanto l’UNCTAD, partendo da un campione precedentemente selezionato di multinazionali (multinazionali quotate, con ricavi superiori a 1 miliardo di euro e che rientrassero in settori potenzialmente idonei a presentare un’interazione con il digitale) ha svolto un’analisi qualitativa caso per caso dell’attività svolta da ciascuna multinazionale inclusa nel campione. Una multinazionale è stata classificata come digitale quando l’utilizzo di internet è centrale nel proprio modello di business. L’insieme delle multinazionali digitali è stato poi suddiviso in quattro categorie: piattaforme digitali (es. Facebook, Google), soluzioni digitali (es. PayPal), *e-commerce* (es. Amazon) e contenuti digitali (es. Netflix).

<sup>129</sup> UNCTAD (2017), *World Investment Report 2017: Investment and the Digital Economy*, Nazioni Unite, New York e Ginevra; Commissione europea (2018), vedi nota 1.

<sup>130</sup> Commissione europea (2018), vedi nota 1.

(principalmente Irlanda, Svezia e Lussemburgo), mentre gli utenti sono distribuiti coerentemente con la dimensione dei mercati di riferimento, con Germania e Francia che registrano il maggior numero di utenti.

L'Impact assessment non riporta dati quantitativi su tale disallineamento, tuttavia ripetendo l'esercizio per alcune grandi multinazionali digitali, emerge che l'utile prima delle imposte di tali società nell'Unione europea è concentrato per oltre il 60% in Irlanda, a fronte di un peso dell'Irlanda sul mercato di utenza dell'Unione europea inferiore al 2%. Germania, Francia e Italia pesano ognuna meno del 5% nella distribuzione dell'utile prima delle imposte nell'Unione europea, a fronte di un peso in termini di numero di utenti superiore al 10%<sup>131</sup>.

Una seconda indicazione di tipo quantitativo sulle implicazioni fiscali dell'economia digitale può derivare dal confronto fra la redditività e il livello di imposizione a cui sono assoggettati alcuni grandi operatori della *digital economy*, nonché dal confronto fra il livello di imposizione cui sono assoggettati gli operatori della *digital economy* rispetto alle imprese che adottano modelli di business tradizionali.

Sotto il primo profilo, in base a un'indagine condotta da Mediobanca<sup>132</sup>, le grandi imprese dell'economia digitale presentano una redditività netta in percentuale del fatturato (*utile al netto delle imposte/fatturato*) pari a oltre il doppio della media delle maggiori multinazionali industriali. Tuttavia circa il 50% dell'utile prima delle imposte risulta tassato in giurisdizioni diverse da quella in cui è localizzata la capogruppo, dove l'aliquota dell'imposta societaria è inferiore a quella prevista nel paese della capogruppo. In merito al confronto con il livello di imposizione delle imprese che operano secondo modelli di business tradizionali, l'aliquota media effettiva a cui sono assoggettate le multinazionali digitali è stimata pari al 10%, rispetto al 23% delle multinazionali che operano secondo modelli di business tradizionali<sup>133</sup>.

In prospettiva, l'analisi quantitativa dei fenomeni elusivi anche nel settore digitale potrà beneficiare della cooperazione e della collaborazione fra le amministrazioni fiscali finalizzata allo scambio di dati e informazioni sulle attività transazionali delle imprese. In questo contesto una nuova fonte informativa sarà rappresentata dalle statistiche sui *Country by Country reports* che i Paesi aderenti all'*Inclusive Framework on BEPS* dovranno fornire all'OCSE a partire dal 2019. L'analisi di tali dati sarà effettuata nell'ambito del monitoraggio dei risultati del progetto BEPS da parte dei gruppi di lavoro OCSE competenti ai quali l'Amministrazione fiscale italiana partecipa attivamente.

## C) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO

Per ciò che attiene l'ambito specificamente ispettivo, nel corso dell'anno 2017 è stata assicurata la partecipazione di rappresentanti dell'Ispettorato nazionale del lavoro all'attività internazionale e agli incontri su materie di interesse 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 *European Platform Undeclared Work*, su invito dei delegati italiani (Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - DG rapporti di lavoro e relazioni industriali) in seno alla Piattaforma.

L'Ispettorato nazionale del lavoro ha contribuito, altresì, per la parte di propria competenza, alla realizzazione delle visite in Italia da parte di delegazioni straniere appartenenti agli organi ispettivi di altri Paesi dell'UE, nel corso delle quali sono state illustrate la struttura e le funzioni

<sup>131</sup> La distribuzione del risultato prima delle imposte è stata stimata tramite elaborazioni su dati Orbis-BvD per i bilanci 2015 e 2016. La distribuzione del numero di utenti in servizi digitali è stata stimata tramite elaborazioni su dati Statista, *Digital Market Outlook* (previsioni per il 2022 relative al numero di utenti per una selezione di servizi digitali).

<sup>132</sup> Mediobanca (2017), *Indagine annuale sulle principali imprese multinazionali del mondo*. L'indagine ha ad oggetto le multinazionali con fatturato superiore a 3 miliardi di euro ed esamina vari settori fra cui il settore "software&web" per il quale vengono studiati 21 gruppi che operano nei settori dell'internet retailing, della produzione di software e della fornitura di *web services*.

<sup>133</sup> Commissione europea (2018), vedi nota 1, sulla base di ZEW et al. (2017).

dell’Agenzia, le caratteristiche fondamentali del sistema ispettivo italiano e i vigenti strumenti di contrasto al lavoro sommerso.

È proseguita, inoltre, l’attività di 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 indirizzate all’INL e alle sue articolazioni territoriali e trasmesse dagli organi ispettivi di altri Paesi dell’UE, mediante la piattaforma IMI (“*Internal Market Information system*” - “*Sistema di informazione del mercato interno*”), finalizzata alla cooperazione tra le autorità di controllo dei vari Stati membri in materia di violazioni della normativa sul distacco transnazionale di lavoratori.

## 5. NUOVI STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA PREVENZIONE E DEL CONTRASTO DELL'EVASIONE

### A) DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITÀ'

Nel recente passato, attraverso diverse mozioni, in modo univoco il Parlamento si è fatto interprete del pensiero comune espresso dalle parti sociali di pervenire entro breve al superamento degli studi di settore e dei parametri 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 una loro sostituzione “con sistemi di controllo 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”<sup>134</sup>. 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 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”<sup>135</sup>.

I parametri e gli studi di settore interessano una platea di oltre 4 milioni di soggetti esercenti, attività di impresa e di lavoro autonomo, e sono stati introdotti nell’ordinamento giuridico italiano a partire, rispettivamente, dai periodi di imposta 1995 e 1998<sup>136</sup>. Con l’articolo 9-bis del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96, il legislatore ha introdotto la disciplina degli indici sintetici di affidabilità fiscale la cui attuazione consente il graduale superamento degli studi di settore e dei parametri. Le 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, il dialogo.

Il sistema degli indici sintetici di affidabilità offre, infatti, una risposta adeguata all’istanza di favorire la *compliance* nei confronti dei contribuenti più virtuosi e a perseguire più attentamente l’equità distributiva attraverso il contrasto a condotte non virtuose, distorsive della concorrenza e delle regole di mercato. In tal senso, l’intero sistema è orientato, in coerenza con le raccomandazioni delle principali istituzioni internazionali (OCSE, FMI), all’introduzione di misure tese a rendere il sistema fiscale più neutrale anche al fine di migliorare l’efficienza economica. In estrema sintesi, con il cambiamento previsto non si intende sopperire, con meri aggiustamenti procedurali, alle carenze del sistema degli studi di settore nel suo complesso, ma si vuole avviare un profondo mutamento nella relazione tra fisco e contribuente, in armonia con il principio di attuazione di leale collaborazione fiscale espresso dallo Statuto del contribuente e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell’Unione europea.

<sup>134</sup> Attraverso diverse mozioni in particolare Scuvera n. 1-00751, Fedriga n. 1-00607 e Pesco n. 1-00709.

<sup>135</sup> Ministero dell’economia e delle finanze “Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018”.

<sup>136</sup> 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 28 dicembre 1995, n. 549. In realtà tale superamento è stato parziale per cui fino ad oggi i due strumenti coesistono nel nostro ordinamento.

Mentre il sistema degli studi di settore e dei parametri era imperniato sulla stima di un livello “congruo” di ricavi e sulla conseguente possibilità per il fisco di effettuare accertamenti presuntivi in caso di ricavi dichiarati inferiori a quanto stimato, il nuovo sistema dell’indicatore sintetico di affidabilità tiene conto di una pluralità di indicatori elementari riferiti non solo agli imponibili dichiarati, ma anche a indicatori di coerenza o di anomalia riferiti all’attività economica, e soprattutto consente ai contribuenti più affidabili di accedere al regime della premialità, che comporta periodi di accertamento più brevi, l’esclusione da accertamenti sintetici e presuntivi, procedure semplificate per i rimborsi e la compensazione dei crediti d’imposta.

Si passa, quindi, da una logica repressiva a una logica premiale, in linea 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, delineata dalla delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23), ha trovato attuazione anche in vari provvedimenti volti a migliorare la certezza del rapporto col fisco, in particolare la revisione degli interPELLI, dell’abuso del diritto, delle sanzioni penali e amministrative, del contenzioso, e nell’istituto della “*cooperative compliance*” per i contribuenti di maggiori dimensioni. Gli indicatori di affidabilità completano lo spettro delle iniziative sul fronte delle imprese medio-piccole.

### La nuova metodologia

Il progetto di elaborazione ed applicazione dei nuovi Indici di affidabilità fiscale (ISA) presenta importanti novità metodologiche nell’analisi dei comportamenti dei contribuenti, con l’obiettivo di definirne il grado (o livello) di affidabilità fiscale nei confronti dell’Amministrazione finanziaria e di ottenere delle stime più aderenti alla realtà economica del paese.

**Definizione dei modelli di business:** i soggetti economici sono distinti in gruppi omogenei (*cluster*) non in base a caratteristiche strutturali similari, 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). I modelli di business 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)<sup>137</sup>.

Tale metodo presenta i seguenti vantaggi: si basa su fondamenti teorici consolidati e ben rintracciabili nella letteratura scientifica<sup>138</sup>; introduce un approccio di analisi uniforme e standardizzabile; adotta un criterio di rappresentazione (il modello di business) del modo di operare dell’impresa secondo il quale la specializzazione produttiva non richiede generalmente di essere declinata nel dettaglio delle singole specializzazioni, se non quando esse non comportano 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.

**Ambito temporale.** Con riferimento all’ambito temporale di osservazione e di analisi, è stato ritenuto adeguato un arco temporale di 9 periodi d’imposta a partire dal 2008, primo anno di applicazione nonché anno che ha preceduto la crisi economica. La scelta di un ampio arco temporale di comparazione comporta il superamento delle attuali regressioni “cross section”

<sup>137</sup> Le determinanti fondamentali del valore sono analizzate in base ad una stessa “griglia” utilizzata per tutti i macrosettori economici e 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 alla specificità della struttura di costi e di ricavi
- *value architecture* - il valore generato dalle specificità organizzative.

<sup>138</sup> Amit e Zott (2009), Osterwalder et al. (2005), Morisset al. (2005), Al Debei e Avison (2010) Teece (2010).

(riferite ad un singolo periodo d’imposta) in favore di modelli di regressione basati su cosiddetti “dati *panel*”, ovvero dati ed informazioni relativi a soggetti esistenti in alcuni periodi d’imposta considerati (*panel* non bilanciato) o in tutti i periodi d’imposta considerati (*panel* bilanciato). La scelta adottata comporta, pertanto, che i soggetti presenti almeno un anno nel periodo di osservazione, siano inclusi nel campione ancorché gli stessi abbiano cessato l’attività prima dell’ultimo anno considerato.

I dati *panel* 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. Ciò permette di incorporare direttamente nell’analisi gli effetti del ciclo economico. In tal senso, vi è una 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, le risultanze, come avveniva per gli studi di settore.

**Stima di una regressione unica e di più basi imponibili.** Altra specificità del nuovo modello rispetto agli studi di settore è che la stima viene operata sulla base di dati ed informazioni relativi non più ai contribuenti compresi all’interno di ciascun gruppo omogeneo (modello di business), ma a tutti i contribuenti selezionati all’interno dello studio, una volta stimate le probabilità di appartenenza di ciascun contribuente ai diversi modelli organizzativi di business. L’analisi viene estesa, infatti, a diverse basi imponibili valutando non solo il grado di affidabilità dei ricavi, come in passato, ma anche del valore aggiunto: entrambe le variabili sono normalizzate in funzione del numero complessivo degli addetti.

Sotto il profilo metodologico la variabile dipendente, così costruita, conferisce verosimilmente maggiore stabilità alla funzione di stima, riducendo l’effetto di variabilità dei costi legati alla formazione del valore aggiunto. La funzione di stima del valore aggiunto per addetto evidenzia anche un diverso approccio metodologico: si è utilizzato, alla base, un modello microeconomico (del tipo Cobb-Douglas) stimato nei logaritmi. Non più una funzione di regressione lineare semplice quindi, ma una regressione lineare calcolata su scala logaritmica. La trasformazione delle variabili in logaritmi comporta un vantaggio in termini di migliore interpretazione dei coefficienti<sup>139</sup>.

**Stima personalizzata per singolo contribuente** sulla base dei comportamenti individuali calcolati con il nuovo modello di stima. Le nuove funzioni di regressione costruite su dati *panel* colgono le caratteristiche specifiche dei singoli operatori attraverso i coefficienti individuali che variano per soggetto e nel tempo. Il coefficiente individuale può misurare un’eterogeneità persistente nel tempo. Ci sono differenze persistenti nella produttività delle imprese (ad esempio, dovute a diverse abilità manageriali, potere di mercato, ecc.) e differenze transitorie nella produttività delle imprese (ad esempio, dovute a shock di domanda/offerta nelle località in cui opera l’impresa).

La nuova metodologia degli ISA è integralmente applicabile per le **attività economiche soggette a studi di settore**, i cui modelli di rilevazione dei dati comprendono sia variabili contabili sia variabili strutturali. Per le **attività economiche soggette a parametri**, i cui modelli di rilevazione dei dati contengono solo variabili contabili, viene adottata, relativamente al primo periodo di applicazione, una metodologia semplificata, senza applicazione dei **modelli di business**, a causa della mancanza delle informazioni strutturali.

---

<sup>139</sup> In una regressione lineare se il coefficiente di regressione del costo del venduto (CV) è pari a 1,5 vuol dire che per 1 euro di costo del venduto in più accertato, il contribuente per essere congruo deve dichiarare almeno 1,5 euro in più di ricavi. Questo importo non varia in funzione della dimensione aziendale. Sia il piccolo che il grande operatore economico, nel caso indicato, per ogni euro di CV devono dichiarare entrambi almeno 1,5 euro di ricavi. Al contrario, in una funzione logaritmica, se il coefficiente del CV è pari a 1,5 vuol dire che per ogni 1% in più di CV il contribuente deve dichiarare almeno un corrispondente incremento di ricavi pari a 1,5%.

## Le fasi di costruzione degli indici sintetici di affidabilità

Il processo di costruzione degli indici sintetici segue differenti fasi, illustrate nella Figura 5.A.1.



## Il sistema di Indicatori elementari

La stima complessiva del grado di affidabilità prevede, oltre alla stima del livello di ricavi e del valore aggiunto (e conseguentemente del reddito), anche una preventiva analisi di normalità-coerenza economica delle relazioni tra 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 modello degli studi di settore (si pensi ai dati relativi alla base occupazionale dichiarata o alla percentuale di energie lavorative impiegate nell'attività dal titolare, dai soci o altri collaboratori).

Il grado di affidabilità 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 degli studi rispetto ad omologhe fonti informative esterne. Tale riscontro può essere rilevato, cioè, attraverso la comparazione tra informazioni richieste contemporaneamente in diversi modelli di dichiarazione che costituiscono il sistema informativo della fiscalità, ovvero attraverso il confronto con altre banche dati esterne. Si pensi, ad esempio, alla base occupazionale dichiarata nel modello studi di settore e la stessa ottenibile da un confronto con il 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 relativi alle basi imponibili e alla gestione tipica dell'attività; indicatori di anomalia relativi a comportamenti non corretti o atipici per il gruppo o settore economico di appartenenza.

*Gli indicatori elementari di affidabilità* riguardano: le stime dei ricavi e del valore aggiunto per addetto e del reddito; l'attendibilità di rapporti che esprimono aspetti della gestione tipica dell'attività; l'esito delle verifiche e/o degli accessi brevi subiti dal contribuente. Il grado di affidabilità riguardante le stime ottenute viene espresso sulla base delle differenze calcolate rispetto al dato dichiarato. In relazione ai rapporti che colgono aspetti della gestione tipica di

impresa (ad esempio, la durata delle scorte e il decumulo delle stesse)<sup>140</sup> la valutazione del grado di affidabilità dipende dal posizionamento del contribuente rispetto alle soglie individuate dall’analisi specifica. Il diverso grado di affidabilità fiscale viene misurato con un **voto in scala da 1 a 10**.

*Gli indicatori elementari di anomalia* comprendono sia indicatori di grave incongruenza (riferibili a disallineamenti tra dati ed informazioni presenti in diversi modelli di dichiarazione ovvero emergenti dal confronto con banche dati esterne)<sup>141</sup>, 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: a) modificando i dati contabili e strutturali, in modo da allinearli al grado di affidabilità richiesto dal modello, ove ritenuti non correttamente imputati; b) 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 da 1 a 5**.

### L’indice sintetico

*L’indice sintetico di affidabilità* rappresenta il posizionamento di ogni contribuente rispetto all’affidabilità dei suoi comportamenti fiscali. È una media semplice degli indicatori elementari di affidabilità e anomalia e assume un valore compreso da 1 a 10. L’indice sintetico può essere calcolato con riferimento a ciascuno dei periodi d’imposta considerati; in tal modo, è possibile verificare l’andamento della gestione nei diversi periodi.

Una visualizzazione degli indicatori elementari e dell’indice sintetico di affidabilità 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, appunto, il proprio profilo contabile e reddituale già in sede di dichiarazione dei redditi, in un contesto di premialità. È previsto, infatti, nei casi di alto grado di affidabilità, un meccanismo di premialità basato su uno o più livelli, in modo da assicurare un più sereno e proficuo rapporto tra il contribuente ritenuto meritevole e l’Amministrazione finanziaria.

### Il sistema premiale

Il contribuente che presenta un alto grado di affidabilità potrà accedere ad un sistema premiale da definire sulla base di quanto previsto dal citato articolo 9-bis, comma 11 da strutturare in uno o più livelli di accesso. In particolare, sono previste la semplificazione degli adempimenti relativi ai rimborsi e compensazioni di crediti d’imposta, l’esclusione dall’ambito di

<sup>140</sup> In tale contesto, va posto in evidenza il ruolo dell’indicatore che misura la progressiva riduzione delle rimanenze finali cumulate - anche a causa dell’invenduto provocato dal perdurare della crisi - teso a migliorare il profilo di affidabilità dei contribuenti che presentano una rotazione lenta del magazzino. La scelta di questo indicatore esprime in sé una funzione di accompagnamento alla definizione di un più affidabile quadro economico oltre che fiscale.

<sup>141</sup> Si rinvia per una sintetica descrizione delle modalità di scambio e utilizzo dei dati tra più amministrazioni al “Box 5.A.1” riportato alla fine del paragrafo.

applicazione della disciplina delle società non operative o in perdita sistemica, di forme di accertamento analitico induttivo e, in determinati casi, di determinazione sintetica del reddito complessivo. E' prevista altresì l'anticipazione di almeno un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

L'obiettivo è indurre spontaneamente i contribuenti ad 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.

### Il dialogo con il contribuente

L'infrastruttura informatica attraverso la quale si concretizzerà il nuovo percorso dialogato con il contribuente, interessa due diverse fasi applicative: la comunicazione del profilo di affidabilità proprio del contribuente e del settore economico di appartenenza; la messa a disposizione di un software (sostitutivo di Gerico) da utilizzare in sede di dichiarazione, in grado di restituire anch'esso una valutazione di affidabilità modificabile, in parte in base alla possibilità di adeguamento in dichiarazione dei ricavi dichiarati e/o del valore aggiunto per addetto per rendere le basi imponibili maggiormente conformi alla realtà economica dell'esercizio, in parte attraverso una migliore imputazione dei dati in contabilità generale.

### Il "Cassetto fiscale" o area riservata al contribuente e i servizi informativi

La comunicazione al contribuente e/o all'intermediario degli indicatori di affidabilità e dell'indice sintetico relativi agli anni pregressi avviene tramite una specifica area riservata al contribuente al pari del sistema di comunicazione telematica basato sul cosiddetto "Cassetto fiscale", il servizio telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate al quale può accedere il contribuente o l'intermediario che lo assiste. L'area riservata conterrà, oltre ad informazioni e dati relativi agli studi di settore già disponibili per il contribuente, una serie di report con l'obiettivo di fornire degli strumenti informativi di supporto alle imprese interessate:

- **Report Economico di settore**, che 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 PMI 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.

Viene descritto il settore nel suo complesso e le imprese/professionisti che vi operano. Vengono riportate le caratteristiche di tali operatori; descritti i prodotti realizzati e/o venduti, i servizi erogati o le attività svolte. Viene fornita, inoltre, una fotografia delle imprese/professionisti sul territorio nazionale, la loro distribuzione regionale e quella degli addetti, e si riportano dati relativi alle dinamiche del settore e l'andamento della domanda interna. Infine, viene analizzato il settore dal punto di vista dell'offerta e dei fattori fondamentali dei processi produttivi riportando i modelli di business del settore, nonché i fattori competitivi di successo del comparto;

- **Report di Affidabilità di settore**, il quale fornisce, per ciascun settore economico, il valore dell'Indice sintetico di Affidabilità 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;

- **Report delle Annotazioni**, che riporta l'analisi e la classificazione delle note trasmesse dai contribuenti soggetti a studi di settore in specifiche aree tematiche. L'obiettivo è di far emergere le problematiche caratteristiche del settore in esame. Si ricorda che nel procedimento di compilazione del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, il contribuente era chiamato a porre particolare attenzione al campo “Note aggiuntive”. In tale spazio o scheda, il contribuente poteva indicare le ragioni per le quali riteneva che lo specifico studio non tenesse conto delle peculiarità dell'attività svolta, che potrebbero determinare situazioni di non congruità, non coerenza, o, in casi particolari, portare alla non applicazione dello studio di settore.

Nella prima parte del Report viene fornito il quadro generale del settore e una sintesi, in numeri, delle note analizzate e relativi risultati. Attraverso tecniche di *text mining*, vengono approfondite le principali problematiche segnalate dai contribuenti e classificate in aree tematiche;

- **Report di Affidabilità Personale**, il quale fornisce un quadro di sintesi relativo al singolo contribuente e mostra l'Indice sintetico di Affidabilità specifico derivante dall'analisi dei modelli di acquisizione dati compilati per i periodi di imposta osservati. Viene riportato il valore dell'Indice sintetico del singolo, confrontato con quello del settore di appartenenza; i valori medi dei singoli indicatori di affidabilità negli anni considerati; gli indicatori elementari di anomalie raggruppati in quattro famiglie (gestione caratteristica, gestione beni strumentali, gestione extra-caratteristica, redditività);
- **Report di Audit e Benchmark**, che mette a disposizione il risultato di analisi economiche effettuate sulla nuova piattaforma di condivisione dei dati delle imprese italiane soggette agli indici di affidabilità (ex studi di settore). Il report sarà suddiviso in due parti: Audit, che riporta l'analisi della singola impresa e la valutazione delle sua performance; Benchmark, che descrive il confronto tra l'impresa e un gruppo di riferimento.

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. Si passa da una logica di controllo a posteriori basata su un concetto statico di congruità dei ricavi in un contesto di normalità economica, ad un'impostazione dinamica 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.

L'adeguamento spontaneo non è orientato a raggiungere un risultato puntuale, 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 una attività di correzione dei dati contabili anche alla luce della conoscenza dell'andamento del proprio settore e con riferimento ad operatori che presentano un analogo modello organizzativo. Per questo le informazioni a disposizione dell'Agenzia e relative al settore saranno rese note in modo assolutamente trasparente al contribuente il quale avrà la possibilità di riconoscersi nel

profilo di affidabilità proposto dal modello, salvo condizioni particolari di non normale svolgimento dell'attività che potranno essere riscontrate e affrontate in un altro contesto.

Infine, 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 dichiarati, ma dal grado di affidabilità complessiva del contribuente. Si passa, cioè, dalla constatazione di raggiungimento di un dato puntuale (i ricavi) ad una valutazione soggettiva 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.

### L'attività di elaborazione degli ISA

Nel 2017 sono stati elaborati gli indici sintetici di affidabilità fiscale per i primi 70 settori (15 manifatture, 29 commercio, 17 servizi, 9 attività professionali), con riferimento ad una platea di circa 1.400.000 contribuenti precedentemente soggetti a studi di settore. Le relative note tecniche e metodologiche sono state approvate con D.M. 23 marzo 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 12 aprile 2018.

Nel 2018 verrà completata l'elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per ulteriori 82 settori (17 manifatture, 22 commercio, 29 servizi, 14 attività professionali), con riferimento ad una platea di circa 2.200.000 contribuenti precedentemente soggetti a studi di settore. Nel 2018 verranno, altresì, elaborati gli indici sintetici di affidabilità fiscale con metodologia semplificata per gli ultimi 23 settori (5 manifatture, 1 commercio, 15 servizi, 2 agricoltura), con riferimento ad una platea di circa 170.000 contribuenti precedentemente soggetti a parametri.

L'attività di elaborazione degli ISA è stata effettuata, come previsto dalle norme, in costante consultazione della Commissione degli Esperti, in cui sono rappresentate le Organizzazioni di Categoria e gli Ordini Professionali.

#### **Box 5.A.1: Le modalità di scambio ed utilizzo di banche dati fiscali e contributive esterne**

Durante questi anni è stata spesso sollevata l'esigenza di un coordinamento tra gli enti dell'Amministrazione finanziaria al fine di migliorare la qualità dei dati dichiarati ai fini fiscali e contributivi, in un contesto di *compliance* tra operatori economici e P.A e nel rispetto della *privacy*. L'introduzione degli ISA comporta, in particolare, la elaborazione ed analisi da parte di SOSE di diverse fonti informative, anche di natura contributiva, che sono nella disponibilità di altre amministrazioni.

A tal proposito, è significativo menzionare la convenzione multilaterale firmata dalle Agenzie fiscali, dalla Guardia di Finanza, dall'INPS e dalla SOSE, grazie alla quale potranno essere esaminati, in una visione coordinata, dati di diversa natura riguardanti un medesimo soggetto. Per esempio, potranno essere riscontrate contestualmente situazioni riferibili alla base occupazionale dell'impresa e al valore aggiunto per addetto dichiarato dalla stessa. In particolare, potranno essere oggetto di analisi comparata i Modelli Certificazione Unica relativi ai dipendenti e i dati relativi al costo di lavoro dipendente dichiarati ai fini delle imposte sul reddito. In tal modo si perviene ad una visione integrata in grado di contribuire all'emersione di maggiore base imponibile anche attraverso l'individuazione di specifici indicatori di rischio fiscale e/o contributivo, dotati di un maggiore grado di attendibilità alla luce delle maggiori informazioni che li comporranno.

## B) L'ESTENSIONE DELLO SPLIT PAYMENT E IL CONTRASTO ALLE INDEBITE COMPENSAZIONI IVA

### L'estensione dello split payment

La Legge di stabilità del 2015 ha introdotto lo *split payment* come misura di contrasto all'evasione IVA. Tale norma prevede il versamento dell'IVA da parte della Pubblica Amministrazione (PA) per i beni e servizi da essa acquistati. Il provvedimento è stato emanato in considerazione del fatto che tale inversione avrebbe indotto un incremento di gettito spontaneo essendo il soggetto acquirente fiscalmente più *compliant* del venditore. Le analisi *ex post*, effettuate per verificare se si fosse realmente realizzato un incremento di gettito spontaneo riconducibile al nuovo provvedimento normativo, hanno quantificato tale effetto in 3,5 miliardi di euro, riscontrabile nei flussi di cassa 2015 e 2016<sup>142</sup>.

Alla luce dei risultati positivi garantiti dalla suddetta norma, con l'articolo 1 del Decreto-Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, il meccanismo dello *split payment* è stato esteso, a partire dal 1 Luglio 2017, a:

- tutte le pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196<sup>143</sup>;
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile (controllo di fatto), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni;
- le società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), dalle società di cui sopra;
- le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Successivamente, l'articolo 3 del Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148 ha ulteriormente esteso il meccanismo della scissione dei pagamenti a tutte le fondazioni, enti e società controllate direttamente o indirettamente dalla Pubblica Amministrazione, ovvero alle fondazioni, enti e società partecipate in misura non inferiore al 70% dalla Pubblica Amministrazione medesima. Infine, l'articolo 12 del Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87 (c.d. "Decreto Dignità") ha previsto l'esclusione dell'applicazione dello *split payment* ai professionisti, assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'articolo 25 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

L'Agenzia delle entrate ha predisposto un sistema di monitoraggio dei versamenti IVA dei soggetti interessati dall'allargamento della platea assoggettata al nuovo *split payment* (sia come acquirenti sia come fornitori) al fine di quantificare, attraverso tecniche di analisi controfattuale, gli effetti dell'estensione della norma.

<sup>142</sup> Cfr. Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2017, pag.198.

<sup>143</sup> Il perimetro della PA indicato nel provvedimento del 2015 era leggermente più contenuto rispetto a quello identificato dall'articolo 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Nella Tabella 5.B.1 sono riportati i riscontri quantitativi registrati dopo 13 mesi dall'entrata in vigore del provvedimento<sup>144</sup>. Nel periodo agosto-dicembre 2017 la flessione nei versamenti dei fornitori delle società partecipate e delle prime 30 quotate rientranti nell'indice FTSE MIB 30 è pari a circa -761 milioni di euro (-4% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente). Tale flessione è più che compensata dall'incremento dei versamenti effettuati dalle società partecipate e dalle prime 30 quotate rientranti nell'indice FTSE MIB: +2,724 milioni di euro (+73% rispetto all'anno precedente). Se si considera il secondo sub-periodo, gennaio-agosto 2018, l'effetto "forbice" appare ancora più forte: -2,373 milioni di euro il calo dei fornitori (-10% sul corrispondente periodo dell'anno precedente) e +5,451 l'incremento dei versamenti (+138% di incremento tendenziale).

Le differenze appena descritte devono essere confrontate con la rimanente platea delle partite IVA, la cui dinamica dei versamenti dovrebbe rispecchiare l'andamento del gettito che si sarebbe realizzato solo in virtù dell'evoluzione del ciclo economico (ipotesi controfattuale). I versamenti di questo *cluster* presentano dinamiche sostanzialmente stabili. Pertanto, si può ipotizzare che l'andamento del ciclo non abbia influenzato significativamente il confronto tra fornitori e acquirenti che operano nel segmento di mercato delle società partecipate e dalle prime 30 quotate rientranti nell'indice FTSE MIB.

Allo stato attuale delle elaborazioni, il differenziale positivo riscontrato per l'IVA lorda va interpretato solo come un segnale dell'esistenza di un effetto positivo indotto dalla norma. Non si può, però, quantificare con precisione l'ammontare dell'effetto poiché sono ancora in corso approfondimenti di carattere econometrico per testare la robustezza dei risultati acquisiti.

---

<sup>144</sup> Il monitoraggio ha riguardato il periodo che va dal 1 Agosto 2017 al 31 Luglio 2018.

**TABELLA 5.B.1: MONITORAGGIO VERSAMENTI E COMPENSAZIONI DEI SOGGETTI  
INTERESSATI DALL'ESTENSIONE DELLO *SPLIT PAYMENT***

Versamenti		
	Fornitori Split Payment	Acquirenti
Ago-Dic 2017	17,203	6,467
Ago-Dic 2016	17,964	3,742
<b>Variazione</b>	<b>-761</b>	<b>2,724</b>
<b>Variazione%</b>	<b>-4.2%</b>	<b>72.8%</b>
Gen-Ago 2018	20,543	9,397
Gen-Ago 2017	22,916	3,946
<b>Variazione</b>	<b>-2,373</b>	<b>5,451</b>
<b>Variazione%</b>	<b>-10.4%</b>	<b>138.1%</b>
Compensazioni		
	Fornitori Split Payment	Acquirenti
Ago-Dic 2017	769	24
Ago-Dic 2016	761	37
<b>Variazione</b>	<b>8</b>	<b>-13</b>
<b>Variazione%</b>	<b>1.0%</b>	<b>-35.0%</b>
Gen-Ago 2018	2,338	39
Gen-Ago 2017	1,980	108
<b>Variazione</b>	<b>358</b>	<b>-69</b>
<b>Variazione%</b>	<b>18.1%</b>	<b>-64.1%</b>

L’incremento dell’IVA linda, di per sé, non implica *tout court* un recupero di *compliance*. Affinché ciò si verifichi è necessario che si incrementi l’IVA effettiva di competenza (a proposito si veda cap. 3, par. D), ovvero l’IVA linda deve essere nettata delle compensazioni e dei rimborsi.

Uno degli effetti fisiologici conseguenti all’introduzione dello *split payment* è l’aumento dell’IVA a credito dei fornitori, che si traduce o nella richiesta di maggiori rimborsi o nell’incremento delle compensazioni. Infatti, dalla Tabella 5.B.1 si ricava che le compensazioni dei fornitori delle società partecipate e dalle prime 30 quotate rientranti nell’indice FTSE MIB registrano un incremento trascurabile negli ultimi 5 mesi del 2017 e più deciso nei primi 8 mesi del 2018. Nel secondo sub-periodo analizzato, che corrisponde a quello in cui i fornitori interessati dallo *split payment* iniziano a compensare i crediti di competenza, si registra un incremento pari a circa 358 milioni di euro (+18% rispetto all’anno precedente) Tale incremento è di entità modesta e non inficia il guadagno fatto registrare dai flussi dell’IVA linda, anche se ci si attende che esso aumenti ancora in virtù del fatto che le richieste di compensazioni di competenza del 2017 si possono effettuare fino a Febbraio 2019 mentre quelle di competenza del 2018 fino a Febbraio 2020. Una valutazione più puntuale dell’effetto della manovra, pertanto, potrà essere effettuata solo nel corso dei primi mesi del 2019.

Anche per quanto riguarda i rimborsi richiesti non si dispone di tutte le informazioni necessarie per una quantificazione definitiva relativa al 2018, poiché un quadro completo sarà disponibile solo nei primi mesi del 2019, quando gli operatori avranno presentato tutte le loro richieste. I primi risultati del monitoraggio mensile sembrano indicare che la norma stia producendo effetti positivi in termini di recupero di *compliance*. Le proiezioni effettuate sembrano confermare che l’ammontare dei rimborsi richiesti dagli operatori interessati dall’estensione dello *split payment* in qualità di fornitori, come atteso, ha subito un incremento

ma non in misura tale da annullare l'effetto positivo illustrato in Tabella 5.B.1. Un discorso analogo vale anche per l'anno d'imposta 2017.

### Contrasto alle indebite compensazioni

Nel corso del 2017 si è assistito a un calo delle compensazioni IVA, IRES, IRAP e IRPEF per un totale di 963 milioni di euro rispetto al 2016. Nelle pagine che seguono si intende verificare se tale contrazione sia riconducibile all'entrata in vigore del DL 50/2017, che ha introdotto nuove “disposizioni di contrasto alle indebite compensazioni” concernenti:

- l'utilizzo esclusivo dei servizi telematici dell'Agenzia per le compensazioni di crediti IVA inferiori a 5.000 euro<sup>145</sup>.
- l'obbligo di apposizione del visto di conformità alla dichiarazione IVA, IRES, IRAP e IRPEF se il credito che da essa emerge è compreso nella classe 5.000 - 15.000 euro<sup>146</sup>.
- l'obbligo di utilizzo esclusivo dei servizi telematici dell'Agenzia per le compensazioni IRES, IRAP e crediti agevolativi indicati nel quadro RU della dichiarazione, effettuate dalle partite IVA.

L'imposizione dell'obbligo di utilizzo del canale telematico dell'Agenzia consente di porre in essere un controllo preventivo in grado di bloccare le compensazioni ritenute indebite, esercitando sia un effetto deterrente, sia ponendo in essere un sistema di controllo molto più efficiente di quello basato sul controllo *ex post*. Dall'osservazione del passato si è verificato, inoltre, che l'apposizione del visto di conformità ha rappresentato un valido strumento per scoraggiare l'utilizzo di indebite compensazioni.

Le disposizioni ai punti 1 e 2 hanno prodotto i loro effetti a partire da giugno 2017, con l'esclusione della variazione del visto IVA, che è diventata efficace solo a partire dalla presentazione della dichiarazione successiva all'introduzione della norma, cioè febbraio 2018. Le disposizioni al punto 3 hanno prodotto i loro effetti a partire da maggio 2017.

Ci si propone di analizzare l'effetto dell'introduzione di tali disposizioni, considerando l'andamento delle compensazioni nel 2017 e nei primi 6 mesi del 2018. Nel dettaglio, si osservano le variazioni, nei due sotto periodi, dell'importo cumulato delle compensazioni disaggregate per fascia di importo<sup>147</sup>. Si è quindi applicata una tecnica denominata analisi *shift-share*, utilizzando la quale si riesce a scindere la variazione annuale delle compensazioni in due componenti: una “comune” a tutte le fasce di importo, che tiene conto, pertanto, dei fattori esogeni che influenzano la dinamica generale del fenomeno, e una strutturale, dove si isola il solo effetto attribuibile alle specificità normative che caratterizzano ciascuna fascia.

Le variazioni complessive e le variazioni strutturali 2016-2017 delle fasce interessate dai provvedimenti sono illustrate in Tabella 5.B.2, dove si osserva che, in un quadro generale di diminuzione delle compensazioni (-963 milioni), la componente attribuibile all'introduzione delle

<sup>145</sup> Per quelle superiori a 5.000 euro già vigeva l'obbligo dell'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia.

<sup>146</sup> Tale obbligo, in precedenza, vigeva solo per i crediti superiori a 15.000 euro.

<sup>147</sup> Tali fasce sono determinate dal valore complessivo delle compensazioni effettuate da un soggetto nell'anno. Questo significa che se un contribuente effettua compensazioni per 1.000 euro a maggio, poi per altri 6.000 euro a giugno, l'importo delle sue compensazioni sarà classificato nella prima fascia a maggio e nella seconda a giugno.

disposizioni di cui ai punti 1 e 2 e, in parte anche al punto 3<sup>148</sup>, è comunque importante (-787 milioni).

**TABELLA 5.B.2 VARIAZIONI TOTALI, COMUNI E STRUTTURALI (SOLO PER LE FASCE INTERESSATE DALLE DISPOSIZIONI) DELLE COMPENSAZIONI PER IL 2017 RISPETTO AL 2016**

Tributo	Fasce di importo compensazioni	Variazione totale	Variazione comune	Variazione strutturale (effetto della norma)
IVA	1) 0,01 - 5.000	-68	52	-121
	2) 5.000,01 - 15.000	54	60	
	3) 15.000,01 - 50.000	-4	58	
	4) >50.000	571	383	
	<b>Totale</b>	<b>553</b>	<b>553</b>	
IRPEF	1) 0,01 - 5.000	165	-159	
	2) 5.000,01 - 15.000	-489	-69	-420
	3) 15.000,01 - 50.000	64	-23	
	4) >50.000	-3	-12	
	<b>Totale</b>	<b>-263</b>	<b>-263</b>	
IRES	1) 0,01 - 5.000	73	-4	
	2) 5.000,01 - 15.000	-164	-7	-157
	3) 15.000,01 - 50.000	86	-6	
	4) >50.000	-39	-27	
	<b>Totale</b>	<b>-44</b>	<b>-44</b>	
IRAP	1) 0,01 - 5.000	-135	-329	
	2) 5.000,01 - 15.000	-333	-243	-90
	3) 15.000,01 - 50.000	-214	-182	
	4) >50.000	-526	-454	
	<b>Totale</b>	<b>-1.209</b>	<b>-1.209</b>	
<b>Effetto complessivo</b>		<b>-963</b>	<b>-963</b>	<b>-787</b>

Dati in milioni di euro

Da un punto di vista generale, nei primi 6 mesi del 2018 (Tabella 5.B.3), si attenuano le diminuzioni delle compensazioni nelle fasce per le quali le disposizioni introdotte hanno già esercitato il loro effetto nel 2017. La fascia da 0 a 5 mila euro dell'IVA si presenta in contro tendenza, in quanto si osserva un aumento delle compensazioni (+142 milioni). Tale dinamica va letta congiuntamente con il calo nella fascia da 5 a 15 mila euro (-536 milioni), dove si sono manifestati gli effetti delle disposizioni concernenti l'obbligo di apposizione del visto di conformità alla dichiarazione IVA, se il credito che da essa emerge è compreso nella classe da 5 a 15 mila, introdotti nel 2017 ma che non avevano trovato riscontro nei flussi in quanto, al momento dell'introduzione della norma, la dichiarazione IVA era stata già presentata.

<sup>148</sup> Limitatamente alle fasce 0-5.000 dell'IVA e 5.000 - 15.000 dell'IRES e dell'IRAP che sono state prese in considerazione nell'analisi strutturale.

In ogni caso anche nei primi sei mesi del 2018, in un quadro generale di diminuzione delle compensazioni (-1,182 milioni), la componente attribuibile all'introduzione dei provvedimenti rimane allineata con l'anno precedente (-347 milioni in 6 mesi). Occorre però precisare che una visione corretta del fenomeno si avrà solo a fine anno con l'attribuzione dei dati cumulati nella fascia di appartenenza definitiva.

**TABELLA 5.B.3 VARIAZIONI TOTALI, COMUNI E STRUTTURALI (SOLO PER LE FASCE INTERESSATE DALLE DISPOSIZIONI) DELLE COMPENSAZIONI PER GIUGNO 2018 RISPETTO A GIUGNO 2017**

Tributo	Fasce di importo compensazioni	Variazione totale	Variazione comune	Variazione strutturale (effetto della norma)
IVA	1) 0,01 - 5.000	142	-47	189
	2) 5.000,01 - 15.000	-536	-50	-486
	3) 15.000,01 - 50.000	80	-55	
	4) >50.000	-99	-262	
	<b>Totale</b>	<b>-413</b>	<b>-413</b>	
IRPEF	1) 0,01 - 5.000	-266	-261	
	2) 5.000,01 - 15.000	-82	-60	-21
	3) 15.000,01 - 50.000	-19	-37	
	4) >50.000	-15	-23	
	<b>Totale</b>	<b>-381</b>	<b>-381</b>	
IRES	1) 0,01 - 5.000	-32	-26	
	2) 5.000,01 - 15.000	-49	-25	-24
	3) 15.000,01 - 50.000	-32	-32	
	4) >50.000	-82	-113	
	<b>Totale</b>	<b>-196</b>	<b>-196</b>	
IRAP	1) 0,01 - 5.000	-54	-59	
	2) 5.000,01 - 15.000	-33	-28	-5
	3) 15.000,01 - 50.000	-24	-25	
	4) >50.000	-81	-80	
	<b>Totale</b>	<b>-192</b>	<b>-192</b>	
<b>Effetto complessivo</b>		<b>-1,182</b>	<b>-1,182</b>	<b>-347</b>
<i>Dati in milioni di euro</i>				

### C) L'EFFETTO DELL'INSERIMENTO DEL CANONE RAI NELLA BOLLETTA ELETTRICA

Fino al 2015, la modalità più diffusa per pagare il canone era il bollettino postale. Si poteva optare anche per altre modalità: in tabaccheria, in Banca, via telefono o Via 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 7 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 TV nel 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 televisivo<sup>149</sup>. È necessario però riformulare le statistiche in base ai nuovi flussi di dati a disposizione: 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 over75, 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).

Come si è avuto modo di sottolineare nel paragrafo G, l'effetto positivo della nuova modalità di riscossione del canone ad uso privato ha registrato nel 2016 livelli raggardevoli, quasi 6 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 su decrementi altrettanto elevati delle percentuali di evasione e di morosità. Il *gap* in euro, dopo anni di continui aumenti, nel 2016 si riduce del 76% rispetto all'anno precedente, con un abbassamento della propensione al *gap* dal 36.6% al 9.9%.

Occorre a questo punto domandarsi da cosa sia composta tale 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.

<sup>149</sup> Al riguardo va precisato che, disponendo di dati aggiornati non sono state considerate le famiglie accertate al 1° gennaio 2016 ma si è proceduto al calcolo della media del numero delle famiglie residenti in abitazione registrate al 1° gennaio e al 31 dicembre 2016 e che il dato sul possesso di un televisore non è quello riferito all'anno precedente ma quello stimato dall'Istat per l'anno 2016.

## D) LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Negli ultimi anni con il D.L. 193/2016, con il D.L. 50/2017 e con le leggi di bilancio per il 2017 e per il 2018 sono state introdotte numerose misure finalizzate al contrasto all'evasione fiscale e per aumentare la compliance fiscale dei contribuenti, soprattutto ai fini dell'IVA. In Italia, il *gap* dell'IVA per la stima dell'evasione fiscale e contributiva può essere ripartito nelle seguenti componenti: i) l'evasione da omessa fatturazione, ovvero la c.d. "evasione con consenso"; ii) l'evasione da omessa dichiarazione, ovvero la c.d. "evasione senza consenso" tra acquirenti e fornitori circa l'importo da fatturare; iii) l'evasione da omesso versamento. Incidere con norme specifiche sul contrasto all'evasione da omessa fatturazione è complicato. Quest'ultima è infatti basata sul "consenso" tra gli operatori economici, che si accordano per non fatturare l'IVA, e che quindi risultano difficilmente tracciabili e accertabili. Per contrastare l'evasione derivante da omesso versamento o da omessa dichiarazione, sono state adottate negli ultimi anni dal Governo specifiche misure che hanno contribuito a ridurre il *gap* dell'IVA.

Gli interventi legislativi degli ultimi anni si muovono in una linea di continuità. Da un lato, sono state ampliate le informazioni disponibili all'Amministrazione finanziaria, con l'intento di consentirne l'utilizzo in funzione preventiva di incentivo all'adesione fiscale (*compliance*) anziché esclusivamente repressiva. In questa chiave vanno interpretate l'introduzione delle comunicazioni trimestrali IVA e l'accelerazione, introdotta successivamente, della tempistica di acquisizione da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati delle fatture e delle liquidazioni periodiche IVA al fine di consentire tempestive segnalazioni al contribuente di eventuali anomalie e discrepanze e stimolare, per questa via, l'adempimento spontaneo (comunicazioni dei dati delle fatture e dei dati delle liquidazioni periodiche, art. 4 del D.L. n. 193/2016). Dall'altro lato, per contrastare il fenomeno degli omessi versamenti dell'IVA alcune misure hanno introdotto una differente modalità di versamento dell'IVA rispetto a quella ordinaria, assegnando l'onere di effettuare il versamento dell'imposta ai contribuenti ritenuti più "affidabili" negli adempimenti degli obblighi tributari. Rientrano tra queste misure il *reverse charge* e lo *split payment* per i fornitori della Pubblica Amministrazione. Lo *split payment* è stato poi esteso anche alle società controllate dalla Pubblica Amministrazione e alle prime 40 società quotate nel FTSE- MIB.

Gli interventi introdotti con la Legge di bilancio 2018 prevedono ulteriori miglioramenti del *tax gap* nei prossimi anni. Di particolare rilevanza è l'estensione, a partire dal 1° gennaio 2019, dell'obbligo della fatturazione elettronica per tutte le operazioni commerciali con soggetti IVA (B2B) e consumatori finali (B2C). L'obbligo della fatturazione elettronica è stato anticipato a partire dal 1° luglio 2018, per il settore degli oli minerali e dei subappalti pubblici. Con questo provvedimento, l'obbligo di fatturazione elettronica, già previsto dal 2015 per le operazioni commerciali con la Pubblica Amministrazione (B2G), risulta quindi notevolmente esteso<sup>150</sup>.

L'Italia ha presentato una domanda di deroga basata sull'articolo 395 della direttiva IVA per ottenere l'autorizzazione ad applicare la fatturazione elettronica obbligatoria a tutti i soggetti passivi stabiliti sul territorio nazionale, fatta eccezione per le piccole imprese che beneficiano della franchigia, e per introdurre le fatture nel Sistema di Interscambio (Sdi), gestito dall'Agenzia delle entrate. La deroga sulla fatturazione elettronica obbligatoria è, anche, in linea con la raccomandazione del Consiglio sul programma nazionale di riforma 2017 dell'Italia, nella quale si raccomandava di adottare provvedimenti nel 2017 e nel 2018 al fine di ampliare l'uso obbligatorio dei sistemi elettronici di fatturazione e di pagamento. La deroga deve essere autorizzata in base all'articolo 395 della direttiva IVA allo scopo di semplificare la procedura di riscossione

<sup>150</sup> Inizialmente era previsto l'anticipo dell'obbligo della fatturazione elettronica anche per tutto il settore degli oli minerali. Successivamente, l'articolo 11-bis del D.L. 87/2018 ("c.d. Decreto Dignità") ha previsto la proroga del termine di entrata in vigore degli obblighi di fatturazione elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione a partire dal 1° gennaio 2019.

dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Sulla base degli elementi forniti dall'Italia, la deroga è stata ritenuta coerente con le disposizioni vigenti in materia.

La fatturazione elettronica obbligatoria attraverso lo Sdi consentirà all'Amministrazione tributaria di acquisire in tempo reale le informazioni contenute nelle fatture emesse e ricevute fra operatori, consentendo controlli tempestivi e automatici della coerenza fra l'IVA dichiarata e quella versata. In aggiunta, la fatturazione elettronica obbligatoria presenta i seguenti vantaggi: automatismi degli obblighi di conservazione delle fatture, efficientamento dei processi contabili integrati coi sistemi di fatturazione, disponibilità di dati puntuali (non solo di riepilogo IVA) e in tempo reale, con la possibilità di attivare un confronto pre-dichiarativo costante con i contribuenti, miglioramento della trasparenza, mettendo a disposizione le fatture nel cassetto fiscale del contribuente.

Il potenziale recupero IVA, imputabile alle transazioni B2B e B2C tra soggetti che non operano con la PA, è pari a 13,2 miliardi: si ripartisce in 9,7 miliardi, derivanti dalle transazioni B2B tra soggetti che non operano con la PA e non effettuano cessioni a consumatori finali e 3,5 miliardi, imputabili prevalentemente alle transazioni al consumo finale. Sottraendo dal totale di 13,2 miliardi i recuperi attesi dalle misure già in vigore si perviene a un recupero potenziale di gettito IVA pari a 9,2 miliardi, al netto degli effetti delle misure sui limiti alle compensazioni IVA.

L'ipotesi di recupero integrale dell'ammontare residuo di evasione da omessa dichiarazione, pari a circa 9,2 miliardi di euro, è chiaramente irrealistica, tenuto conto della circostanza che i contribuenti aggiustino i propri comportamenti in risposta alle evoluzioni normative (ad esempio potrebbero incrementare la quota delle transazioni in "nero" che non sarebbero più tracciate in quanto non più certificate e trasmesse). La possibilità di un recupero di una parte di gettito dipende dalla capillarità, tracciabilità e tempestività dell'acquisizione dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute (e collegate alla scadenza trimestrale delle liquidazioni IVA).

In primo luogo, è utile rilevare che la fatturazione elettronica, prevedendo la comunicazione immediata di tutte le informazioni, deve considerarsi come strumento finalizzato al potenziamento degli effetti di *tax compliance* derivanti dalla misura relativa alla trasmissione trimestrale dei dati delle fatture. In particolare, il recupero di gettito stimato per la trasmissione trimestrale dei dati delle fatture, pari a 2,04 miliardi di euro, che riflette un tasso di risposta dei contribuenti pari al 12%, deve essere considerato anche nel caso della fatturazione elettronica.

In secondo luogo, si possono individuare alcuni effetti deterrenti aggiuntivi dell'obbligatorietà della trasmissione delle fatture rispetto alle misure già poste in essere: la limitazione della possibilità di effettuare "aggiustamenti" contabili dopo che la fattura è stata acquisita dalla controparte con conseguente riduzione delle operazioni unilaterali; la riduzione della probabilità di commettere errori, connessi alla doppia trasmissione delle fatture prima al contribuente e poi all'Amministrazione; la maggiore tempestività con cui l'Amministrazione entra in possesso delle informazioni, che espone il contribuente a rischi di accertamento maggiori.

In dettaglio, è stato stimato prudenzialmente un incremento di gettito, dovuto alla eliminazione dei fenomeni evasivi contrastati dalla misura qui richiesta, pari ad almeno 2,05 miliardi di euro. Il recupero potenziale di gettito IVA potenziale si articola in: 0,39 miliardi derivanti dal miglioramento della *tax compliance*; 0,84 miliardi derivanti dall'acquisizione più tempestiva delle informazioni veicolate tramite la fattura elettronica; 0,36 miliardi derivanti dal contrasto ad attività fraudolente. Alle stime del recupero di gettito IVA sopra indicate si associa un recupero anche in termini di imposte dirette pari a 0,289 euro per ogni euro di IVA recuperata, per un ammontare di 0,46 miliardi di euro.

**BOX 5.D.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 D.L. 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.

## 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.

Alligham, M. e Sandmo, A. (1972), “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, Journal of Public Economics, 1, pp. 323-338.

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.

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.

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.

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", Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate, n.2.

D'Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2013), "Asimmetrie territoriali del gap IVA" in *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](http://www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/studi_statistiche/Redditi_e_immobili/Immobili_anno_2015.htm)

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.

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.

Gentile A. e Giannini S. (2012), *Evasione fiscale e tax compliance*, Il Mulino, Bologna.

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.

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](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.

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, fermo 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”.**

Pubblicato 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<sup>a</sup> 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<sup>a</sup> 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: «degli scaglioni,» sono inserite le seguenti: «de 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 sopprese;

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, né 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 corredata 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,

rio, 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, né 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.».

*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