

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XVII LEGISLATURA —————

Doc. LVII

n. 5-bis

ALLEGATO IV

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2017

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

Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri

(GENTILONI SILVERI)

—————
Comunicata alla Presidenza il 23 settembre 2017
—————

**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

INDICE	2
1. MANDATO DELLA COMMISSIONE E RISULTATI CONSEGUITI	4
A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA	4
B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2018	6
C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL TAX GAP E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI	7
D) IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA: UNA VALUTAZIONE DEI RISULTATI OTTENUTI CON ALCUNI RECENTI INTERVENTI	18
E) VALUTAZIONE DELLE PRINCIPALI MISURE NORMATIVE DI CONTRASTO E PREVENZIONE DELL'EVASIONE	21
2. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2011-2014	23
3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	35
A) UN QUADRO DI SINTESI DELLE IMPOSTE E DEI CONTRIBUTI ANALIZZATI	35
B) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)	39
C) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP)	42
D) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES)	47
E) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF)	50
F) LA STIMA DEL "TAX GAP" SULLE LOCAZIONI	55
G) LA STIMA DEL "TAX GAP" DEL CANONE RAI	56
H) LA STIMA DEL "GAP" PER I CONTRIBUTI SOCIALI SUL LAVORO DIPENDENTE	59
I) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMU	63
J) STIMA E VALUTAZIONE DELL'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLE ENTRATE SOTTRATTE AL BILANCIO PUBBLICO	72
APPENDICE: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI	76
A.1) REVISIONI DEL GAP IVA	76
A.2) REVISIONI DEL GAP IRAP	77
A.3) REVISIONI DEL GAP IRES	79
A.4) REVISIONI DEL GAP IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E DA IMPRESA	81
4. STRATEGIE E INTERVENTI PER IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	82
A) L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA EVASIONE FISCALE	82
I) LE PRINCIPALI DIRETTRICI DI INTERVENTO	82
II) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE	84
III) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI	95
IV) L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA	116
V) L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI	137
EVASIONE CONTRIBUTIVA	143
VI) L'ATTIVITÀ DEL MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI E DELL'ISPettorato NAZIONALE DEL LAVORO	143
VII) L'ATTIVITÀ DELL'INPS	153
VIII) L'ATTIVITÀ DELL'INAIL	166
B) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO FISCALE	173
C) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO	181
APPENDICE: ANALISI DEI COMPORAMENTI DEI CONTRIBUENTI DOPO L'ACCERTAMENTO	183

5. UNA VALUTAZIONE DEI PRINCIPALI INTERVENTI NORMATIVI PER LA PREVENZIONE E IL CONTRASTO DELL'EVASIONE	189
A) IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE: L'ATTUAZIONE DELLA "DELEGA FISCALE"	189
I) DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITA'	191
B) L'INTRODUZIONE DELLO <i>SPLIT PAYMENT</i>	198
C) L'EFFETTO DELL'INSERIMENTO DEL CANONE RAI NELLA BOLLETTA ELETTRICA	199
D) LA FATTURAZIONE ELETTRONICA	201
E) L'INTRODUZIONE DELLA CEDOLARE SECCA PER LE LOCAZIONI	202
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	205
APPENDICE A: RIFERIMENTI NORMATIVI	208
A.1 LEGGE 11 MARZO 2014, N. 23, "DELEGA AL GOVERNO RECANTE DISPOSIZIONI PER UN SISTEMA FISCALE PIÙ EQUO, TRASPARENTE E ORIENTATO ALLA CRESCITA"	208
A.2 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"	210

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 contributiva¹. Per la redazione di tale Rapporto il Governo, anche con il contributo delle Regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli Enti locali del proprio territorio, si avvale della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva» (d'ora in poi indicata come «Relazione») predisposta da una Commissione istituita con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

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

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

- 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;
- 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;

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

² La Commissione è attualmente così composta: Prof. Enrico GIOVANNINI - Università di Roma "Tor Vergata"; 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.D. Stefano SCREPANTI - Guardia di Finanza.

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.

La Commissione si è insediata presso il Ministero dell'economia e delle finanze il 7 giugno 2016 e ha pubblicato la sua prima Relazione a fine settembre 2016³ ed un successivo aggiornamento nel mese di ottobre, oltre che alcune note metodologiche. 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 dettagliati⁴. Inoltre, il 26 giugno 2017 la Commissione ha incontrato gli esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari, nel corso del quale sono stati raccolti utili contributi e suggerimenti per migliorare la qualità della Relazione.

Grazie al lavoro svolto nel corso del 2017, la Relazione di quest'anno 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 2017 contiene nuove sezioni relative:

- alla stima del *tax gap* dei tributi sulle locazioni e del canone RAI;
- alla disaggregazione territoriale dei dati relativi all'economia sommersa e alla relazione tra economia sommersa e dinamica della produttività;
- all'analisi delle revisioni apportate alle stime pubblicate della Relazione 2016;
- alla costruzione ed applicazione dei nuovi indici sintetici di affidabilità (ISA) che dal prossimo anno sostituiranno gli studi di settore.

Inoltre, sono state usate nuove fonti per la stima del *gap* IRES, IRPEF lavoro autonomo e impresa e IVA, le quali hanno consentito una più puntuale definizione dell'imposta potenziale e conseguentemente del *gap*. Le innovazioni sono state applicate all'intero arco temporale delle stime al fine di consentire una corretta analisi delle dinamiche.

L'ampliamento dello spettro dei tributi considerati ha consentito di elevare dal 70% al 76% 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. Ciò vuol dire che la quota effettiva di imposte per i quali è ancora necessario effettuare una stima del *tax gap* è pari al 24%.

Infine, il Capitolo 5, di nuova introduzione, illustra i principali interventi adottati nel triennio 2014-2016 per la prevenzione e il contrasto dell'evasione: da quelli attuativi della Legge delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, agli strumenti dello *split payment*, del canone RAI in bolletta, della fatturazione elettronica, della cedolare secca per le locazioni.

I risultati del lavoro svolto sono riportati nella presente Relazione, redatta a cura del Dipartimento delle finanze, che la Commissione ha validato nella riunione del 20 settembre 2017.

³http://www.tesoro.it/inevidenza/documenti/Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva_0926_ore1300_xversione_definitiva_x-29_settembre_2016.pdf

⁴ La Commissione si è riunita nelle date del 25 ottobre e 15 dicembre 2016, 30 marzo, 20 aprile, 20 giugno, 21 luglio e 20 settembre 2017.

B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2018

La Commissione ha anche definito il programma di lavoro per i prossimi mesi, il quale si concentrerà sull'ulteriore estensione del perimetro di valutazione dei tributi e contributi considerati, ad esempio completando il lavoro già avviato sulle accise dovute sui prodotti energetici.

Continuerà, inoltre, il monitoraggio sull'applicazione delle più recenti misure adottate, a partire dalla Legge 11 marzo 2014, n. 23 sino al Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, per la prevenzione e il contrasto dell'evasione, monitorando i progressi conseguiti nel livello di *compliance*. Particolare attenzione sarà dedicata al processo di costruzione e applicazione dei nuovi indici sintetici di affidabilità (ISA), di cui all'articolo 9-bis del citato Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, destinati a sostituire gli studi di settore e finalizzati a misurare il grado di affidabilità fiscale dei contribuenti prevedendo alcuni meccanismi di premialità per quelli più affidabili.

Si cercherà anche di pervenire ad un maggior grado di disaggregazione dei dati, sia a livello settoriale sia territoriale e dimensionale, e proseguiranno gli approfondimenti in merito alle metodologie utilizzate nel contesto europeo ed internazionale, con particolare riferimento alle linee guida Eurostat riguardanti la stima delle attività illegali.

Infine, verranno seguite con attenzione talune iniziative intraprese sia da parte dell'Unione europea sia dell'OCSE, tenuto conto, in particolare, della recente sottoscrizione della Convenzione Multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti (BEPS - c.d. *Multilateral Instrument* - MLI) e delle ipotesi in corso di valutazione in tema di fiscalità digitale, segnatamente della prevenzione dell'elusione delle multinazionali che operano nel settore dell'economia digitale, ovvero della possibilità di assoggettare ad imposizione gli utili delle medesime.

Box 1.B.1: Il *tax gap* dei prodotti energetici

La misurazione del *tax gap* delle accise nel settore dei prodotti energetici, che risulta utile anche per determinare con esattezza il gettito dell'IVA, è oggetto di crescente interesse a livello internazionale sia sotto il profilo metodologico sia a fini pratici. Ad esempio, nel Regno Unito, le stime del *tax gap* tengono conto dell'*excise duty tax gap* sugli oli minerali (HM Revenue & Customs, 2016); il Fondo Monetario Internazionale ha sviluppato una metodologia di tipo *top-down* per la stima del *tax gap* nel settore dei prodotti energetici, che è stata applicata in Slovacchia (Thackray, 2017). In Italia, la necessità di misurare il *tax gap* delle accise è motivata dalla crescente presenza di frodi in materia di accise sui prodotti energetici, come nel caso delle importazioni non registrate di prodotti energetici da altri Stati membri dell'Unione europea e dell'utilizzo dei prodotti energetici per finalità diverse da quelle inizialmente previste.

Sotto il profilo metodologico, la corretta misurazione del *tax gap* nel settore in questione presenta due criticità principali. In primo luogo, è necessario avere a disposizione informazioni indipendenti e complete per definire la base imponibile al fine di evitare problemi di circolarità: i dati devono essere indipendenti dalle dichiarazioni fiscali e non devono contenere eventuali omissioni/errori da parte dei dichiaranti. In aggiunta, sono necessarie informazioni disaggregate per prodotto (benzina, gasolio, ecc.), tipologia di impiego (carburanti e combustibili, ecc.), settore (agricolo, autotrazione, ecc.) per consentire l'identificazione degli effetti riconducibili all'erosione delle imposte. In secondo luogo, è fondamentale quantificare il *policy gap*, che va distinto dal *tax gap*, individuando con precisione le diverse categorie di agevolazioni e aliquote differenziate presenti nel settore dei prodotti energetici, che si riflettono sull'erosione della base imponibile.

La Commissione, supportata dal Dipartimento delle finanze, dell'Agenzia delle dogane e della Guardia di Finanza, ha avviato le attività preliminari per valutare la possibilità di effettuare la stima del *tax gap* delle accise, con l'obiettivo di renderla disponibile nella Relazione dell'anno prossimo, anche alla luce degli avanzamenti metodologici in materia derivanti dal progetto di ricerca su scala europea

'Development of a Methodology for Estimating the Excise Tax Gap' avviato presso il Dipartimento delle finanze e finanziato dall'Unione europea tramite l'iniziativa *Structural Reform Support Program*.

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

Aspetti definitivi

L'obiettivo principale di questa Relazione è quello di fornire una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico⁵. Per adempiere a questo mandato, viene effettuata una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento 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 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 accertamento⁶.

⁵Il 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.

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

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 onnicomprensiva, il *tax gap* totale sarebbe dato dalla differenza tra quanto il contribuente dovrebbe teoricamente versare secondo un modello *benchmark* di tassazione e quanto effettivamente viene 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 determinato 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 volto intenzionalmente e la conseguente violazione delle norme fiscali. Elusione, invece, consiste nell'aggiramento dell'obbligo fiscale, senza violarlo, a mezzo di comportamenti o altri mezzi giuridici tesi ad ottenere un illegittimo risparmio di imposta⁷. La frode è una forma più grave di evasione, poiché consiste nell'occultamento doloso di base imponibile, e/o di imposta, attuato mediante atti o fatti finalizzati a sviare l'attività di controllo.

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

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

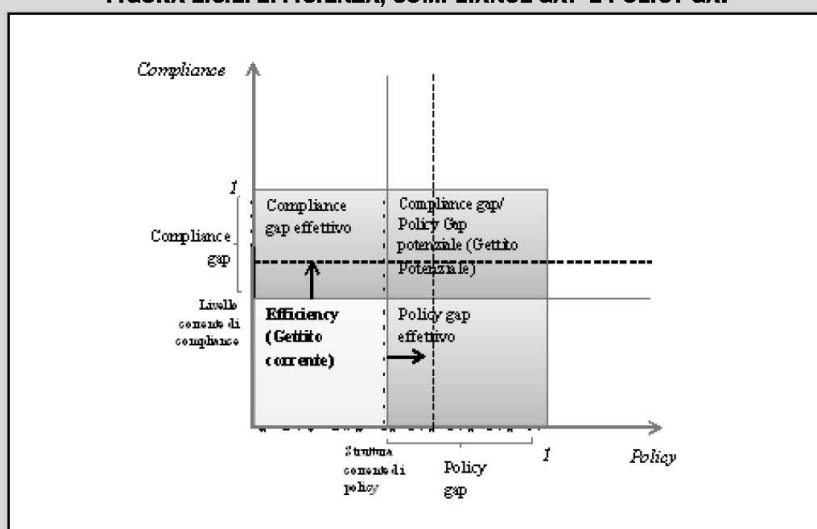
Un'illustrazione grafica dell'indicatore di *efficiency* è riportata nella Figura 1.C.1. Ponendo pari a 1 il livello massimo di *compliance* (nel caso di assenza di evasione) e di *policy* (nel caso di assenza di spese fiscali) emerge che un incremento della *compliance* e una riduzione delle spese fiscali (indicato dalle frecce in figura) determinano non solo il recupero dei correnti livelli di *policy gap* e *compliance gap* (dato

⁷ La definizione comprende anche il concetto di "abuso del diritto".

dall'area grigia), ma anche dell'efficienza piena, attraverso il progressivo recupero dell'intero gettito potenziale (l'area rossa), con un aumento della pressione fiscale. Dato il recupero di efficienza, a invarianza di gettito, è necessario destinare alla riduzione della pressione fiscale le maggiori risorse ottenute.

Per questa ragione, nel Decreto legislativo 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



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 il 76% 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 alternativemente 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*⁸. 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 assicurerebbe una maggiore robustezza alle stime.

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 fruitive 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

⁸ 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.

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 paesi⁹.

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 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 delle metodologie illustrate per la quantificazione dell'evasione fiscale e contributiva¹⁰ sono sintetizzati nelle Tabelle 1.C.1 e 1.C.2. In media, per il triennio 2012-2014, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, si osserva un *gap* complessivo pari a circa 107,7 miliardi di euro, di cui 97 miliardi di mancate entrate tributarie e 10,7 miliardi di mancate entrate contributive. Dal 2012 al 2014 l'incremento delle mancate entrate tributarie risulta pari a 4,6 miliardi di euro, mentre più contenuta è la dinamica del *gap* riguardante le entrate contributive che registrano un leggero aumento (735 milioni di euro)¹¹.

La Tabella 1.C.2 riporta la propensione al *gap* relativa alle entrate tributarie, in media pari al 23,5%. Considerando esclusivamente l'IRPEF per il lavoro autonomo e impresa, l'IRES, l'IVA e l'IRAP, la propensione media al *gap* risulta sensibilmente più elevata e pari al 34,3%. Si osserva, in particolare, una propensione media al *gap* IRPEF pari al 66,6% per i lavoratori autonomi e le

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

imprese. In generale, con la sola eccezione dell'IVA e della cedolare secca, nel 2014 emerge un aumento nella propensione al *gap* rispetto al 2012 per tutte le tipologie di imposta considerate.

Nel 2015 il *tax gap* relativo alle voci considerate tende a diminuire rispetto ai valori stimati per il 2014, con la sola eccezione del canone RAI. Escludendo l'IRPEF sul lavoro dipendente irregolare, l'ammontare di imposte e contributi evasi passa da 105,6 miliardi a 101,1 miliardi, con una riduzione di 4,5 miliardi di euro (pari al 4,2%), di cui 3,9 miliardi circa per le entrate tributarie e 600 milioni per le entrate contributive; inoltre, il *tax gap* scende dal 33,5% al 32,9% (Tabella 1.C.2.). Si registra, in particolare, una riduzione del *tax gap* IVA di quasi 1,5 miliardi di euro, e del *tax gap* IRAP di 2,2 miliardi di euro. La propensione al *gap* si riduce sensibilmente per l'IRES (-1,6 punti percentuali), per l'IVA (-1,2 punti percentuali) e per l'IRAP (-0,8 punti percentuali).

Rispetto alle stime pubblicate nella Relazione 2016, a parità di campo di osservazione, la stima del *gap* nel suo complesso si è ridotta di 1,9 miliardi nel 2012 e di 2,5 miliardi nel 2013. Il confronto è limitato soltanto a questi due anni perché sono gli unici per i quali, nella precedente edizione, si disponeva di una stima completa del *gap*. Tale riduzione è imputabile unicamente ad alcuni affinamenti delle fonti dei dati e delle metodologie di calcolo; tali affinamenti, laddove sono intervenuti, sono stati riportati sull'intera serie storica, rendendone coerente la dinamica.

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

Tipologia di imposta	2010	2011	2012	2013	2014	2015*	Differenza	Media
							2015-14	2012-14**
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	N.D.	3.949	3.887	3.975	5.149	N.D.	N.D.	4.337
IRPEF lavoro autonomo e impresa	29.292	31.470	29.453	30.894	31.659	31.611	-48	30.669
IRES	8.784	10.396	9.958	10.956	10.375	10.299	-76	10.430
IVA	33.658	36.339	36.193	34.944	36.238	34.771	-1.467	35.792
IRAP	8.254	8.863	8.524	8.486	8.420	6.181	-2.239	8.477
LOCAZIONI	2.306	2.380	1.935	1.283	1.397	1.333	-64	1.539
CANONE RAI	755	765	887	942	977	1.008	31	935
IMU	N.D.	N.D.	3.970	5.249	5.225	5.195	-30	4.815
Totale entrate tributarie	N.D.	N.D.	94.807	96.729	99.439	N.D.	N.D.	96.992
Totale entrate tributarie al netto del lavoro dipendente	N.D.	N.D.	90.920	92.754	94.290	90.398	-3.892	92.655
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	N.D.	2.438	2.478	2.376	2.602	2.485	-117	2.485
Entrate contributive carico datore di lavoro	N.D.	8.016	8.077	7.906	8.688	8.224	-464	8.224
Totale entrate contributive	N.D.	10.454	10.555	10.282	11.290	10.709	-581	10.709
Totale entrate tributarie e contributive	N.D.	N.D.	105.362	107.011	110.729	N.D.	N.D.	107.701

* Le stime relative al 2015 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati più recenti sull'economia non osservata da parte dell'Istat.

** La media è calcolata solo per il triennio in cui le stime sono complete per tutte le imposte e contributi considerati.

TABELLA 1.C.2: PROPENSIONE AL GAP								
Tipologia di imposta	2010	2011	2012	2013	2014	2015*	Differenza	Media
							in punti percentuali	
							2015-14	2012-14**
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)***	N.D.	3,0%	2,9%	3,0%	3,8%	N.D.	N.D.	3,2%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	61,4%	63,4%	65,1%	67,0%	67,6%	67,2%	-0,4	66,6%
IRES	24,1%	26,7%	28,8%	31,5%	29,3%	27,7%	-1,6	29,9%
IVA	26,3%	27,7%	27,6%	27,2%	27,6%	26,4%	-1,2	27,5%
IRAP	21,0%	22,1%	21,9%	22,7%	22,9%	22,1%	-0,8	22,5%
LOCAZIONI	25,3%	26,5%	21,4%	14,4%	15,6%	15,3%	-0,3	17,2%
CANONE RAI	30,4%	30,3%	33,1%	34,4%	35,6%	36,6%	1,0	34,4%
IMU	N.D.	N.D.	21,2%	27,4%	27,3%	26,9%	-0,4	25,3%
Totale al netto del lavoro dipendente	N.D.	N.D.	32,4%	33,4%	33,5%	32,9%	-0,6	33,1%
Totale	N.D.	N.D.	23,0%	23,5%	23,9%	N.D.	N.D.	23,5%

* Le stime relative al 2015 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati più recenti sull'economia non osservata da parte dell'Istat.

** La media è calcolata solo per il triennio in cui le stime sono complete per tutte le imposte e contributi considerati.

*** 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 dell'evasione sui 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. In tabella è inoltre presente la stima del *gap* da locazioni, per la quale non è disponibile l'informazione circa i mancati pagamenti.

Nella media del periodo 2010-2015 il *gap* complessivo relativo all'IRPEF da lavoro autonomo, IRES, IVA, IRAP, locazioni e canone RAI ammonta a circa 87 miliardi di euro: di questi 12,7 sono ascrivibili alla componente dovuta ad omessi versamenti ed errori nel compilare le dichiarazioni. Pertanto, il *gap* derivante da omessa dichiarazione ammonta a circa 74,3 miliardi di euro.

Se si scompone il *gap* per tipologia di tributo, il *gap* maggiore si registra per l'IVA con un valore pari a 35,4 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 dichiarazioni (pari nella media del periodo a circa 8 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 2010-2015, è risultata pari al 33,2%, di cui 28,4% derivante da omessa dichiarazione e il 4,9% dovuto ai mancati versamenti ed errori.

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

Tipologia di imposta	2010	2011	2012	2013	2014	2015*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	29.292	31.470	29.453	30.894	31.659	31.611	30.730
di cui IRPEF netto MV	28.016	29.938	27.848	29.246	29.970	29.925	29.157
IRPEF MV (**)	1.276	1.532	1.604	1.648	1.689	1.686	1.573
IRES totale	8.784	10.396	9.958	10.956	10.375	10.299	10.128
di cui IRES netto MV	7.574	8.964	8.615	9.489	8.985	8.920	8.758
IRES MV (**)	1.210	1.432	1.343	1.467	1.389	1.379	1.370
IVAsc totale	33.658	36.339	36.193	34.944	36.238	34.771	35.357
di cui IVAsc netto MV	26.741	28.541	27.771	26.481	27.462	26.350	27.224
IVAsc MV (**)	6.918	7.799	8.422	8.463	8.776	8.421	8.133
IRAP totale	8.254	8.863	8.524	8.486	8.420	6.181	8.121
di cui IRAP netto MV	6.807	7.163	6.901	6.864	6.829	4.961	6.588
IRAP MV (**)	1.446	1.700	1.622	1.621	1.591	1.220	1.534
LOCAZIONI	2.306	2.3802	1.935	1.283	1.397	1.333	1.772
CANONE RAI	755	765	887	942	977	1.008	889
di cui CANONE netto MV	664	669	784	824	838	865	774
CANONE MV (**)	91	96	103	118	139	143	115
Totale	83.048	90.213	86.950	87.505	89.065	85.203	86.997
di cui netto MV	72.107	77.655	73.855	74.188	75.480	72.354	74.273
MV (**)	10.941	12.558	13.095	13.317	13.584	12.849	12.724

Note:

(*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2015 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2014 semi-definitivi;

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2014 e 2015 (per il canone RAI mancati versamenti effettivi dal 2010 al 2015);

IVAsc = IVA senza consenso. I mancati versamenti non sono disponibili in relazione al gap da locazioni

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

Tipologia di imposta	2010	2011	2012	2013	2014	2015(*)	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	61,4%	63,4%	65,1%	67,0%	67,6%	67,2%	65,3%
di cui IRPEF netto MV	58,7%	60,3%	61,6%	63,5%	64,0%	63,7%	61,9%
IRPEF MV (**)	2,7%	3,1%	3,5%	3,6%	3,6%	3,6%	3,3%
IRES totale	24,1%	26,7%	28,8%	31,5%	29,3%	27,7%	28,0%
di cui IRES netto MV	20,8%	23,1%	25,0%	27,3%	25,4%	24,0%	24,2%
IRES MV (**)	3,3%	3,7%	3,9%	4,2%	3,9%	3,7%	3,8%
IVAsc totale	26,3%	27,7%	27,6%	27,2%	27,6%	26,4%	27,1%
di cui IVAsc netto MV	20,9%	21,7%	21,1%	20,6%	20,9%	20,0%	20,9%
IVAsc MV (**)	5,4%	5,9%	6,4%	6,6%	6,7%	6,4%	6,2%
IRAP totale	21,0%	22,1%	21,9%	22,7%	22,9%	22,1%	22,1%
di cui IRAP netto MV	17,3%	17,8%	17,7%	18,3%	18,6%	17,8%	17,9%
IRAP MV (**)	3,7%	4,2%	4,2%	4,3%	4,3%	4,4%	4,2%
LOCAZIONI	25,3%	26,5%	21,4%	14,4%	15,6%	15,3%	19,8%
CANONE RAI	30,4%	30,3%	33,1%	34,4%	35,6%	36,6%	33,5%
di cui CANONE netto MV	26,7%	26,5%	29,3%	30,1%	30,5%	31,4%	29,2%
CANONE MV (**)	3,7%	3,8%	3,8%	4,3%	5,1%	5,2%	4,3%
Totale	31,6%	33,2%	33,2%	33,9%	34,0%	33,4%	33,2%
di cui netto MV	27,4%	28,6%	28,2%	28,7%	28,8%	28,4%	28,4%
MV (**)	4,2%	4,6%	5,0%	5,1%	5,2%	5,0%	4,9%

Note:

(*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2015 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2014 semi-definitivi;

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2014 e 2015 (per il canone RAI mancati versamenti effettivi dal 2010 al 2015);

IVAsc = IVA senza consenso. I mancati versamenti non sono disponibili in relazione al gap da locazioni

Box 1.C.2: 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 2014¹².

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 per l'esercizio in corso, sia con le somme effettivamente incassate nell'esercizio precedente¹³. Pertanto, tale valutazione si basa sull'ammontare riscosso per mezzo l'attività di prevenzione e contrasto e non attraverso il recupero di *compliance*. Occorre, infatti, 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 dell'esercizio in corso (2017); *ii*) l'esistenza di maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente (2016); *iii*) le predette maggiori entrate devono essere permanenti.

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

¹² Legge 27 dicembre 2013, n. 147.¹³ Art. 1, commi 431 e 434, Legge 27 dicembre 2013, n. 147.

pressione fiscale, limitatamente al primo anno del triennio di riferimento (2018), delle maggiori risorse permanenti derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale.

Per la valutazione rilevano i dati gestionali e previsionali dei tributi erariali allocati nel titolo delle entrate tributarie, nell'ambito dell'attività di accertamento e controllo, e nel titolo delle entrate extra tributarie relativamente agli interessi e sanzioni ad essi correlati. Sotto il profilo gestionale, rilevano i versamenti risultanti a consuntivo 2016 contabilizzati nel Rendiconto generale dello Stato e i versamenti acquisiti a tutto il mese di agosto 2017; 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 2017, nonché le stime aggiornate degli incassi attesi nel 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 2016, risultanti dal rendiconto generale dello Stato (prima colonna); la stima delle entrate realizzate nel 2017 (seconda colonna); le previsioni di bilancio per il 2017 (terza colonna); la differenza tra la stima degli incassi attesi nel 2017 e quelli realizzati nel 2016 (quarta colonna); la differenza tra gli incassi stimati per il 2017 e le previsioni iscritte in bilancio per l'anno 2017 (quinta colonna); la stima della variazione delle entrate permanenti rispetto alle previsioni 2017 (ultima colonna).

INCASSI DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE (in miliardi di euro)						
	Incassi registrati nel 2016 (Rendiconto generale dello Stato) (a)	Stima incassi 2017 basata sui dati a tutto agosto (b)	Previsioni di bilancio assestate 2017 (c)	Differenza stima incassi 2017 incassi 2016 (b-a)	Differenza stima incassi 2017 previsioni 2017 (b-c)	Stima della variazione delle entrate permanenti rispetto alle previsioni 2017
	2016	2017	2017			
IRPEF	3.30	4.53	4.48	1.23	0.05	0.04
IRES	1.98	2.52	2.39	0.54	0.13	0.10
IVA	3.50	4.45	3.70	0.95	0.75	0.61
Altre imposte minori	0.60	0.49	0.49	-0.11	0.00	0.00
Totale ruoli tributarie	9.38	11.99	11.06	2.61	0.93	0.76
Totali ruoli extra tributarie	2.10	2.11	2.59	0.01	-0.48	-0.39
Totale	11.48	14.10	13.65	2.62	0.45	0.37

A differenza delle valutazioni effettuate negli anni scorsi, la stima degli incassi per il 2017 deve tenere adeguatamente 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). Considerando che la scadenza per l'adesione alla misura è stata fissata alla data del 31 luglio 2017, con pagamento rateale dell'importo dovuto a partire dal mese di agosto, la stima degli incassi 2017 è basata sui dati a tutto luglio, cui è stata aggiunta la proiezione su base annua del mese di agosto, che include gli effetti della prima rata della misura introdotta con il predetto decreto legislativo.

Sulla base di tale criterio, gli incassi realizzati nel 2017 sono pari a 14,1 miliardi di euro, di cui circa 12 miliardi riferiti alle entrate tributarie e 2,1 miliardi alle entrate extra tributarie.

Si perviene, pertanto, ai seguenti risultati: i) la stima degli incassi attesi per il 2017 è maggiore degli incassi realizzati nel 2016 per circa 2,62 miliardi di euro, sostanzialmente per effetto delle misure introdotte con il Decreto 22 ottobre 2016, n. 193; ii) il raffronto tra la stima degli incassi e le previsioni per il 2017 mostra un incremento di circa 450 milioni di euro (a fronte di 930 milioni di euro in più rispetto

alle previsioni per le entrate tributarie, si registra una diminuzione di circa 480 milioni di euro per le entrate extra tributarie).

L'ammontare di risorse da destinare al Fondo per la riduzione della pressione fiscale è valutato, per ragioni prudenziali, al minore dei predetti importi (circa 450 milioni di euro). Tuttavia, soltanto una parte di queste risorse può essere considerata permanente, in quanto le maggiori entrate derivanti dalla misura introdotta con il Decreto 22 ottobre 2016, n. 193 non possono essere considerate tali. **Pertanto, in sede di predisposizione del disegno di Legge di bilancio 2018, limitatamente al 2018, saranno iscritti 0,37 miliardi di euro nello stato di previsione dell'entrata e, contestualmente, nel predetto Fondo.**

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

L'Atto di indirizzo del Ministro dell'economia e delle finanze per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018 ha indicato le strategie per il miglioramento dell'azione delle Agenzie fiscali e per la riduzione del *tax gap*. In tale contesto la "prevenzione" ha assunto un ruolo fondamentale, pari a quello attribuito alle attività di "contrasto" dei fenomeni elusivi ed evasivi. Le principali novità di questo approccio riguardano:

- una rinnovata attenzione alla *tax compliance* e la valorizzazione dell'area dei servizi al contribuente;
- il rafforzamento dell'attività di prevenzione ai fini del miglioramento dell'adempimento spontaneo;
- la realizzazione di un sistema incentivante per le Agenzie fiscali che tiene conto delle prescrizioni contenute nel Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 157.

In linea con tali indirizzi, nel 2016 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. In particolare, l'Agenzia delle entrate è stata impegnata nella lavorazione delle istanze di collaborazione volontaria, che ha comportato un incremento delle entrate tributarie previste per l'esercizio 2016.

Sul fronte del contrasto all'evasione fiscale, **l'attività dell'Agenzia delle entrate ha reso possibile nel corso del 2016 il recupero di somme evase pari a 19 miliardi di euro**, 4,8 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 13,7 dai versamenti diretti e 461 milioni dalle iniziative relative all'attività di promozione alla *compliance*, il cui fondamento poggia sulla ricerca di un dialogo aperto, trasparente e altamente collaborativo tra cittadini/contribuenti e Amministrazione. Si tratta di un risultato positivo, con **un incremento del 28% rispetto al 2015, che include 4,1 miliardi** derivanti dall'emersione di base imponibile a seguito della *voluntary disclosure*.

Sul fronte della prevenzione, nel 2016 sono state inviate oltre 268 mila comunicazioni a cittadini che avevano dimenticato di riportare in dichiarazione una parte del loro reddito complessivo e che sono stati messi in condizione di rimediare con sanzioni più lievi agli errori compiuti nel passato¹⁴. Inoltre, sono state inviate 156 mila lettere ad altrettanti cittadini che non avevano presentato la dichiarazione dei redditi: quasi la metà di essi ha colto l'occasione per rimediare prima che scadessero definitivamente i termini per farlo, essendo stati invitati alla fedeltà fiscale quando ancora era possibile adempiere. Un'ulteriore conferma della solidità di questo nuovo impianto organizzativo si trae dai dati sulle comunicazioni inviate nel 2016 in caso di dichiarazione IVA omessa o incompleta: dei circa 60 mila contribuenti che l'hanno ricevuta, il 72%, oltre 43 mila, ha corretto la propria posizione.

Nel 2016 è proseguita l'attività collegata alla procedura di collaborazione volontaria introdotta dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186 che ha consentito ai contribuenti di definire la

¹⁴ Con queste comunicazioni non solo si sollecitano i contribuenti a dichiarare ed a versare tempestivamente il dovuto nelle casse dello Stato, ma soprattutto si evita di "tenere nel cassetto" un debito dei cittadini che si trasformerebbe, in futuro, in un accertamento più oneroso.

propria posizione fiscale pregressa con una modalità informata ai principi della spontaneità, della completezza e della veridicità e, quindi, strumentale alla futura *compliance* da parte di coloro ai quali era destinata. La Legge 186, per sanare le violazioni dichiarative compiute sino al 30 settembre 2014 ai fini reddituali, dell'imposta sul valore aggiunto, dei contributi, del monitoraggio fiscale, ha previsto due tipi di procedura di collaborazione volontaria: una "internazionale" ed una "nazionale". Delle oltre 129 mila istanze pervenute, 127.383 sono riferibili alla c.d. collaborazione volontaria internazionale. Circa 1.500 alla c.d. collaborazione nazionale e circa 800 si riferiscono alla contestuale emersione di evasione internazionale e nazionale società trust, fondazioni ubicate in paradisi fiscali. Il valore complessivo degli investimenti e delle attività estere di natura finanziaria, oggetto della procedura di emersione, ammonta a circa 61,7 miliardi di euro.

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 2016-2018, definite con l'Atto di indirizzo emanato in data 22 dicembre 2015 dal Ministro dell'economia e delle finanze ed è stata caratterizzata da un incisivo orientamento alla semplificazione delle procedure, in linea con le disposizioni contenute nel Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 157, nonché nel nuovo Codice doganale dell'Unione, applicato a partire dal 1° maggio 2016. Tale scelta strategica, unita ad una riduzione della invasività dei controlli e ad un incremento del livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extratributari, ha mirato a favorire la qualità dei servizi resi e la *tax compliance* nel rapporto con i contribuenti/utenti nonché la competitività delle imprese italiane e l'attrattività in Italia per le imprese estere.

Nel corso del 2016 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 circa 14 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, l'Agenzia ha riscosso circa 34 miliardi di euro.

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 ha garantito nel 2016 la riscossione di 10,5 miliardi di euro.

Anche per il 2016 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 2016, nel quadro di un complesso di 999.536 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 94.016 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 58.902 deleghe d'indagine svolte dalla Guardia di Finanza su tutto il territorio nazionale, sono state concluse 14.115 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, all'esito delle quali sono stati complessivamente denunciati 11.303 soggetti e accertati 11.577 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 2017-2019 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 la piena realizzazione della struttura organizzativa delineata dagli atti istitutivi, la modernizzazione dell'amministrazione e una sempre maggiore sinergia tra le strutture interne, con il consolidamento dell'innovazione già avviata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali nell'ambito di molteplici processi, ora di competenza dell'Ispettorato nazionale del lavoro, stimolando una cultura dell'efficienza e del miglioramento continuo.

Dalla rilevazione annuale dei risultati dell'azione ispettiva svolta soltanto dall'INL (unitamente ai militari dei Nuclei ispettorato del lavoro in servizio presso i suddetti uffici) emerge che, in occasione delle 132.942 verifiche ispettive definite nel corso dell'anno in questione (a fronte di un numero di aziende ispezionate pari a 141.920), **sono stati trovati 88.865 lavoratori irregolari** (a fronte di 78.298 risultati irregolari nel 2015, con un conseguente incremento del 13,5%), **di cui 43.048 risultati completamente "in nero"** (con un lieve incremento rispetto ai 41.570 lavoratori "in nero" nel 2015: +3,6%). Al riguardo, si segnala che la manodopera occupata "in nero" rappresenta oltre il 48% dei lavoratori irregolari, 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.

L'azione di contrasto all'evasione contributiva attuata dall'**Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS)** si estrinseca attraverso una duplice attività: a) 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; b) l'attività di vigilanza ispettiva, finalizzata ad accertare, sulla base di una forte attività di *intelligence* nonché su segnalazioni derivanti dall'attività di verifica, fenomeni di evasione/elusione contributiva.

Per quanto riguarda l'attività di vigilanza ispettiva, per l'anno 2016, si rilevano somme accertate a consuntivo (riferite ai soli contributi da vigilanza ispettiva) pari a **918 milioni di euro**, mentre con l'attività preventiva di vigilanza documentale, nell'anno 2016 sono state accertate irregolarità di natura contributiva pari complessivamente a **333,9 milioni di euro**, con un incremento di oltre il 100% rispetto all'anno precedente. Ai predetti accertamenti si aggiunge, inoltre, il risparmio stimato in **403,7 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.

Sono state ispezionate 20.876 aziende e 18.284 sono risultate irregolari, con una percentuale sul totale delle ispezionate pari all'87,58%. Sul totale di 57.790 lavoratori irregolari,

5.007 sono stati riscontrati “in nero” e a seguito della liquidazione dei verbali ispettivi INAIL, sono stati accertati premi per complessivi quasi **75 milioni di euro**.

TABELLA DI SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Cambiamento di verso	Invio di oltre 268 mila comunicazioni a cittadini che avevano dimenticato di riportare in dichiarazione una parte del loro reddito complessivo e che sono stati messi in condizione di rimediare con sanzioni più lievi agli errori compiuti nel passato
	Voluntary disclosure	Le domande di adesione pervenute all'Agenzia sono state oltre 129 mila
	Riscossione complessiva da attività di controllo	19 miliardi di euro (di cui 10,5 miliardi derivanti dall'attività di accertamento e di controllo formale, 8 miliardi di somme riscosse a seguito dell'attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni e 0,5 miliardi di somme derivanti da versamenti spontanei)
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Maggiori diritti accertati	1,7 miliardi di euro, di cui 0,9 sono relativi all'IVA intra e 0,3 alle accise
	Contraffazione	11,1 milioni di valore accertato
Guardia di Finanza	Indagini e attività di polizia giudiziaria svolte	14.115
	Soggetti denunciati per reati tributari	11.103
	Verifiche e controlli fiscali	94.016
	Valori sequestrati (€)	781.387.725
	IVA evasa scoperta (milioni euro)	5.471
	Casi di fiscalità internazionale scoperti	1.663
Ministero del Lavoro	Azione ispettiva	132.942 verifiche ispettive che hanno accertato 88.865 lavoratori irregolari di cui 43.048 risultati completamente “in nero”
INPS	Attività di vigilanza numero ispezioni	28.818
	Totale accertato contributivo (€)	918 milioni
	Lavoratori in nero	14.051
	Lavoratori irregolari	39.372
	Accertato da Verifica Amministrativa (€)	333,9 milioni
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni (€)	150,7 milioni
INAIL	Attività di vigilanza	Ispesionate 20.876 aziende, riscontrando 18.284 aziende irregolari, pari all'87,58% del totale. Sul totale di 57.790 lavoratori irregolari, 5.007 sono stati riscontrati “in nero” e sono stati accertati premi per complessivi 74.907.678 euro

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

Tra le principali novità della Relazione 2017 si possono menzionare le analisi, presentate nel Capitolo 5, delle principali misure che sono state introdotte per prevenire e contrastare l'evasione fiscale. In particolare, sono stati valutati gli effetti dell'introduzione dello *split payment*, dell'inserimento del canone RAI nella bolletta elettrica e dell'introduzione della cedolare secca per le locazioni. Un ulteriore elemento di novità è rappresentato dall'analisi empirica del cosiddetto “effetto di deterrenza dei controlli”, che consiste sostanzialmente nella

valutazione degli effetti sul comportamento dei contribuenti nell'assolvimento degli obblighi tributari a seguito di un controllo fiscale.

Lo **split payment** è stato introdotto dalla Legge di stabilità per il 2015 con l'obiettivo di contrasto all'evasione IVA. Dall'analisi di tipo controfattuale, presentata in dettaglio nel Capitolo 5, emerge che **la misura è stata efficace nell'incentivare l'adempimento spontaneo e ha comportato un recupero di gettito di circa 3,5 miliardi di euro per il 2015 e il 2016.**

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**. E' emerso che **la misura ha comportato una significativa riduzione degli evasori e dei morosi nel 2016 e una sostanziale riduzione del *gap* del canone**; inoltre, nonostante sia stato ridotto l'importo dovuto da ciascun contribuente, i versamenti complessivi sono aumentati di circa 420 milioni di euro.

La "**cedolare secca**" per le locazioni ad uso abitativo è stata introdotta dal 2011 al fine di favorire l'emersione delle basi imponibili e incentivare il mercato delle locazioni. L'analisi della misura è basata sul confronto tra l'aumento di gettito derivante dall'emersione di base imponibile e il minor gettito dovuto alla riduzione dell'aliquota sui redditi di locazione dichiarati. In particolare, la "**cedolare secca**" comporterebbe un effetto positivo sul gettito se il tasso di emersione superasse il 52%. Il tasso di emersione osservato è risultato lievemente inferiore a tale valore e pari al 45,6%. Tuttavia, occorre anche osservare che l'incidenza del gettito da locazioni sul PIL è aumentato tra il 2011 e il 2015, passando dallo 0,40% allo 0,45%. Tale andamento evidenzia **un miglioramento di *compliance*, misurato rispetto alla dinamica del prodotto, nonostante la riduzione delle aliquote.**

Infine, per valutare gli **effetti dei controlli fiscali sui comportamenti dei contribuenti** nell'assolvimento degli obblighi tributari è stata costruita una banca dati puntuale che raccoglie informazioni fiscali e dati relativi ai risultati dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate costituita da un campione di circa 126mila imprese individuali nel periodo 2006-2011. L'analisi conferma l'esistenza di un effetto di deterrenza dei controlli fiscali: infatti, risulta che **i contribuenti effettivamente sottoposti a controllo, negli anni successivi ai controlli, modificano il loro comportamento incrementando la propria *compliance* fiscale**. Una stima preliminare sembra anche evidenziare che **gli effetti positivi dei controlli sulla propensione all'adempimento spontaneo non si limitano al gruppo dei contribuenti controllati, ma si estendono anche al gruppo di contribuenti che non sono stati oggetto di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate.**

2. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2011-2014

La definizione di Economia non osservata (NOE) nella Contabilità nazionale

Gli schemi di misurazione dell'economia su cui si basano i Conti nazionali prodotti dall'Istat definiscono una specifica componente, l'Economia non osservata (o NOE, acronimo inglese di *Non-Observed Economy*), che comprende l'insieme delle attività economiche che, per motivi differenti, sfuggono all'osservazione statistica diretta. L'inclusione delle diverse componenti della NOE nei Conti nazionali consente di rispettare il principio dell'esaustività nella rappresentazione dei flussi economici (stabilito nei manuali internazionali SNA e SEC¹⁵ e verificato dalle autorità statistiche europee), assicurando la comparabilità internazionale dei dati sul prodotto interno lordo e il reddito nazionale lordo.

Le maggiori componenti della NOE sono rappresentate dal sommerso economico e dall'economia illegale; il sommerso statistico e l'economia informale ne completano 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.)¹⁶. 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.

I metodi di stima del sommerso economico introdotti nel 2014

L'Istat ha rivisto radicalmente i metodi di misurazione di tutte le componenti della NOE in occasione della revisione dei Conti nazionali pubblicata nel settembre 2014, che ha corrisposto all'introduzione, a livello europeo, della nuova versione del SEC (con il passaggio dal SEC 1995 al SEC 2010). In particolare, la stima del sommerso economico nei Conti nazionali comprende le componenti relative a:

1. sotto-dichiarazione del valore aggiunto;
2. componente del valore aggiunto riconducibile all'impiego di lavoro irregolare;
3. 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

¹⁵ L'applicazione del SEC 2010 è definita dal Regolamento (Ue) del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 549/2013, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali dell'Unione europea; l'SNA è il System of National Accounts delle Nazioni Unite, la cui versione più recente è quella del 2008.

¹⁶ 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>.

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 ha assunto un ruolo centrale il *Frame-SBS*, una base di dati di tipo censuario sui conti economici delle imprese italiane 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 ha consentito di sviluppare specifiche procedure di stima per diverse tipologie di impresa, definendo modelli di misurazione adatti alle caratteristiche di segmenti omogenei del sistema produttivo, ma anche consentendo di ampliare la popolazione delle unità sottoposte alla procedura, attualmente estesa a tutte le imprese attive operanti sul mercato che occupano meno di 100 addetti e non rientrano in particolari condizioni di non trattabilità ed esclusione.

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

La stima del sommerso economico viene completata con l'**individuazione di altre componenti specifiche** stimate in maniera indiretta, come l'attività delle famiglie proprietarie di immobili che li concedono in affitto (ad uso residenziale e non residenziale) senza un regolare contratto di locazione. Per alcuni settori 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 2017¹⁷, nel quadriennio 2011-2014 il valore aggiunto generato dal sommerso economico sale da circa 187 a più di 194 miliardi di euro (Tabella 2.1), con un'incidenza sul PIL che cresce da 11,4 all'11,9% (Tabella 2.2).

¹⁷ Una precedente versione dei dati relativi alle componenti della NOE è stata pubblicata il 14 ottobre 2016 (si veda il Report: Istat "L'Economia non osservata nei Conti nazionali: anni 2011-2014"), mentre quelli qui presentati differiscono dai primi in quanto contengono la versione definitiva della stima relativa all'anno 2014, quantificata in occasione del rilascio dei Conti nazionali di marzo 2017. La prossima diffusione è prevista per l'11 ottobre 2017, dopo la chiusura delle nuove stime semi-definitive dei Conti per il 2015.

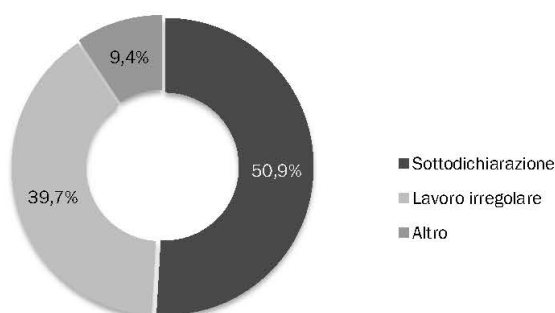
TABELLA 2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2011-2014, MILIONI DI EURO

Anni	2011	2012	2013	2014
Economia sommersa	187.053	189.190	189.941	194.419
da Sotto-dichiarazione	93.517	99.080	99.444	99.000
da Lavoro irregolare	71.171	71.509	72.299	77.215
Altro	22.365	18.601	18.199	18.204
Totale valore aggiunto	1.470.334	1.448.021	1.444.106	1.457.859
PIL	1.637.463	1.813.265	1.604.599	1.621.827

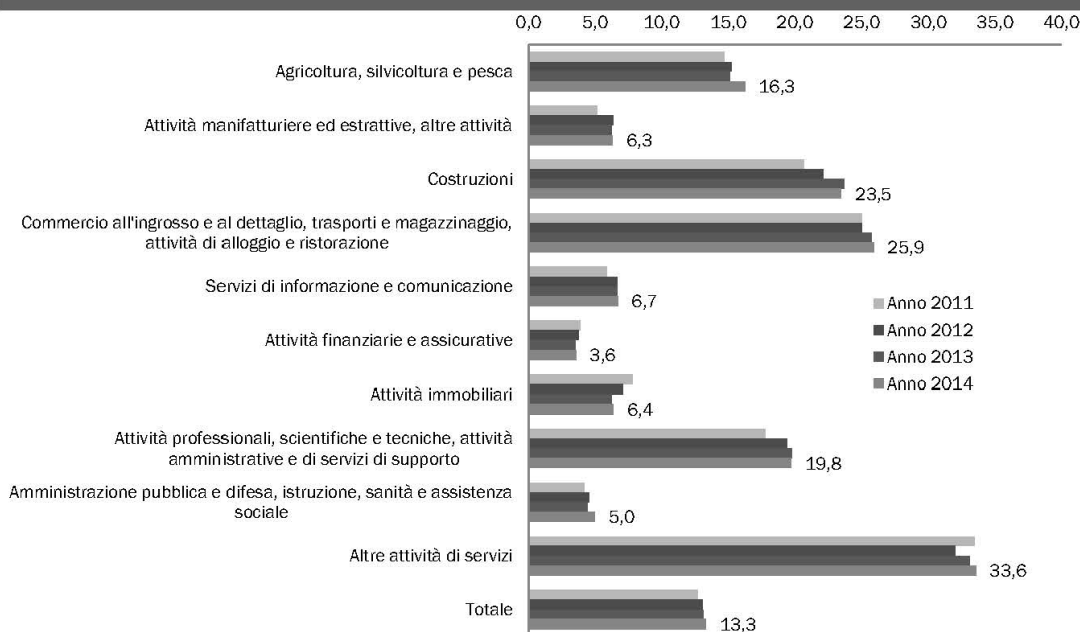
TABELLA 2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL. ANNI 2011-2014, VALORI PERCENTUALI

Anni	2011	2012	2013	2014
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	12,7	13,1	13,2	13,3
da Sotto-dichiarazione	6,4	6,8	6,9	6,8
da Lavoro irregolare	4,8	4,9	5,0	5,3
Altro	1,5	1,3	1,3	1,2
Incidenza economia sommersa su PIL	11,4	11,7	11,7	11,9

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 2013, esse generano, rispettivamente, il 52,4% e il 38,1% del valore aggiunto complessivo attribuito all'Economia sommersa. Meno rilevante, ancorché significativo (9,5%), 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 2014, VALORI PERCENTUALI

Fra il 2011 e il 2014, la distribuzione dell'Economia sommersa per attività economica non ha subito variazioni di rilievo (Figura 2.2). Nel 2014, la sua incidenza sul valore aggiunto complessivo risulta particolarmente elevata nel settore delle Altre attività dei servizi (33,6%), nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (25,9%), nelle Costruzioni (23,5%) e nelle Attività professionali, scientifiche, tecniche (19,8%). Meno rilevante è il peso nelle Attività finanziarie e assicurative (3,6%), in cui il sommerso è generato solo dalle attività ausiliare dell'intermediazione finanziaria e nel settore Amministrazione pubblica, difesa, istruzione, sanità e assistenza sociale (5,0%), dove l'economia sommersa è presente solo nell'attività di produzione per il mercato dell'istruzione, della sanità e dell'assistenza sociale. Infatti, le unità classificate nel settore delle Amministrazioni pubbliche sono, per definizione, escluse dalla popolazione dei potenziali sotto-dichiaranti, né per esse esiste input di lavoro irregolare.

FIGURA 2.2: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO. ANNI 2011-2014, VALORI PERCENTUALI

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 2014, come già evidenziato, l'incidenza sul valore aggiunto complessivo dei flussi generati dall'economia sommersa è pari al 13,3% (Tabella 2.6), i settori in cui tale incidenza è più elevata sono gli Altri servizi alle persone (33,6%) e il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (25,9%), seguiti da quelli delle Costruzioni (23,5%) e dei Servizi professionali (23,7%). 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'8,3%.

Dall'esame dell'incidenza delle diverse componenti dell'economia sommersa all'interno del valore aggiunto nel periodo 2011-2014 (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 settore risulta particolarmente significativo nei Servizi professionali, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione e nelle Costruzioni e (rispettivamente il 17,5%, il 13,8% e il 13,2% nel 2014). All'interno dell'industria l'incidenza di tale componente è più marcata nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (8,3%) che non in quelle di Produzione di beni di investimento (2,7%). Infine, il peso risulta minimo (lo 0,6%) 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 23,3% nel 2014), dove essa è fondamentalmente connessa al lavoro domestico, e nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (il 16,3%). Il contributo del lavoro irregolare è invece decisamente contenuto nei settori della manifattura (tra l'1,7 e il 3,5% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (il 2,0%).

TABELLA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2011, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	14,7	-	14,7
Produzione beni alimentari e di consumo	7,2	3,2	-	10,3
Produzione beni di investimento	2,1	1,5	-	3,6
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,4	0,7	-	1,0
Costruzioni	12,2	8,5	-	20,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,8	8,1	4,1	25,0
Servizi professionali	15,7	5,3	-	21,0
Altri servizi alle imprese*	3,1	1,9	2,5	7,5
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,4	3,7	-	7,1
Altri servizi alle persone	10,6	22,2	0,7	33,4
TOTALE	6,4	4,8	1,5	12,7

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA 2.4: 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	25,0
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
TOTALE	6,8	4,9	1,3	13,1

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA 2.5: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2013, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	15,1	-	15,1
Produzione beni alimentari e di consumo	8,6	3,2	-	11,8
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
TOTALE	6,9	5,0	1,3	13,2

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA 2.6: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2014, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	16,3	-	16,3
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	1,7	-	2,3
Costruzioni	13,2	10,3	-	23,5
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,8	8,4	3,7	25,9
Servizi professionali	17,5	6,2	0,0	23,7
Altri servizi alle imprese*	3,1	2,0	1,7	6,9
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	3,8	4,5	0,0	8,3
Altri servizi alle persone	9,5	23,3	0,7	33,6
TOTALE	6,8	5,3	1,2	13,3

*Inclusi i fitti imputati

Il lavoro irregolare nel 2014

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Nel 2014, sono 3 milioni e 667 mila le unità di lavoro (ULA) in condizione di non regolarità, occupate in prevalenza come dipendenti (2 milioni e 595 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 15,7% (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 2013 ai livelli minimi raggiunti nel 2002-2003 grazie agli effetti della "Legge Bossi-Fini" (che aveva regolarizzato i lavoratori stranieri clandestini), nel 2014 la componente regolare ha continuato a scendere mentre quella irregolare ha segnato un aumento del 5,0% rispetto all'anno precedente, tornando a un livello pre-crisi (3 milioni 667 mila ULA) soprattutto per la crescita del lavoro dipendente.

Tra il 2011 e il 2014 è cresciuto il ricorso al lavoro non regolare da parte del sistema economico (+4,4%), a fronte di una marcata caduta della componente regolare (-4,9%). L'effetto combinato delle due tendenze ha determinato un aumento del tasso di irregolarità dal 14,5% al 15,7%.

Considerando il dettaglio per posizione professionale, le unità dipendenti non regolari sono passate da 2 milioni 467 mila nel 2011 a 2 milioni 595 mila nel 2014 (+5,2%) mentre quelle regolari hanno registrato una perdita di 716 mila unità (-5,1%). Di conseguenza, l'incidenza del lavoro non regolare tra i dipendenti è salita dal 14,8% al 16,2%. Sebbene in misura più contenuta, anche la componente indipendente non regolare è aumentata nel triennio considerato, da 1 milione 46 mila a 1 milione 72 mila (+2,5%). Questa crescita, unita alla forte diminuzione delle unità di lavoro indipendenti regolari (-4,7%), ha portato l'incidenza del lavoro indipendente non regolare al 14,8% dal 13,9% del 2011.

TABELLA 2.7: UNITÀ DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE. ANNI 2011-2014, IN MIGLIAIA

Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
Totale					
2011	20.649	3.513	24.162	85,5	14,5
2012	20.290	3.541	23.830	85,1	14,9
2013	19.758	3.492	23.250	85,0	15,0
2014	19.629	3.667	23.296	84,3	15,7
Dipendenti					
2011	14.169	2.467	16.636	85,2	14,8
2012	13.876	2.478	16.354	84,8	15,2
2013	13.556	2.441	15.997	84,8	15,3
2014	13.453	2.595	16.048	83,8	16,2
Indipendenti					
2011	6.480	1.046	7.526	86,1	13,9
2012	6.414	1.062	7.477	85,8	14,2
2013	6.202	1.051	7.253	85,5	14,5
2014	6.176	1.072	7.248	85,2	14,8

A livello settoriale, la crescita dei tassi di irregolarità risulta generalizzata nel 2014. L'unico lieve calo rispetto all'anno precedente (-0,1 punti percentuali) si è registrato nell'agricoltura, a sintesi di un incremento nella componente dipendente e di un calo in quella degli indipendenti; il tasso di irregolarità si è attestato al 17,5% (Tabella 2.8).

Nell'industria in senso stretto, dove la diffusione del lavoro irregolare è relativamente contenuta ma in progressivo aumento, l'incidenza è salita di 0,2 punti percentuali, portandosi all'8,0%. All'interno di questo settore, il comparto della Produzione di beni alimentari e di consumo presenta il tasso di irregolarità più elevato (9,8%) e la crescita più marcata nel 2014 sull'anno precedente. Il settore delle costruzioni registra un nuovo incremento del peso del lavoro irregolare, che sale nel 2014 al 15,9%; la crescita risulta particolarmente marcata tra i dipendenti, per i quali il tasso di irregolarità raggiunge il 18,9%.

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 vi è stato un marcato aumento del tasso di irregolarità (+0,9 punti percentuali), salito al 17,3% nel 2014, a sintesi di un'incidenza del 17,5% tra i dipendenti e del 16,7% tra gli indipendenti. L'incremento è stato particolarmente accentuato negli Altri servizi alla persona e nel comparto del Commercio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione. L'incidenza del lavoro non regolare cresce leggermente, restando relativamente contenuta, nei Servizi professionali (8,8% nel 2014), negli Altri servizi alle imprese (9,3%) e nel comparto che raggruppa Istruzione, sanità e assistenza sociale (9,6%).

TABELLA 2.8: TASSO DI IRREGOLARITÀ DELLE UNITÀ DI LAVORO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2011-2014

Macrosettore	2011			2012			2013			2014		
	dipendenti	Indipendenti	totale	dipendenti	Indipendenti	totale	dipendenti	Indipendenti	totale	dipendenti	Indipendenti	totale
Agricoltura, silvicoltura e pesca	35,6	7,8	16,7	36,3	8,7	17,8	36,9	8,2	17,6	37,7	7,7	17,5
Industria	9,1	10,7	9,5	9,8	11,3	10,2	9,6	11,3	10,1	9,9	11,6	10,3
Industria in senso stretto	7,1	9,9	7,6	7,3	9,8	7,7	7,4	10,0	7,8	7,5	10,4	8,0
Produzione beni alimentari e di consumo	9,4	9,3	9,4	9,1	9,7	9,2	9,3	9,9	9,4	9,7	10,3	9,8
Produzione beni di investimento	5,6	10,6	6,2	6,1	9,6	6,5	6,0	9,7	6,5	5,9	10,0	6,3
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	5,3	13,2	5,6	6,1	12,0	6,4	6,1	11,9	6,4	6,3	12,5	6,6
Costruzioni	15,3	11,3	13,5	18,2	12,4	15,6	18,0	12,4	15,4	18,9	12,6	15,9
Servizi	16,2	15,8	16,1	16,3	15,8	16,2	16,4	16,3	16,4	17,5	16,7	17,3
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,8	16,7	15,1	14,4	16,8	15,4	14,4	17,3	15,6	15,2	18,2	16,5
Servizi professionali	8,8	8,0	8,2	9,6	7,2	7,8	9,7	8,3	8,6	10,4	8,3	8,8
Altri servizi alle imprese	6,4	13,9	8,6	7,3	14,8	9,4	7,0	14,8	9,2	7,2	14,9	9,3
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	6,7	18,1	8,3	7,5	19,3	9,2	7,5	19,5	9,2	7,9	19,2	9,6
Altri servizi alle persone	51,7	28,3	47,4	48,3	28,1	44,6	48,7	27,7	45,0	51,3	28	47,4
TOTALE	14,8	13,9	14,5	15,2	14,2	14,9	15,2	14,5	15,0	16,2	14,8	15,7

Il comparto del Commercio, trasporto, alberghi e pubblici esercizi, caratterizzato da un tasso di irregolarità elevato, ha registrato un ulteriore marcato incremento nel 2014 (+0,9 punti percentuali) che lo ha portato al 16,5%. L'aumento ha riguardato in misura quasi analoga il lavoro dipendente e quello indipendente (rispettivamente +0,8 e +0,9 punti percentuali).

Ancora più accentuata la crescita del lavoro irregolare nel settore degli Altri servizi alla persona (+2,4 punti percentuali), che vede crescere ancora la presenza di tale tipologia di lavoro. Il tasso di irregolarità è salito al 47,4%, lo stesso livello osservato nel 2011, rispetto al quale vi era stato un netto calo nel 2012 a seguito della regolarizzazione delle posizioni lavorative irregolari di stranieri clandestini impiegati dalle famiglie. L'incidenza degli irregolari raggiunge il 51,3% per la componente del lavoro dipendente.

La distribuzione territoriale dell'economia non osservata

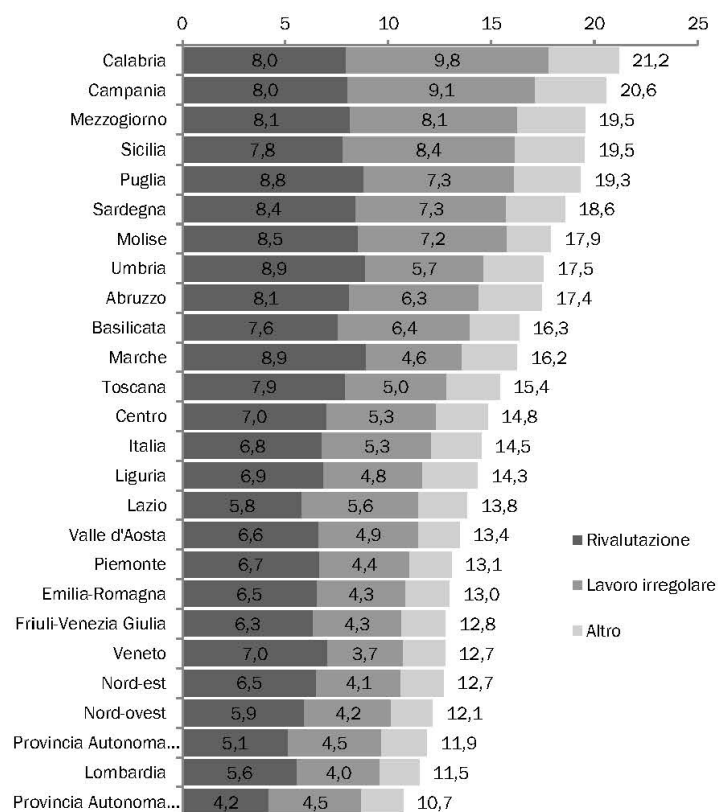
In questa edizione del Rapporto si presenta una nuova elaborazione che misura la distribuzione territoriale del peso dell'economia non osservata disaggregata nelle sue principali componenti (Figura 2.3). In questo esercizio, che riflette il dettaglio di informazione reso disponibile dalle procedure di calcolo dei Conti Economici Territoriali, 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 PIL¹⁸ del 2014 di questo insieme di componenti dell'economia non osservata è risultata pari al 2,4%.

L'incidenza dell'economia non osservata è molto alta nel Mezzogiorno (19,5% del valore aggiunto), vicina alla media nazionale nel Centro (14,8%) e inferiore nel Nord-est (12,7%) e nel

¹⁸ Le elaborazioni sono state effettuate in occasione della diffusione, il 12 dicembre 2016, della Statistica Report: Conti Economici Territoriali, anno 2015. Sono coerenti con le stime a livello nazionale pubblicate a settembre 2016 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 2017.

Nord-ovest (12,1%). 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%). L'Umbria e le Marche presentano la quota più alta di rivalutazione del valore aggiunto sotto-dichiarato, mentre il sommerso dovuto all'impiego di input di lavoro irregolare prevale in Calabria (9,8% del valore aggiunto) e Campania (9,1%).

FIGURA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE REGIONI ITALIANE . ANNO 2014, VALORI PERCENTUALI



Box 2.1: Il sommerso economico come freno alla dinamica della produttività dei diversi settori

Al fine di indagare la relazione tra l'incidenza dell'economia non osservata e la dinamica della produttività del sistema delle imprese è stata condotta un'analisi basata sui dati di Contabilità Nazionale e su dati microeconomici di natura censuaria sulla performance delle imprese. Il sommerso economico, misurato nei conti nazionali, corrisponde alla presenza di comportamenti di non dichiarazione del giro d'affari e dei profitti (la cosiddetta sotto-dichiarazione, che è la controparte statistica dell'evasione fiscale) e/o all'impiego di lavoro non in regola con gli obblighi contributivi e assicurativi. Si può ipotizzare che la presenza di queste forme di non *compliance* con gli obblighi che regolano importanti aspetti dell'attività produttiva, modifichi l'organizzazione dei processi produttivi, le scelte di mercato e il sottostante utilizzo delle tecnologie disponibili. In particolare, la presenza di sommerso economico potrebbe alterare sia l'efficienza con cui le imprese impiegano i fattori di produzione nel generare valore aggiunto, sia la loro produttività e capacità di intercettare e incorporare il cambiamento tecnologico nei processi di produzione.

Al fine di verificare l'influenza del sommerso economico sugli indicatori di performance dei diversi settori economici, in termini sia di livello sia di profilo dinamico, si è effettuata un'analisi comparativa del loro andamento sul quadriennio 2011-2014,¹⁹ applicando il modello di stima proposto da Coelli et al. (2005) sia all'economia regolare - analogamente a quanto già proposto in Istat (2017a) - sia includendo le diverse componenti del sommerso economico. A partire dalla scomposizione della dinamica della produttività totale dei fattori proposta da Malmquist, Coelli et al. propongono un modello di tipo pooled che consente di stimare la variazione della produttività totale dei fattori come risultante della dinamica dell'efficienza tecnica e del cambiamento tecnologico. In particolare, la stima è effettuata a partire da una funzione di produzione trans-logaritmica che ha come variabile dipendente il valore aggiunto e quali variabili esplicative i fattori di produzione e il tempo (nelle opportune trasformazioni).²⁰

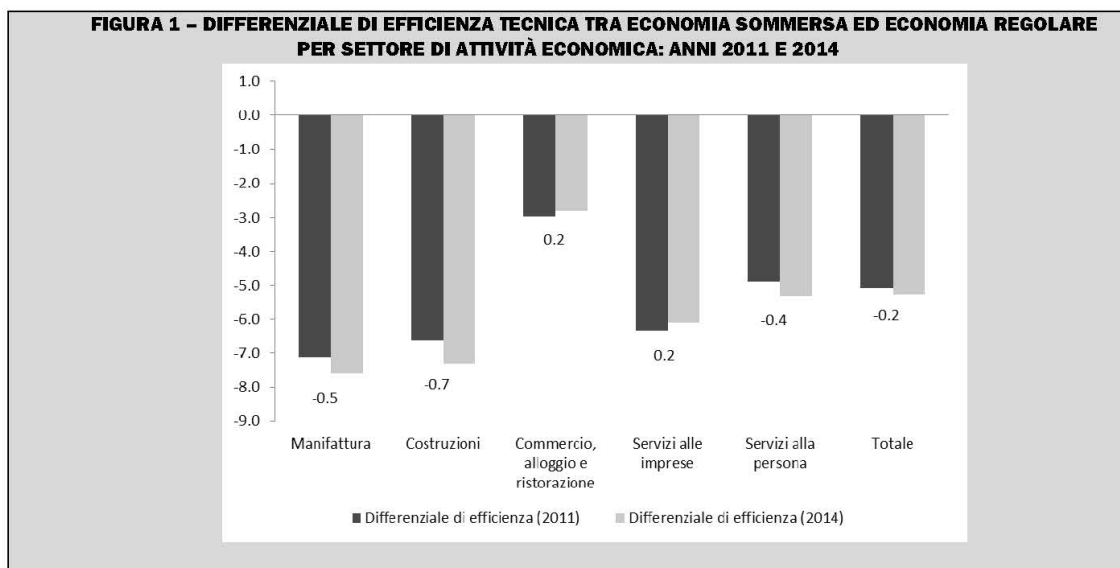
La base di dati utilizzata per la componente regolare dell'economia è il registro statistico Frame-SBS.²¹ Le misure del sommerso derivano dalle stime delle sue diverse componenti effettuate dall'Istat nel contesto della compilazione dei conti nazionali. L'analisi è effettuata su circa 1100 osservazioni (per ogni anno) relative all'aggregazione delle imprese in domini definiti per settore di attività economica (al livello di 3 cifre Ateco) e classe dimensionale (1-5, 6-9, 10-19, 20-49, 50 addetti e oltre). Le successive aggregazioni necessarie per la presentazione dei risultati sono state ottenute utilizzando come peso il numero di addetti di ciascuno strato.

Con dati riferiti al 2013, in Sallusti (2017) si mostra come l'inclusione del sommerso economico modifichi il profilo dell'efficienza tecnica dei comparti produttivi, provocando un impatto negativo e una tendenza alla divergenza delle performance settoriali. Tale evidenza appare confermata con riferimento al 2011 e al 2014 (Figura 1). Per il complesso dell'economia, la perdita di efficienza dovuta al sommerso economico è pari a 5,3 punti percentuali nel 2014, facendo registrare un lieve peggioramento (0,2 punti rispetto ad inizio periodo). Il differenziale di performance è particolarmente significativo in alcuni dei settori chiave dell'economia italiana, peraltro normalmente caratterizzati da buoni risultati in termini di efficienza (Istat, 2015; Costa e Sallusti, 2016) e produttività (Istat, 2017b): la manifattura (-7,6 punti nel 2014, con un peggioramento di 0,5 punti nel periodo di riferimento); le costruzioni (-7,3 con una dinamica negativa di 0,7 punti); i servizi alle imprese (-6,1, seppure con un lieve recupero rispetto al 2011).

¹⁹ Il 2011 è l'anno di riferimento per il nuovo benchmark dei conti nazionali per l'introduzione del SEC2010, che ha anche rappresentato l'occasione per una profonda revisione e sviluppo delle metodologie di stima del sommerso economico. Esse hanno in particolare consentito di stimare a livello individuale la componente legata alla sotto-dichiarazione del valore aggiunto, mentre la componente legata all'utilizzo del lavoro irregolare è misurata al livello di Ateco a 4 cifre e classe d'addetti. Il 2014 è l'ultimo anno per cui sono al momento disponibili stime complete del sommerso economico.

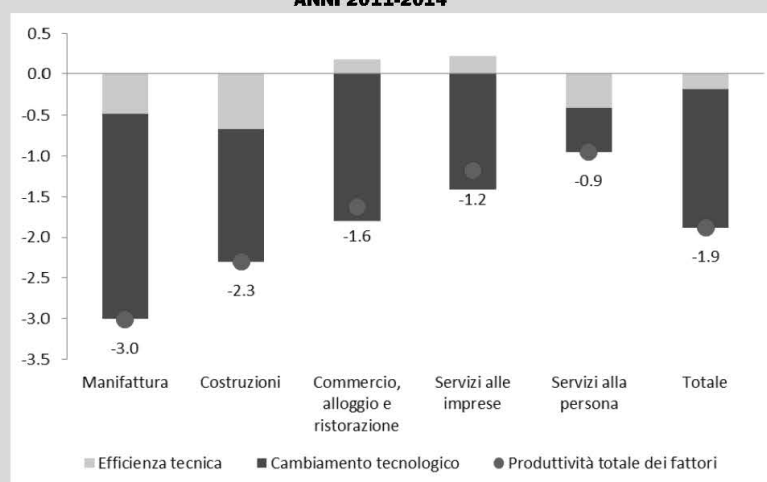
²⁰ Il fattore lavoro per l'economia regolare è espresso in addetti, mentre per quella sommersa in posizioni lavorative. Il capitale, in entrambi i casi, è approssimato dal livello degli ammortamenti: per l'economia regolare sono stati tenuti in considerazione gli ammortamenti da bilancio; per quella sommersa sono stati utilizzati quelli stimati dalla contabilità nazionale, con le opportune elaborazioni necessarie alla comparabilità. Per ulteriori approfondimenti si veda Sallusti (2017).

²¹ Il Frame-SBS è una base di dati contenente informazioni individuali di natura economica e strutturale per il complesso delle circa 4,4 milioni di imprese italiane. Per una presentazione completa della base di dati si veda Monducci e Luzi (2016).



L'andamento dell'efficienza tecnica concorre a determinare, insieme al cambiamento tecnologico, la dinamica della produttività totale dei fattori. Il modello utilizzato consente di verificare come l'economia sommersa tenda a rappresentare un fattore depressivo della dinamica della produttività (Figura 2). Complessivamente, il tasso di crescita della produttività totale dei fattori calcolato includendo l'economia sommersa è inferiore di 1,9 punti percentuali rispetto a quello dell'economia regolare; l'effetto frenante si riscontra in tutti i settori produttivi, ma particolarmente nella manifattura (-3,0 punti percentuali) e nelle costruzioni (-2,3 punti percentuali). La parte più rilevante di questo differenziale di performance è spiegata dall'impatto negativo del cambiamento tecnologico che, in alcuni casi (comparto commerciale e servizi alle imprese), controbilancia anche l'effetto positivo dovuto alla traiettoria dell'efficienza.

FIGURA 2 – SCOMPOSIZIONE DEL DIFFERENZIALE DI CRESCITA DELLA PRODUTTIVITÀ TOTALE DEI FATTORI: ANNI 2011-2014



Fonte: Elaborazioni su dati Istat

In Italia, dunque, la componente sommersa dell'economia tende a rappresentare un freno per il miglioramento della produttività dei settori. Tale effetto depressivo, non solo agisce - seppur in modo meno rilevante e non generalizzato - sulla capacità delle unità produttive di utilizzare in modo efficiente la propria dotazione di fattori (efficienza tecnica), ma anche, e soprattutto, sulla loro capacità di beneficiare dello sviluppo esogeno della tecnologia (cambiamento tecnologico).

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 3, 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* definito come la differenza tra le imposte che vengono effettivamente incassate dalle Amministrazioni fiscali e quelle che si incasserebbero in un regime di perfetto adempimento spontaneo alla legislazione esistente.

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 ridurre 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.²²

La Tabella 3.A.1 sintetizza le metodologie utilizzate in Italia ed in alcuni Paesi esteri per la

²² 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.

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 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 utilizzando anche un approccio di tipo *top down* utilizzando come base informativa le dichiarazioni IRAP.

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 2015, 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: l'IVA, l'IRES, l'IRPEF, la cedolare secca e l'IMU sugli immobili produttivi per quanto riguarda le imposte di competenza del Governo centrale; il canone RAI per quanto riguarda le altre Amministrazioni centrali; l'IRAP e l'IMU sugli altri fabbricati, per quanto riguarda le imposte delle Regioni e degli Enti locali. Complessivamente il gettito di queste imposte rappresenta il 76% circa del gettito totale potenzialmente evadibile. Sono, inoltre, di sotto riportati due box (Box 3.A.1 e 3.A.2) che 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.

Di conseguenza, le stime qui riportate, al netto delle voci appena richiamate, coprono il 76% del totale delle imposte teoricamente soggette ad evasione.

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 ^{1,2}	Top-down	N.D.
Imposte immobiliari	Bottom-up	Bottom-up	N.D.	N.D.	Top-down	N.D.

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

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

² La Commissione europea pubblica annualmente un report sul VAT *gap* per tutti i paesi europei, basato sulla metodologia top-down (cfr. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf).

TABELLA 3.A.2: ENTRATE TRIBUTARIE E TAX GAP					
Imposte/Tributi	Gettito 2015 (milioni di euro)	Peso sul totale delle Entrate	TAX GAP	Metodologia di stima	Fonte
IRPEF ¹	153.386	32,68%		Top down e Bottom Up ²	Agenzia entrate e Dipartimento delle finanze
<i>di cui:</i>					
ritenute dipendenti	141.058	30,06%	√	Top down	Dipartimento delle finanze
Ritenute lavoratori autonomi	12.328	2,63%	√	Top down e Bottom Up ²	Agenzia entrate
IRES ¹	33.574	7,15%	√	Top down e Bottom Up ²	Agenzia entrate
Sost. Redditi, rit. su interessi e altri redditi di capit. ³	11.114		X		
Sost. sui redditi da capitale e sulle plusvalenze ³	4.203		X		
Cedolare secca	2.012	0,43%	√	Top down	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate
IMU immobili ad uso produttivo	3.831	0,82%	√	Top down	Dipartimento delle finanze
Imp. sulle riserve mat. rami vita ass. ³	2.325		X		
Registro ⁴	4.223		X		
IVA ⁵	119.321	25,42%	√	Top down	Agenzia entrate
Bollo	7.143	1,52%	N.D.		
Assicurazioni ³	3.070		X		
Ipotecaria ⁴	1.492		X		
Canoni di abbonamento radio e TV	1.681	0,36%	√	Top down	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate
Imp. di fabbricazione sugli oli minerali ⁶	25.403	5,41%	N.D.		
Imp. energia elettrica e addiz. ⁶	2.442	0,52%	N.D.		
Imp. di consumo sul gas metano ⁶	2.866	0,61%	N.D.		
Tabacchi (imp. sul consumo) ⁷	10.756		X		
Proventi del lotto ⁸	7.077		X		
Apparechi e congegni di gioco ⁸	4.121		X		
Altre Imposte	13.518	2,88%	N.D.		
Totale Entrate Governo Centrale (A)	365.177	77,81%			
Comuni					
IMU ⁹	15.486	3,30%	√	Top down	Dipartimento delle finanze
TASI	4.750	1,01%	N.D.		
Addizionale comunale IRPEF	4.384	0,93%	N.D.		
Province					
IPT	1.536	0,33%	N.D.		
RC auto	2.113	0,45%	N.D.		
Regioni					
IRAP netta complessiva	28.121	5,99%	√	Top down	Agenzia entrate
Tasse auto a carico delle famiglie	4.218	0,90%	N.D.		
Addizionale regionale IRPEF	11.332	2,41%	N.D.		
Altre Imposte Locali	32.200	6,86%	N.D.		
Totale Entrate Enti territoriali (B)	104.140	22,19%			
Totale Entrate	517.698				
Totale Entrate teoricamente soggette a evasione (A + B)	469.317	90,65%		in percentuale del totale delle entrate	
Totale Entrate teoricamente soggette a evasione per cui è quantificato il tax gap	357.412	76,16%		in percentuale del totale entrate teoricamente soggette ad evasione	

Nota: 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.

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

2 Non riportate in questa Relazione.

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

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

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

6 In corso approfondimenti con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

7 Non stimato perché attività illegale.

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

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

Di recente, 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 al momento della registrazione telematica degli atti di compravendita dai notai per conto delle parti. L'assolvimento dell'obbligo fiscale è demandato quindi a soggetti particolarmente affidabili.

La base imponibile, in linea generale è costituita dal valore del bene nel momento della stipula dell'atto e non nel prezzo convenuto dalle parti e indicato in atto; l'imposta è, in un primo momento, liquidata dal notaio sulla base del corrispettivo ma può essere rettificata a seguito di un'attività di controllo degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, che, contestando il valore del bene preso a base dell'imposizione, può dar luogo all'emissione di avvisi di accertamento se questi ultimi non vengono accettati dalle parti e determinano un contenzioso.

I contenziosi sono stati limitati in passato con talune previsioni di legge (art. 52, c. 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, c. 497, Legge 23 dicembre 2005, n. 266), per i soli immobili abitativi acquistati da persone fisiche non imprenditori. 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. Questa previsione 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.

Per i motivi esposti nel Capitolo 1, questa Relazione deve intendersi come un punto di partenza verso una stima completa e pienamente soddisfacente del *gap* riguardante le tipologie di imposte che concorrono al fabbisogno pubblico e la loro disaggregazione settoriale e territoriale. Per quest'ultimo aspetto sono stati avviati degli specifici approfondimenti volti a determinare, in prima istanza, l'incidenza del *gap* per quanto riguarda le addizionali locali delle imposte erariali.

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

Il *gap* IVA²³ è stimato mediante un metodo di tipo *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

²³ Per la descrizione della metodologia si rimanda alle note metodologiche. Per approfondimenti si veda D'Agosto et al. (2013, 2014, 2016).

dichiarazioni fiscali e dai flussi di finanza pubblica. Le informazioni su cui si fondano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali rispetto alle ultime due annualità pubblicate.

La stima dell'IVA potenziale si ottiene utilizzando i dati relativi a consumi e investimenti (sia pubblici sia privati), depurandoli da tutte le transazioni che non rimangono incise dal tributo (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 è ottenuto a partire dai flussi coinvolti nella gestione di cassa del tributo, evidenziati della Tabella 3.B.1. Nella prima colonna è indicata l'IVA lorda da adempimento spontaneo²⁴ che rappresenta l'imposta dovuta versata all'Erario a seguito delle transazioni effettuate sul mercato nazionale e quelle derivanti dalle importazioni.

TABELLA 3.B.1: FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA. ANNI 2010-2014 (MILIONI DI EURO).

Anni	IVA lorda	IVA competenza economica	Stock crediti	Variazione stock crediti	IVA effettiva Competenza (IVAEC)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2010	115.506	95.184	39.346	917	94.267
2011 ¹	117.460	95.837	40.255	908	94.928
2012	115.234	93.457	38.536	-1.719	95.176
2013 ²	112.273	90.992	35.910	-2.626	93.618
2014	114.490	93.708	34.456	-1.454	95.162
2015 ³	119.376	97.704	35.309	853	96.851

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate.

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

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

³ Lo *split payment* è entrato in vigore il 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 momento giuridico e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica (colonna 2)²⁵. Con il termine stock di crediti (colonna 3) si definisce l'ammontare di crediti da utilizzare nell'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato dai contribuenti nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello stock, 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 (colonna 4).

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, come già ricordato, utilizzando i dati di Contabilità nazionale, che includono al loro

²⁴ Pertanto l'ammontare in oggetto esclude gli introiti derivanti da attività di accertamento e controllo e non comprende, inoltre, le somme versate per condoni e sanatorie.

²⁵ La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

interno l'economia sommersa²⁶. 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'IVAEC è agevole quantificare l'ammancio per le casse dello Stato, cioè l'IVA non versata (IVANV), ovvero il vero e proprio *gap* IVA. Rapportando IVANV ad IVAT si ottiene un indicatore di *compliance* relativo all'imposta.

La Tabella 3.B.2 riporta le stime delle diverse misure di *compliance* calcolate per gli anni 2010-2015²⁷. Rispetto all'edizione precedente della Relazione, le stime²⁸ sono state revisionate per incorporare gli aggiornamenti nelle fonti dei dati impiegati. I contributi maggiori alla revisione sono imputabili alla componente dei consumi delle famiglie e a quella costi intermedi della amministrazioni pubbliche. Sulla prima ha insistito la revisione straordinaria dei bilanci delle famiglie, mentre sulla seconda l'impiego dello spesometro.

TABELLA 3.B.2. GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) E RAPPORTI RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL. ANNI 2010-2015.

Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	26.741	28.541	27.771	26.481	27.462	26.350
	Dichiarato e non versato ¹	6.918	7.799	8.422	8.463	8.776	8.421
	Totale non versato	33.658	36.339	36.193	34.944	36.238	34.771
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	20,9%	21,7%	21,1%	20,6%	20,9%	20,0%
	Dichiarato e non versato ¹	5,4%	5,9%	6,4%	6,6%	6,7%	6,4%
	Totale non versato	26,3%	27,7%	27,6%	27,2%	27,6%	26,4%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato	1,7%	1,7%	1,7%	1,7%	1,7%	1,6%
	Dichiarato e non versato ¹	0,4%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%
	Totale non versato	2,1%	2,2%	2,2%	2,2%	2,2%	2,1%

¹. Il Dichiarato e non versato 2014-2015 è una stima provvisoria suscettibile di aggiustamenti.

Il *gap* in valore oscilla in un intervallo tra i 33,7 miliardi (2010) e 36,2 miliardi (2012). Nel 2015, l'ammontare del *gap* IVA è di circa 34,7 miliardi, in diminuzione di 1,5 miliardi rispetto all'anno precedente. L'indicatore di *compliance* che misura la propensione a non versare l'imposta (Tabella 3.B.2) oscilla tra il 26,3% (2010) e il 27,7% (2011). Nel 2015, il rapporto tra *gap* e imposta potenziale è circa il 26,4% facendo registrare la riduzione più rilevante rispetto a tutto il periodo considerato e pari a -1,2 punti percentuali.

Mediante l'impiego di informazioni amministrative è possibile disaggregare la parte di *gap* ascrivibile alla componente di intenzionale non dichiarazione e 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

²⁶ 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).

²⁷ Le stime sono calcolate impiegando le serie di Contabilità nazionale rilasciate a seguito dell'introduzione del Sec 2010.

²⁸ Per approfondimenti si veda l'appendice metodologica.

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 2010-2013, mentre quelli riferiti al 2014 e al 2015 sono stimati in ragione della dinamica del *gap* complessivo. Il valore di questi mancati versamenti è pari a 6,9 miliardi nel 2010 e cresce progressivamente nei tre anni successivi, raggiungendo gli 8,5 miliardi nel 2013. La loro quota sul *gap* complessivo oscilla tra il 20,6% del 2010 e il 24,2% del 2013.

L’attitudine dei contribuenti ad omettere la dichiarazione di IVA dovuta aumenta tra il 2010 e il 2011, fino a raggiungere il 21,7% dell’imposta potenziale. Tale andamento, che si risconterà anche per le altre principali imposte, potrebbe essere stato influenzato dall’acuirsi della crisi economica, aggravatasi nell’ultima parte dell’anno, che ha generato un clima di particolare incertezza tra i contribuenti. Un ulteriore fattore che ha contribuito a deprimere la *compliance* è anche quello legato all’incremento dell’aliquota ordinaria, che è stato disposto a partire dal settembre dello stesso anno. Il *gap* presenta una tendenza decrescente nei tre anni successivi, attestandosi al 20,0% nel 2015. Invece, la componente derivante dal mancato versamento dell’imposta dichiarata aumenta ulteriormente nel 2012 e rimane sostanzialmente costante nel biennio 2013-2014 facendo quindi segnare un aumento di più di un punto percentuale in 5 anni (dal 5,4% del 2010 al 6,7% del 2014). **Nel 2015 il mancato versamento dell’imposta sembra in lieve flessione rispetto agli anni precedenti.**

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.B.2): il rapporto è pari a 2,1% nel 2010 e cresce al 2,2% nel 2011, per poi restare costante negli anni successivi e nuovamente ridursi al 2,1% nel 2015.

C) 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 definitivo, 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 le basi imponibili che derivano dall’attività di produzione di beni e servizi di mercato. Tale caratteristica, associata alla vastità delle platee dei contribuenti interessati dal tributo (circa 4,2 milioni di contribuenti), 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 3).

Sul VACF si operano delle trasformazioni per renderlo omogeneo con il dato fiscale²⁹. Il risultato che si ottiene è denominato produzione lorda potenziale (PLP). La PLP è, pertanto, resa omogenea al saldo tra componenti positive e negative del reddito, da cui si deriva la base imponibile IRAP

In sintesi la PLP si definisce come esauriente, ovvero rappresenta quanto i contribuenti dovrebbero riportare nella dichiarazione IRAP se ci fosse una perfetta osservanza della normativa vigente.

²⁹ 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 negli anni si attesta intorno a valori pari al 75% del VACF.

Se si prescinde dalla componente relativa all’Economia non osservata, da un punto di vista definitorio la PLP si differenzia dalla Produzione Netta IRAP, perché, da un lato, la PLP è al lordo degli ammortamenti, come definiti dalla Contabilità nazionale, mentre, dall’altro lato, la Produzione netta IRAP è al netto degli ammortamenti, come definiti dalla normativa fiscale³⁰. Per sterilizzare questa differenza, si definisce come produzione lorda IRAP dichiarata (PL) la somma della Produzione Netta IRAP con l’ammontare 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 risulta attribuibile unicamente alla produzione lorda IRAP non dichiarata (PLND), in termini formali:

$$PLP - PL = PLND$$

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

1. calcolo di un’aliquota implicita media ponderata per Regione (i) e per settore di attività economica (j)³¹:

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

2. stima dell’imposta potenziale (IRAPp):

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

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

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

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

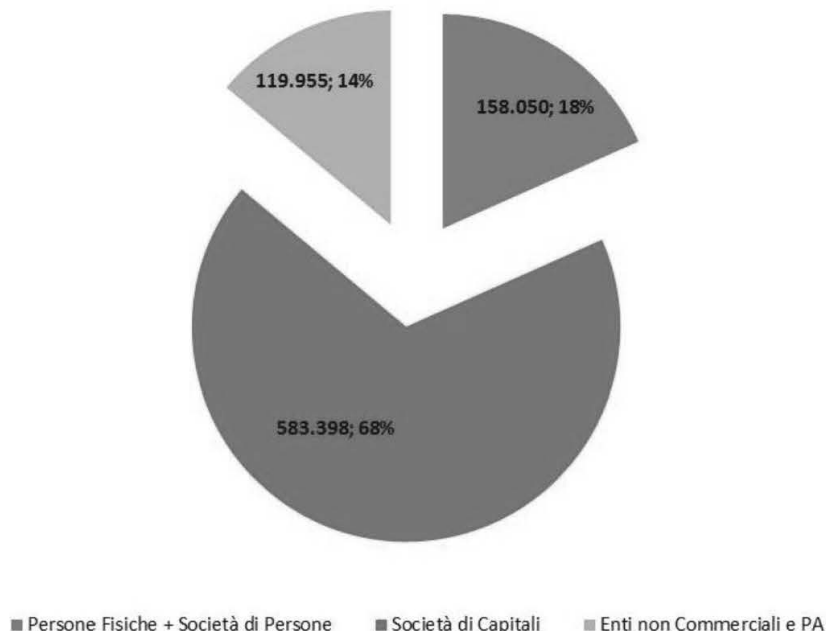
$$IRAPNV_{ij} = IRAPND_{ij} + IRAPov_{ij}$$

Al fine di fornire gli elementi necessari per interpretare il *gap* IRAP è necessario tenere conto della forma giuridica dei contribuenti assoggettati al tributo, così come appare alle risultanze dell’Amministrazione fiscale. Con riferimento alla PL si riporta, nella Figura 3.C.1, la distribuzione del gettito di imposta disaggregato per forma giuridica del soggetto dichiarante. Se si considera la media degli anni 2011-2015, 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.

³⁰ Ovvero include gli ammortamenti dal calcolo delle componenti negative del reddito.

³¹ 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.

FIGURA 3.C.1: PRODUZIONE LORDA MEDIA 2011-2015. DATI IN MILIONI DI EURO



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

Nel proseguo, per valutare l'intensità del *gap* Irap, lo stesso è rapportato all'imposta potenziale complessiva, comprensiva sia 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.C.1 sono riportati i valori del *gap* IRAP in assoluto, in percentuale della base teorica e in percentuale del Pil, sempre disaggregati tra componente dovuta alla mancata dichiarazione e componente dovuta agli omessi versamenti. Da un punto di vista strutturale **il *gap* IRAP complessivo si attesta su valori compresi tra gli 8,2 miliardi del 2010 e i 6,1 del 2015**, Quest'ultimo dato si scompone nella parte dovuta alla mancata dichiarazione, pari, nella media del periodo, all'81% del totale del *gap*, e 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 22,1%. Se dalla base potenziale si esclude la componente pubblica, per la quale si formula l'ipotesi di assenza di evasione, si può misurare la tendenza degli operatori privati a non assolvere agli obblighi tributari. In questo caso il *gap* percentuale medio è pari al 29,7%.

TABELLA 3.C.1.: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2010-2015 –							
Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRAP in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	6.807	7.163	6.901	6.864	6.829	4.961
	Non versato	1.446	1.700	1.622	1.621	1.591	1.220
	Complessivo	8.254	8.863	8.524	8.486	8.420	6.181
Gap IRAP in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPP)	Non dichiarato	17,32%	17,85%	17,75%	18,35%	18,55%	17,76%
	Non versato ¹	3,68%	4,24%	4,17%	4,33%	4,32%	4,36%
	Complessivo	21,00%	22,08%	21,92%	22,68%	22,87%	22,12%
Gap IRAP in % del PIL (IRAPNV/PIL)	Non dichiarato	0,42%	0,44%	0,43%	0,43%	0,42%	0,30%
	Non versato	0,09%	0,10%	0,10%	0,10%	0,10%	0,07%
	Complessivo	0,51%	0,54%	0,53%	0,53%	0,52%	0,37%

¹. Il tax gap non versato 2014 2015 è una stima provvisoria suscettibile di aggiustamenti.

La stima del *gap* IRAP non dichiarato del 2015 è provvisoria e suscettibile di cambiamenti che al momento non è possibile quantificare. Tuttavia, alla luce di questi dati si assiste, nello stesso anno, ad una netta riduzione del fenomeno sia in termini assoluti (-1.868 milioni di euro) che in termini relativi (quasi un punto percentuale di riduzione della propensione).

La variazione del *gap* IRAP in termini assoluti è ascrivibile principalmente alle innovazioni normative introdotte nel 2015. In particolare, l'introduzione della deducibilità del costo del lavoro per i dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato (Legge 23 dicembre 2014, n. 190), ha comportato, rispetto al 2014, una riduzione dell'imposta potenziale di circa 8,6 miliardi di euro (-23,5%) e dell'imposta dichiarata di circa 6,7 miliardi di euro (-22,6%). Un calo così forte dell'imposta dichiarata ha delle ripercussioni anche su quella non dichiarata che viene stimata al netto delle deduzioni.

Un'altra importante innovazione normativa riguarda l'istituzione, sempre nel 2015, del nuovo regime forfetario per i contribuenti minimi introdotto dalla Legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190). I contribuenti minimi 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 PLP³². Il nuovo regime estende la platea dei contribuenti che possono aderirvi (+ 212.000 contribuenti circa rispetto al 2014) e di conseguenza estende la base potenziale che viene sottratta all'applicazione dell'IRAP (+35% circa la PL dei minimi che va sottratta alla base imponibile potenziale, fonte: Agenzia delle entrate).

Le variazioni del *gap* in termini assoluti in generale non spiegano le modificazioni che ci sono state in termini di *compliance*. In tal senso occorre analizzare la serie della propensione al *gap*. Questo indicatore, per come è costruito, può muoversi anche in controtendenza rispetto al *gap* assoluto ed è la misura più adatta per analizzare se e quanto recupero di evasione è dovuto ad un miglioramento del comportamento dei contribuenti. La riduzione della propensione al *gap* di quasi un punto percentuale, fatta registrare nel 2015 rappresenta un buon segnale in termini di recupero di evasione perché indica che a parità di imposta potenziale è cresciuta quella dichiarata.

Se non ci fosse stato nessun cambiamento nella *compliance* dei contribuenti il *gap* non dichiarato del 2015 sarebbe stato pari a 5.224 milioni di euro³³. **La differenza tra il *gap* osservato e questa somma (circa 262 milioni di euro) può essere considerata, in via**

³² Per maggiori dettagli circa la correzione dei minimi si veda l'appendice metodologica del presente documento relativa alla metodologia del calcolo del *gap* IRAP.

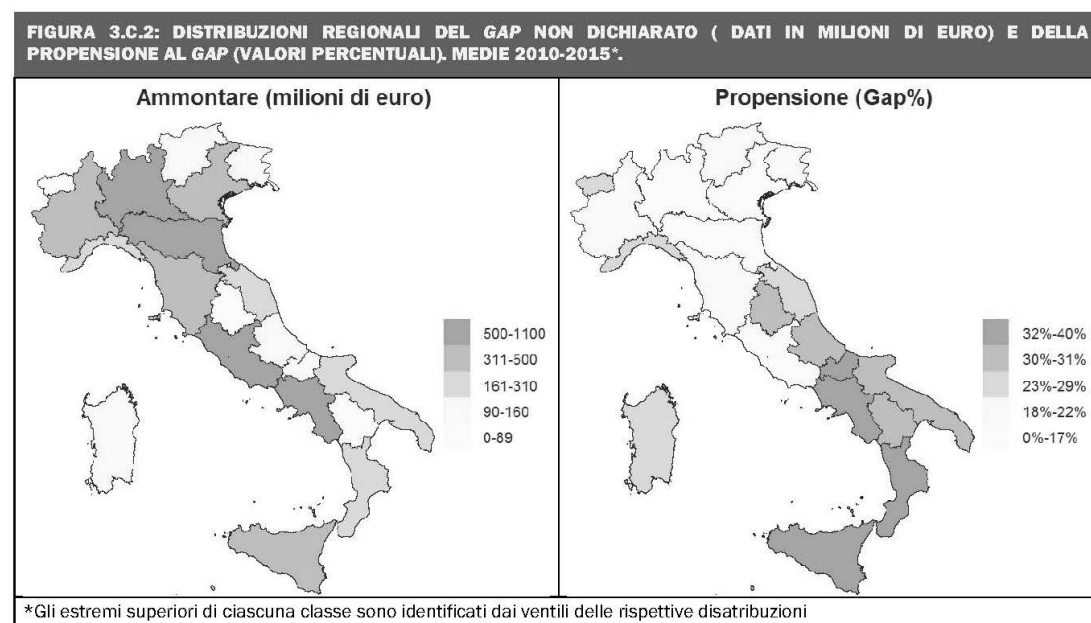
³³ Tale somma è ottenuta moltiplicando la propensione del 2014 all'imposta potenziale del 2015.

preliminare, la quota di recupero di evasione ascrivibile al miglioramento della *compliance* dei contribuenti.

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 solidali ma si caratterizzano per oscillazioni cicliche proprie. Il fenomeno, che deve essere approfondito, beneficiando, in futuro, di serie storiche più lunghe, in linea teorica può essere ascritto a due principali determinanti: *a)* gli aggregati economici che concorrono a determinare le basi imponibili; *b)* le diverse misure di *policy* adottate.

Con riferimento al punto *a)* è emblematico il confronto IRAP - IVA, le cui basi divergono essenzialmente per la diversa imposizione sui flussi di commercio estero e sugli investimenti. Le esportazioni, infatti, concorrono a determinare la base 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.

L'IRAP consente di avere anche una rappresentazione di come si ripartisce il *gap* a livello regionale. Nella figura 3.C.2 si riportano, le distribuzioni del *gap* non dichiarato in valore assoluto e delle rispettive propensioni (in percentuale), entrambi calcolate come medie del periodo 2010-2015. La figura mostra che il fenomeno si distribuisce in modo variegato a livello territoriale. Per quanto riguarda l'ammontare del *gap* si constata che quest'ultimo si concentra nelle regioni più popolate, ovvero: Lombardia, Lazio Campania e Emilia Romagna. Quest'ultima si caratterizza anche per avere una elevata propensione all'evasione, insieme alla Calabria e alla Sicilia.



D) LA STIMA DEL “TAX GAP” PER L’IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES)

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

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

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

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

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

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

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

Ai fini della presente analisi, vengono esclusi dall’analisi il settore finanziario, il quale presenta, tra l’altro, regole di contabilità e modalità di determinazione del reddito non comparabili con gli altri settori³⁴, ed 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 IE³⁵ della relativa dichiarazione³⁶.

Anche in questo caso per stimare il *gap* è necessario scegliere un aggregato di riferimento desunto dalla Contabilità nazionale³⁷. L’aggregato di riferimento viene individuato nel risultato lordo di gestione potenziale (*RLGp*). Più precisamente, il Prospetto 1 mostra il calcolo del risultato lordo di gestione potenziale (*RLGp*) ottenuto a partire dal valore aggiunto al costo dei fattori (*VACF*) di Contabilità nazionale, che rappresenta la misura esauriente, ovvero

³⁴ In questo settore, inoltre, l’eventuale *gap* deriva principalmente da fenomeni elusivi che si stimano con difficoltà tramite il metodo *top down*.

³⁵ 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.

³⁶ 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.

³⁷ I risultati dell’analisi si riferiscono al territorio nazionale.

comprensiva della componente sommersa, di tale grandezza. La metodologia seguita per isolare la quota di *RLGp* attribuibile ai soggetti IRES (qui definita $RLGp_{IRES}$) e per disaggregare tale quota per settore di attività economica utilizza i Conti nazionali per settore istituzionale.

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, mance, ricerca e sviluppo, fitti, diritti d'autore, autoproduzioni;
	* correzioni per divergenza di contabilizzazione sui SIFIM e i premi assicurativi;
	* altre correzioni che non incidono sull'ammontare complessivo ma solo sulla ripartizione settoriale
(=)	Produzione lorda potenziale (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 ($RLGp_{IRES}$)

Questo aggregato, tuttavia, non ha un corrispondente immediato dal lato fiscale. Come indicato nel Prospetto 2³⁸, il risultato di gestione lordo dichiarato ai fini IRES, ovvero $RLGd_{IRES}$, può essere ricostruito integrando i dati di bilancio contenuti nella dichiarazione IRAP con quelli relativi al costo del lavoro dipendente desunto dalle dichiarazioni 770. Così facendo, $RLGd_{IRES}$ rappresenta un aggregato economico intermedio tra la produzione lorda IRAP (*PL*) e il reddito rilevante a fini fiscali (*RF*); in particolare, per quanto riguarda il dichiarato, il complesso delle grandezze (contabili e fiscali) che distinguono $RLGd$ da RFd è indicato con Δd .

³⁸ 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 ³⁹
(-)	Componenti negativi: (B) Costi della produzione deducibili a fini IRAP ⁴⁰ , 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 ⁴¹
(+/-)	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)

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

$$RLGnd_{IRES} = RLG_{IRES} - RLG_{IRES}$$

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

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

$$IRESnd = RLGnd_{IRES} * AliqI_{IRES}^{42}$$

$RESnd$ rappresenta la componente del *gap* IRES riconducibile ad omessa dichiarazione della base o dell'imposta⁴³. Per ottenere il *gap* complessivo occorre aggiungere ad $RESnd$ le somme non versate dovute ad errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità ($RESov$), desunte dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973. Il *gap* IRES è quindi dato da:

$$RESnv = RESnd + RESov$$

e può essere analizzato nelle sue due componenti sia in valore assoluto, sia in rapporto all' RES potenziale⁴⁴.

³⁹ 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.

⁴⁰ 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.

⁴¹ 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.

⁴² In assenza di informazioni circa l'ammontare complessivo e la distribuzione di Δnd , si ipotizza che la sua incidenza su $RLGnd$, per ciascun settore di attività economica, sia pari a quella riscontrata nel dichiarato. Il rispetto di tale ipotesi è garantito dall'applicazione di un'aliquota implicita ($AliqI_{IRES}$) calcolata rapportando l'imposta effettiva ($IRESe$) a $RLGd$, circostanza che permette, inoltre, di tenere conto indirettamente della possibilità di una base imponibile negativa (in tale evenienza, l'emersione del sommerso non darebbe luogo ad un maggiore reddito bensì ad una minore perdita) e di eventuali variazioni normative che influenzano il rapporto tra base e imposta. **Si ha, quindi: $AliqI_{IRES} = IRESe/RLGd_{IRES}$.**

⁴³ 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.

⁴⁴ Ovvero la somma di $RESd$ e $RESnd$.

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

TABELLA 3.D.2 – AMMONTARE DEL GAP IRES E RAPPORTI RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2010-2015.							
Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)	7,574	8,964	8,615	9,489	8,985	8,920
	Non versato (**)	1,210	1,432	1,343	1,467	1,389	1,379
	Complessivo	8,784	10,396	9,958	10,956	10,375	10,299
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato (*)	20.8%	23.1%	25.0%	27.3%	25.4%	24.0%
	Non versato (**)	3.3%	3.7%	3.9%	4.2%	3.9%	3.7%
	Complessivo	24.1%	26.7%	28.8%	31.5%	29.3%	27.7%
Gap IRES in % del PIL (IRESNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0.5%	0.5%	0.5%	0.6%	0.6%	0.5%
	Non versato (**)	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
	Complessivo	0.5%	0.6%	0.6%	0.7%	0.6%	0.6%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2015 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2014 semi-definitivi.
(**) I mancati versamenti sono estrapolati per gli anni 2014 e 2015.

Rispetto alla precedente edizione, l'elaborazione si è avvalsa di nuove fonti di dati⁴⁵ che hanno consentito una migliore ripartizione di RLGP tra IRES e IRPEF, in conseguenza della quale si è registrato uno spostamento di base evasa da IRES verso IRPEF. In base alle nuove stime, **l'evasione complessiva presenta un andamento altalenante nel periodo considerato, con un massimo (2013) intorno agli 11 miliardi di euro ed un minimo (2010) inferiore ai 9 miliardi di euro, cioè un valore nettamente inferiore a quelli di inizio periodo.** I dati percentuali confermano che, dopo una fase di crescita, negli ultimi due anni si registra una moderata tendenza in diminuzione.

La propensione al *gap* relativa ai mancati versamenti, invece, presenta lievi oscillazioni intorno ad un valore medio di circa il 3,8%.

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

L'evasione dell'IRPEF può riguardare diverse tipologie di redditi e di soggetti. Si presentano qui distintamente la stima del *gap* IRPEF:

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

Le attività imprenditoriali possono essere svolte da imprenditori individuali, che sono soggetti autonomi di imposta, ovvero da società di persone che sono tenute al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per 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.E.1.

⁴⁵ Si veda in merito l'appendice metodologica.

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

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

In maniera analoga a quanto esposto in relazione all'IRES, anche in questo contesto si assume come platea di riferimento quella dei contribuenti IRAP, nello specifico coloro che compilano i quadri IQ ed IP. Tuttavia, per quanto riguarda i soggetti IRPEF questa scelta comporta che risultino escluse dall'analisi le persone fisiche esentate dall'IRAP, ovvero i professionisti privi di autonoma organizzazione, nonché i contribuenti minimi, i cui redditi, sono, in ogni caso, sottoposti a tassazione sostitutiva e non rilevano ai fini della determinazione del reddito imponibile IRPEF.⁴⁶

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: $RLGp_{IRPEF}$ e $RLGd_{IRPEF}$ sono, rispettivamente, il risultato lordo di gestione potenziale, desunto dagli aggregati di Contabilità nazionale, e quello calcolato in base ai dati delle dichiarazioni con riferimento ai soggetti IRPEF, $BIND_{IRPEF}$ è la base IRPEF non dichiarata che si differenzia da risultato lordo di gestione in ragione di Δnd .

La distinzione fondamentale con la metodologia adottata per l'IRES si rinviene nella determinazione dell'aliquota da applicare 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 sull'evaso 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 $RLGd_{IRPEF}$ 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 accertamenti⁴⁷, ottenendo l'aliquota $AliqI'_{IRPEF}$ che, applicata a $RLGnd_{IRPEF}$, consente di stimare l'ammontare di IRPEF derivante dall'omessa dichiarazione dalle imprese e dai lavoratori autonomi:

⁴⁶ 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.

⁴⁷ Le stime *bottom up* sono realizzate a partire dalle risultanze degli accertamenti effettuati su contribuenti sottoposti a selezione in base ad analisi del rischio evasione da parte dell'Amministrazione. Per correggere la conseguente distorsione da selezione si è adottato il metodo della post-stratificazione per riportare all'universo i risultati degli accertamenti effettuati solo su un campione non casuale di contribuenti. La metodologia ha previsto anche una procedura di controllo degli *outlier* basata sulla costruzione di 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 2008 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 2008 in media è pari al 2,99%.

$$\text{Aliq}_{\text{IRPEF}}^* = \text{IRPEFe}/\text{RLGd}_{\text{IRPEF}} + \text{diffAliq}$$

$$\text{IRPEFnd} = \text{RLGnd}_{\text{IRPEF}} * \text{Aliq}_{\text{IRPEF}}$$

IRPEFnd rappresenta la componente del *gap* IRPEF riconducibile ad omessa dichiarazione dei redditi di imprese e lavoratori autonomi. Per ottenere il *gap* complessivo occorre aggiungere le somme non versate dovute ad errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (IRPEFov), 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.E.2.

TABELLA 3.E.2 – AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI E RAPPORTI RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2010-2015.

Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEFnv)	Non dichiarato (*)	28,016	29,938	27,848	29,246	29,970	29,925
	Non versato (**)	1,276	1,532	1,604	1,648	1,689	1,686
	Complessivo	29,292	31,470	29,453	30,894	31,659	31,611
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEFnv / IRPEFp)	Non dichiarato (*)	58.7%	60.3%	61.6%	63.5%	64.0%	63.7%
	Non versato (**)	2.7%	3.1%	3.5%	3.6%	3.6%	3.6%
	Complessivo	61.4%	63.4%	65.1%	67.0%	67.6%	67.2%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEFnv / PIL)	Non dichiarato (*)	1.7%	1.8%	1.7%	1.8%	1.8%	1.8%
	Non versato (**)	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
	Complessivo	1.8%	1.9%	1.8%	1.9%	2.0%	1.9%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2015 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2014 semi-definitivi.

(**) I mancati versamenti sono estrapolati per gli anni 2014 e 2015.

Complessivamente, dai circa 29 miliardi di euro rilevati nel 2010 si sale ad un valore superiore ai 31 miliardi nel 2014. Sia la propensione al *gap* relativa ad omessa dichiarazione, sia, sebbene in misura minore, quella relativa ad omesso versamento presentano, se rapportati all'IRPEF potenziale⁴⁸, un andamento tendenzialmente crescente fino al 2014 per poi stabilizzarsi nel 2015.

Per quanto riguarda il *tax gap* IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2011-2014, già pubblicate il 28 ottobre 2016 a seguito della revisione dei Conti nazionali apportata dall'Istat. Per stimare i dati relativi al 2015 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia non osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di ottobre 2017.

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 lavoro⁴⁹. 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.

⁴⁸ Ovvero la somma di IRPEFd e IRPEFnd.

⁴⁹ Per approfondimenti, si veda Schneider, F. & Williams, C.C. (2013) "The Shadow Economy", The Institute of Economic Affairs, Londra.

Con riferimento agli anni di imposta 2011-2014, 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 nazionale⁵⁰ e sui dati delle dichiarazioni fiscali del 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 irregolari⁵¹ 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 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.

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

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 osservazione⁵². In particolare, si è proceduto a calcolare le aliquote medie effettive, pari al rapporto tra imposta netta e reddito imponibile, per ognuno dei 98 settori di attività economica e sulla base della ripartizione dimensionale di impresa discussa in precedenza. La Tabella 3.E.3 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2011-2014. 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.

⁵⁰ Le definizioni adottate dall'Istat 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 working paper, no. 3. E' da notare, in particolare, che la definizione di lavoro irregolare utilizzata dall'Istat non include le componenti dei compensi "fuori busta paga".

⁵¹ 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.

⁵² Fonte MEF - dati del sostituto d'imposta principale -.

TABELLA 3.E.3: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI – ANNI 2011-2014

VARIABILE	2011		2012		2013		2014	
	(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
di cui:								
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.273	1.551	2.183	1.416	2.208	1.440	2.287	1.530
Personale Domestico Famiglie	8.748	8.721	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495
Base imponibile IRPEF evasa	30.817	24.968	30.422	23.302	29.891	23.940	32.653	25.984
di cui:								
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.072	1.414	1.990	1.291	2.013	1.313	2.084	1.395
Personale Domestico Famiglie	8.748	8.721	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	3.949	3.150	3.887	2.932	3.975	3.137	5.149	4.091
di cui:								
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	127	87	126	82	146	95	161	107
Personale Domestico Famiglie	1.073	1.070	1.028	1.023	1.077	1.116	1.073	1.111
n. posizioni lavorative irregolari*		2.897		2.867		2.864		3.056

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

Con riferimento al totale dei settori di attività economica e al periodo triennale 2012-2014, le stime dell'evasione IRPEF condotte risultano in media pari a 4.337 milioni euro adottando l'ipotesi 1 e a circa 3.387 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, che mostra una certa stabilità nel periodo 2011-2013, registra un incremento significativo nel 2014 (1.174 milioni di euro in più rispetto al 2013) per effetto dell'aumento delle posizioni lavorative irregolari (circa 192 mila unità in più rispetto al 2013). Dall'altro lato, è utile rilevare come i risultati qui presentati rappresentano una possibile sottostima del fenomeno sotto osservazione 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 totali⁵³. In aggiunta⁵⁴, 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.

⁵³ 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.

⁵⁴ Per approfondimenti sulla metodologia utilizzata e sulle limitazioni dei risultati presentati, si veda la scheda tecnica allegata.

F) LA STIMA DEL “TAX GAP” SULLE LOCAZIONI

I redditi da locazione rappresentano una delle fonti di reddito rilevanti ai fini del calcolo delle imposte dirette. Più precisamente, essi 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 (Legge 9 dicembre 1998, n. 431) 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, 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 locazione⁵⁵, si procede al confronto degli importi dichiarati con il dato della produzione *Istat* per la branca 68 (“Affitto e gestione di immobili propri”), che corrisponde ai canoni di affitto percepiti dai locatori, disaggregato per settore istituzionale (società non finanziarie, famiglie e amministrazioni pubbliche). Coerentemente con l'approccio di calcolo *top down*, la base potenziale è desunta dai dati *Istat* a quest'ultima si sottraggono gli importi dichiarati al fisco al fine di ottenere il *gap* nella base imponibile. Tale confronto viene effettuato limitatamente alle persone fisiche in quanto per le società il relativo *gap* è incluso nel calcolo del *gap* da imposte sul reddito IRES o IRPEF.

Il *gap* di imposta, relativo ai canoni di locazione percepiti dalle persone fisiche, è calcolato moltiplicando i canoni evasi per l'aliquota. Nel 2010 è stata utilizzata la corrispondente aliquota implicita calcolata sulle dichiarazioni. 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 continui ad applicare l'aliquota implicita calcolata sul dichiarato, che a questo punto 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

⁵⁵ Per ulteriori dettagli sulla metodologia si veda l'appendice metodologica.

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, 2010-15, tra un massimo di 2,4 miliardi di euro, registrato nel 2011, ad un minimo di 1,3 miliardi nel 2013 e nel 2015. La propensione al *gap* si è ridotta drasticamente passando dal 26,5% del 2011 al 15,3% del 2015. Quest'ultimo rapporto evidenzia un 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 0,42% nel 2010 e si attesta su un valore di 0,45% nel 2015.

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 –

Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gap locazioni in mln di euro	Non dichiarato	2.360	2.380	1.935	1.283	1.397	1.333
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	25,3%	26,5%	21,4%	14,4%	15,6%	15,3%
Gap locazioni in % del PIL	Non dichiarato	0,14%	0,15%	0,12%	0,08%	0,09%	0,08%
Gettito dichiarato in % del PIL		0,42%	0,40%	0,44%	0,48%	0,46%	0,45%

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 (Regio decreto legge 21 febbraio 1938, n. 246) pagare il canone TV. 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 atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive 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 legislativo luogotenenziale 21 dicembre 1944, n. 458). Obiettivo di questa analisi è la stima del *gap* del solo canone ordinario, che si paga annualmente e una sola volta a 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 anno si disegna un quadro generale della situazione fornendo (al livello nazionale, regionale, provinciale e comunale) la consistenza relativa al numero di abbonati⁵⁶.

Le principali grandezze prese in considerazione sono:

- Popolazione: distinta in numero di abitanti e di famiglie;

⁵⁶ A tal fine la Direzione Canone si è avvalsa della collaborazione scientifica del Prof. Bruno Chiandotto.

- 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 3.

Prospetto 3	
SCHEMA DI COMPOSIZIONE DELLA PLATEA DEI PAGANTI IL CANONE TV	
	Famiglie residenti
(-)	Famiglie coabitanti
(-)	Famiglie che hanno dichiarato il non possesso di un apparecchio televisivo
(=)	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 al censimento 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 applicando le formule precedenti sono mostrati nella Tabella 3.G.1.

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

anno	Famiglie residenti (a)	Famiglie soggette a canone – utenti potenziali (b)	Iscritti a ruolo (c)	Evasori (d)=(b)-(c)
2010	24.905.042	22.727.639	16.654.612	6.073.027
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

Si osserva un progressivo aumento nel numero di evasori che, anche considerando le approssimazioni di cui sopra, testimonia una situazione di mancato recupero del gettito evaso che richiede interventi strutturali di aggiustamento.

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).

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

anno	Canone effettivamente versato - Euro*1.000 (a)	Utenti che versano canone (b)	Canone annuo medio - Euro (c) =(a)/(b)*1.000
2010	1.729.800	15.821.249	109.33
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

Il valore medio del canone è sempre leggermente superiore rispetto all'importo annuale (scarto medio 0.4%): il motivo è che alcuni utenti pagavano cumulativamente diverse annualità di canone in fase di recupero morosità ed altri utilizzavano la rateizzazione a livello semestrale e/o trimestrale che ovviamente rispetto al canone annuale era maggiorata. 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 2010 al 2015 e la stessa cosa può dirsi dei mancati versamenti.**

TABELLA 3.G.3: CALCOLO DEL GAP DEL CANONE					
anno	Evasori + Morosi (a)	Di cui morosi (b)	Canone annuo medio - Euro (c)	Gap del canone - Euro*1.000 (d) =(a)*(c)/1.000	Di cui mancati versamenti (e) =(b)*(c)/1.000
2010	6.906.390	833.363	109,33	755.103	91.115
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

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). Come era logico attendersi, anche la propensione al *gap* è in continuo aumento negli anni considerati, passando dal 30,4% del 2010 al 36,6% del 2015.

TABELLA 3.G.4: CALCOLO DELLA PROPENSIONE AL GAP DEL CANONE			
anno	Gap del canone - Euro*1.000 (a)	Canone effettivamente versato - Euro*1.000 (b)	Propensione al <i>gap</i> (c)=(a)/((a)+(b))*100
2010	755.103	1.729.800	30,4%
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%

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 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 (i lavoratori irregolari sono presenti nelle classi dimensionali 1-5 addetti, 6-9 e 10-19).

Ne emerge che, in media, il valore della retribuzione oraria degli irregolari approssima il valore del salario orario netto dei regolari. Il differenziale retributivo così stimato viene poi applicato alla retribuzione oraria dei lavoratori regolari (a parità di branca, classe dimensionale di impresa) fornendo una misura della retribuzione oraria dei lavoratori irregolari. Questa, moltiplicata per il numero di ore lavorate da tali lavoratori, dà luogo alla stima 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 lorda corrisponde alla retribuzione netta (ossia i lavoratori non pagano i contributi a loro carico né le imposte).

Nella Tabella 3.H.1 sono riportate le stime per l'anno di riferimento 2014 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 lorda di irregolari e regolari è poco superiore al 50% per il complesso dei settori, con un valore più basso nell'industria in senso stretto (46%) e piuttosto alto negli 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 2011-2013.

A partire dalle stime delle retribuzioni si ottiene, come già esposto, la stima relativa al monte salariale irregolare: **nel 2014 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari ammontano a circa 28 miliardi, costituendo il 6,1% 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; ANNO 2014 (VALORI IN EURO E DIFFERENZIALI RELATIVI)

	Salario orario lordo dei regolari (imprese market)	Salario orario degli irregolari	Differenziali (salario orario lordo regolari =1)
Agricoltura	9.8	6.3	0.64
Industria senso stretto	17.7	8.2	0.46
Costruzioni	14.5	8.5	0.58
Servizi	15.6	8.3	0.53
Commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	15.2	9.5	0.63
Servizi alle imprese	19.1	9.5	0.50
Altri servizi	10.8	7.6	0.70
Totale economia (settori market)	16.0	8.1	0.51

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 5 dicembre 2005, n. 252) che prevede, a partire dal 2007, che le imprese con più di 50 dipendenti versino per la previdenza complementare le somme accantonate per il trattamento di fine rapporto.

Non vengono invece stimati gli oneri sociali che non prevedono un versamento a organismi di sicurezza sociale, ma solo flussi interni ai conti dell'impresa, ossia gli accantonamenti al TFR per le imprese al di sotto dei 50 dipendenti che non hanno optato per la previdenza complementare (normalmente inclusi tra i contributi effettivi secondo gli schemi classificatori di Contabilità nazionale) 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 delle 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 nella base dati *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. E' da notare che tale stima delle aliquote costituisce un'approssimazione rispetto all'insieme di elementi che le possono influenzare⁵⁷.

La stima dei contributi a carico del lavoratore si basa sulle aliquote di legge, in quanto tali contributi non vengono registrati nei conti delle imprese e non si dispone, quindi, di informazioni dirette. Peraltro, la relativa base imponibile non corrisponde esattamente alla retribuzione ed è stato stimato un fattore di correzione (che nel seguito sarà indicato con K) per tenere conto di tale differenza⁵⁸.

Le due stime di evasione contributiva si basano su ipotesi alternative riguardo alla retribuzione lorda imponibile. Nel primo caso si ipotizza che se i lavoratori irregolari fossero regolarizzati essi dovrebbero essere pagati quanto i lavoratori regolari, per i quali esistono minimi contributivi al di sotto dei quali il datore di lavoro non può scendere. Ciò comporta stimare i contributi applicando le aliquote a un costo del lavoro orario per il lavoratore irregolare regolarizzato posto 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:

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

dove:

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

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

hi_{bc} = numero di ore lavorate dai lavoratori irregolari (gli indici si riferiscono alla branca di attività e alla classe dimensionale)⁵⁹.

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

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

⁵⁷ 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.

⁵⁸ 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.

⁵⁹ Il livello di disaggregazione è lo stesso specificato, in precedenza, riguardo al calcolo delle retribuzioni dei lavoratori irregolari.

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

I contributi a carico del lavoratore sono pari a:

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

dove:

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

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

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

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

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

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

I risultati dei due metodi ottenuti per gli anni 2011-2014 sono riportati nella Tabella 3.H.2 separatamente per i contributi a carico del lavoratore e per quelli a carico del datore di lavoro e per settore di attività. **L'ipotesi massima di contributi commisurati alla retribuzione dei regolari porta a una stima dell'evasione contributiva dell'ordine di 10,5 miliardi nel 2011 e 2012 che scende a circa 10,3 miliardi nel 2013 per poi salire a 11,3 nel 2014, 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 8 miliardi nel 2011, che scende nel successivo biennio (7,6 e 7,7 miliardi, rispettivamente) per poi salire a 8,4 miliardi nel 2014.**

TABELLA 3.H.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI, ANNI 2011- 2014; IMPORTI IN MILIONI DI EURO						
Anno 2011						
	Contr. ca- rico datore	Stima ipotesi 1 Contr. ca- rico lavora- tore	Totale	Contr. ca- rico datore	Stima ipotesi 2 Contr. ca- rico lavora- tore	Totale
Agricoltura	664	201	865	454	137	591
Industria senso stretto	979	297	1.277	681	207	888
Costruzioni	1.203	288	1.491	778	187	965
Servizi	5.170	1.651	6.821	4.237	1.352	5.589
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.181	687	2.868	1.623	510	2.133
servizi alle imprese	749	245	994	523	171	694
altri servizi	2.239	719	2.958	2.092	671	2.763
Totale economia	8.016	2.438	10.454	6.150	1.883	8.032

Anno 2012						
	Contr. ca- rico datore	Stima ipotesi 1 Contr. ca- rico lavora- tore	Totale	Contr. ca- rico datore	Stima ipotesi 2 Contr. ca- rico lavora- tore	Totale
Agricoltura	637	193	830	413	125	538
Industria senso stretto	948	292	1.240	582	179	760
Costruzioni	1.231	298	1.528	762	184	946
Servizi	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
Totale economia	8.077	2.478	10.555	5.831	1.798	7.629

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

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

I) LA STIMA DEL "TAX GAP" PER L'IMU

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 (2015).

Occorre ricordare che, anche per il 2015, l'IMU gravante sulle abitazioni principali è limitata alle categorie catastali A1, A8 e A9, i c.d. immobili di lusso. Considerato l'ammontare esiguo⁶⁰, 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 e 2014 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: gli effetti dovuti agli errori dei versamenti da parte dei contribuenti (con un effetto *spillover* positivo verso alcuni Comuni che hanno riscosso somme non dovute, e negativo verso altri Comuni, privati di risorse altrimenti spettanti); gli errori e le omissioni che ancora sono presenti negli archivi catastali, ad esempio quelle derivanti dal disallineamento tra il territorio amministrativo dei Comuni e gli archivi catastali; le approssimazioni metodologiche dovute alla difficoltà di integrare puntualmente le informazioni sulle rendite catastali con quelle di fonte dichiarativa relativa alle destinazioni d'uso degli immobili, al fine di distinguere in modo accurato gli immobili adibiti ad abitazione principale.

Nel 2015, il *tax gap* IMU è stimato per un ammontare di circa 5,2 miliardi, pari al 26,9% del gettito IMU teorico (Tabella 3.1.1). La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 680 miliardi.⁶¹

TABELLA 3.1.1: TAX GAP IMU 2015 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)				
Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Tax gap IMU	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
19.329	14.162	5.195	2.543.277	1.863.483
		26,9%		

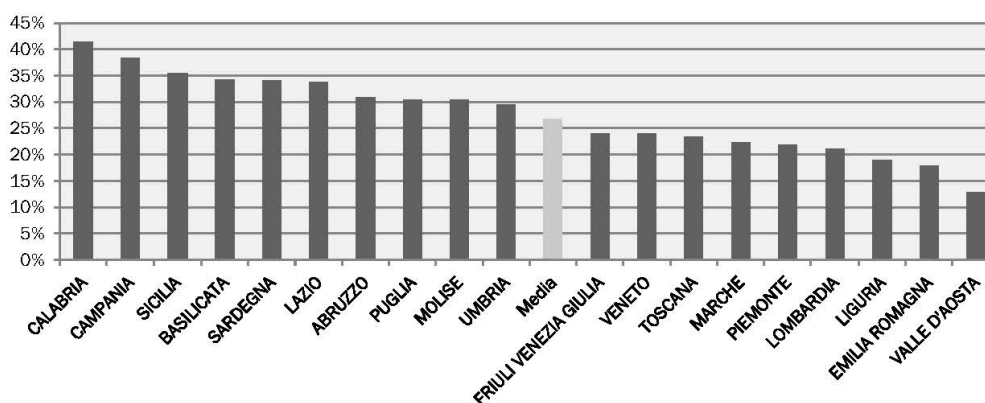
Dati in milioni di euro.

⁶⁰ In termini generali, l'ammontare del *tax gap* per le abitazioni principali è piuttosto basso, come risulta anche dalle quantificazioni effettuate per l'anno d'imposta 2012 e riportate nella Tabella 3.1.2. Ancora più limitato è l'ammontare del *tax gap* se l'analisi viene ristretta alle abitazioni principali "di lusso".

⁶¹ 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.

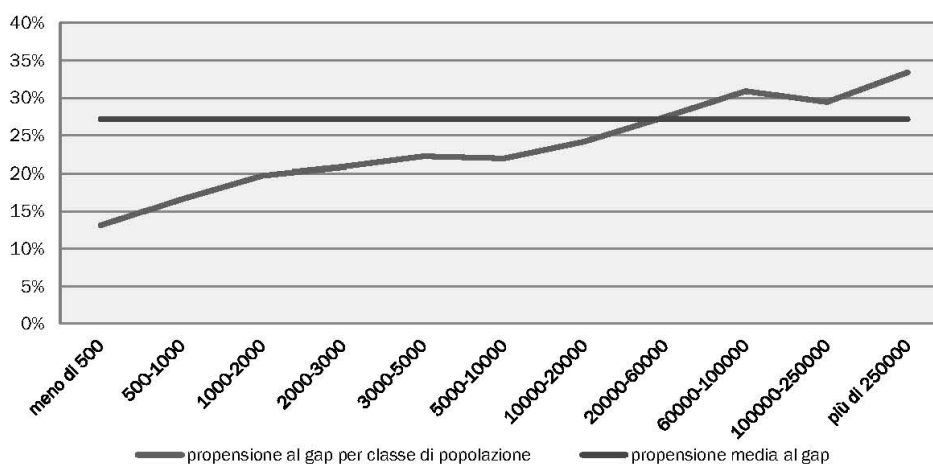
A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 41,5% del gettito teorico in Calabria al 12,9% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle Regioni meridionali (Figura 3.1.1).

FIGURA 3.1.1: TAX GAP IMU 2015 PER REGIONE



Particolarmente significativo è il *tax gap* registrato in Campania (38,4% del gettito teorico), nel Lazio (35,5%) e in Basilicata (34,1%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia Romagna (17,8%), in Liguria (19%) e in Lombardia (21,1%).

FIGURA 3.1.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2015 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI

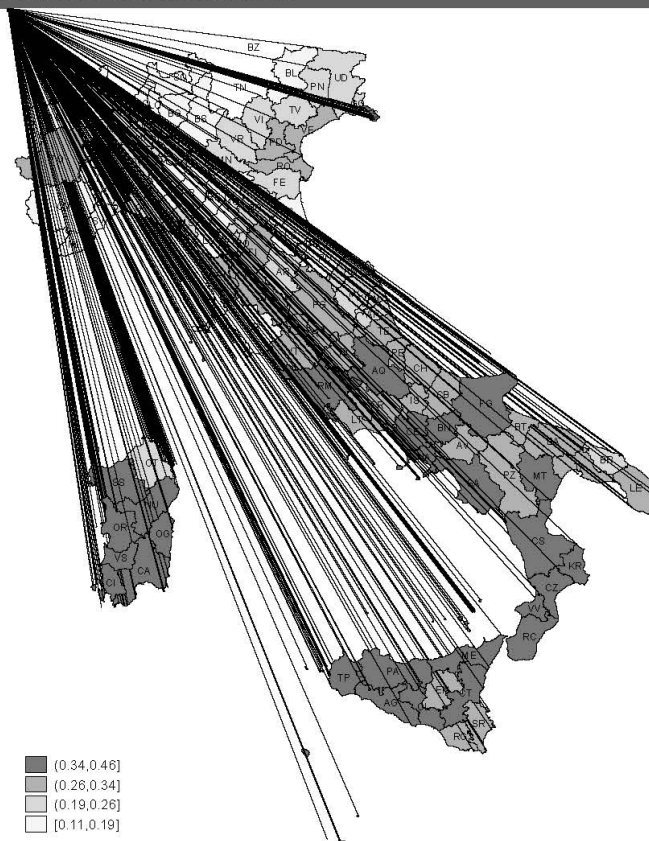


La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura 3.1.2, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei Comuni. Il *tax gap* risulta pari al 14,1% del gettito teorico IMU nei Comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei Comuni, fino a raggiungere il valore di 32% 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 3.1.3 mostra la propensione al *gap* IMU per Provincia ed evidenzia una maggiore concentrazione dell'indicatore nelle Regioni meridionali e nelle Isole. Si osserva un'importante correlazione spaziale della propensione al *gap*: le Province con valori elevati di

propensione, infatti, sono spazialmente limitrofe a quelle con altrettanti valori elevati, e viceversa.

FIGURA 3.1.3: TAX GAP IMU 2015 PER PROVINCIA



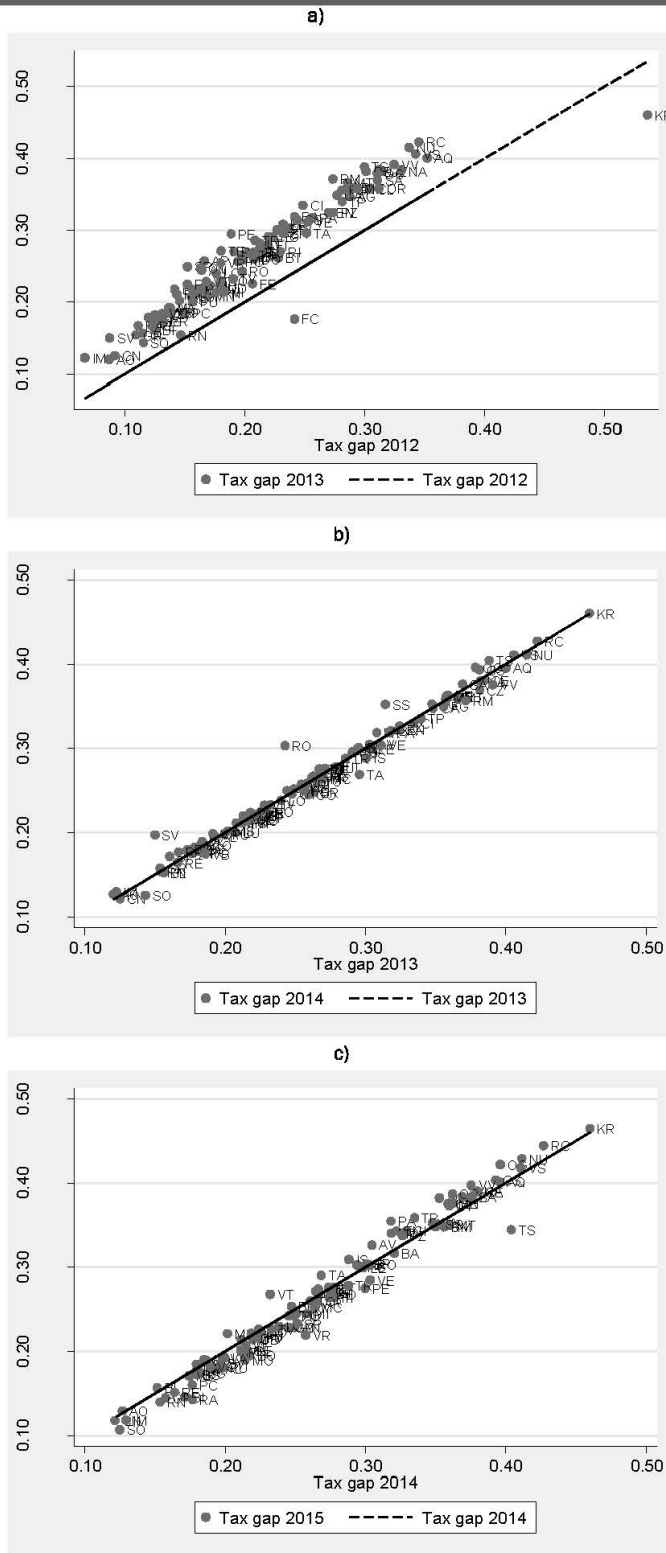
Nella Tabella 3.1.2 è illustrato l'andamento del *tax gap* IMU per gli anni 2012, 2013, 2014 e 2015. L'ammontare del *tax gap* IMU, per gli altri fabbricati diversi dall'abitazione principale, nel 2012 è di 4 miliardi circa, pari al 21,2% del gettito teorico. Nel 2013 il *tax gap* IMU aumenta fino a superare i 5,2 miliardi, pari al 27,4% del gettito teorico. Nel 2014 si osserva, invece, una leggera diminuzione, mantenendosi sempre intorno ai 5,2 miliardi e la percentuale rispetto al gettito teorico è pari al 27,3%⁶². Nel 2015, infine, il *tax gap* IMU diminuisce ulteriormente, assestandosi di poco al di sotto dei 5,2 miliardi, con una percentuale rispetto al gettito teorico pari al 26,9%.

⁶² 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.

TABELLA 3.1.2: DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER GLI ANNI 2012, 2013, 2014 e 2015				
	2012	2013	2014	2015
IMU teorica altri fabbricati	18.720	19.169	19.170	19.329
IMU teorica abitazione principale	3.430	-	-	-
IMU effettiva altri fabbricati	14.750	13.921	13.944	14.162
IMU effettiva abitazione principale	3.317	-	-	-
<i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	3.970	5.249	5.225	5.195
Indicatore <i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	21,2%	27,4%	27,3%	26,9%

Dati in milioni di euro.

FIGURA 3.1.4: LA DIMAMICA DEL TAX GAP IMU PER PROVINCIA – CONFRONTO 2012-2013, 2013-2014 E 2014-2015



Tra gli anni 2014 e 2015 si osserva, invece, una lieve diminuzione per buona parte delle Province (Figura 3.1.4c). 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%).

A livello regionale (Figura 3.1.5), la Calabria si conferma la Regione con la percentuale di *tax gap* più elevata (34,2% nel 2012, 40% nel 2013 e 40,3% nel 2014) e la Valle D'Aosta quella più bassa (8,7% nel 2012, 12% nel 2013 e 12,7% nel 2014).

FIGURA 3.I.5: DEL TAX GAP IMU PER REGIONE – ANNI 2012, 2013 E 2014

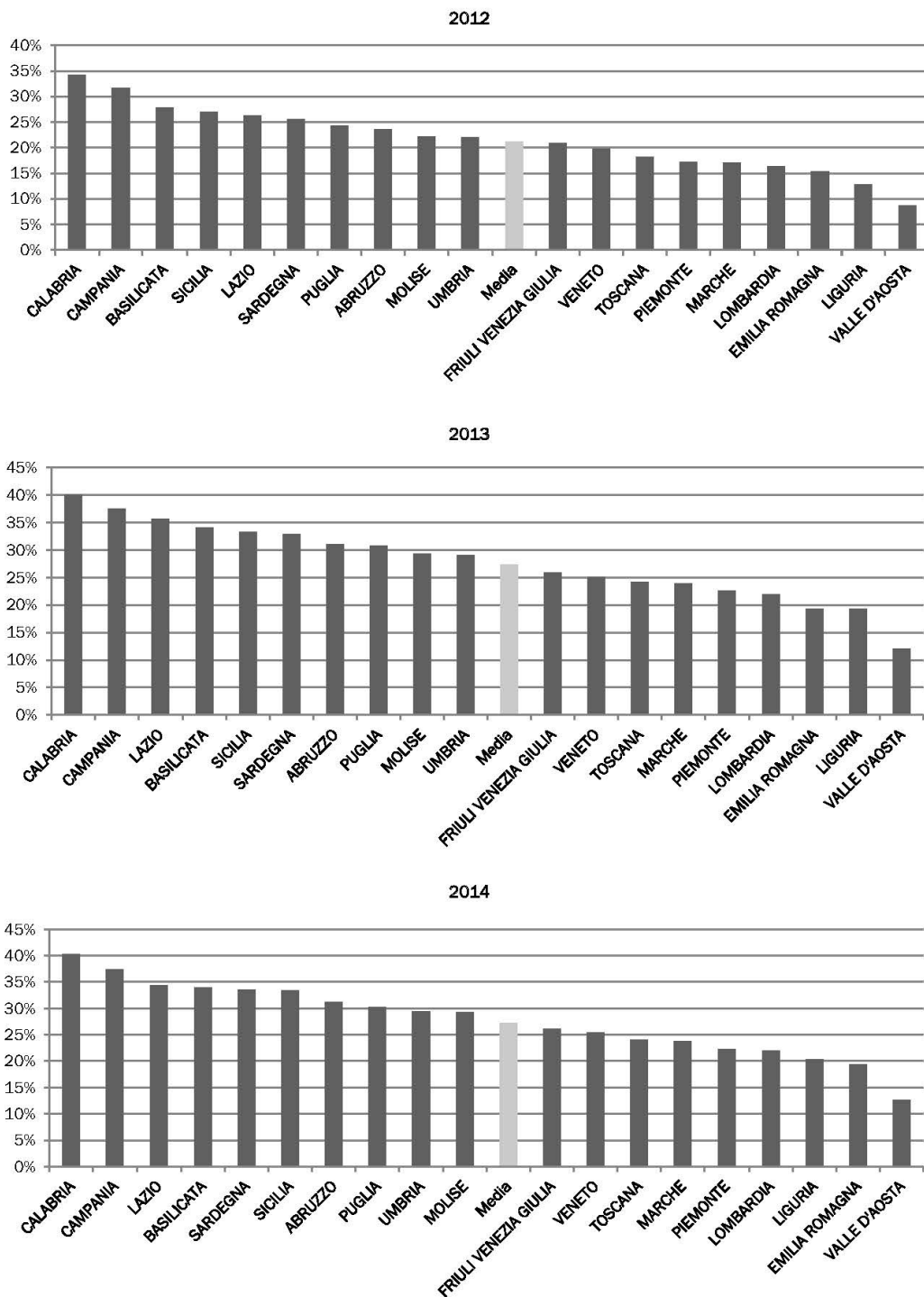
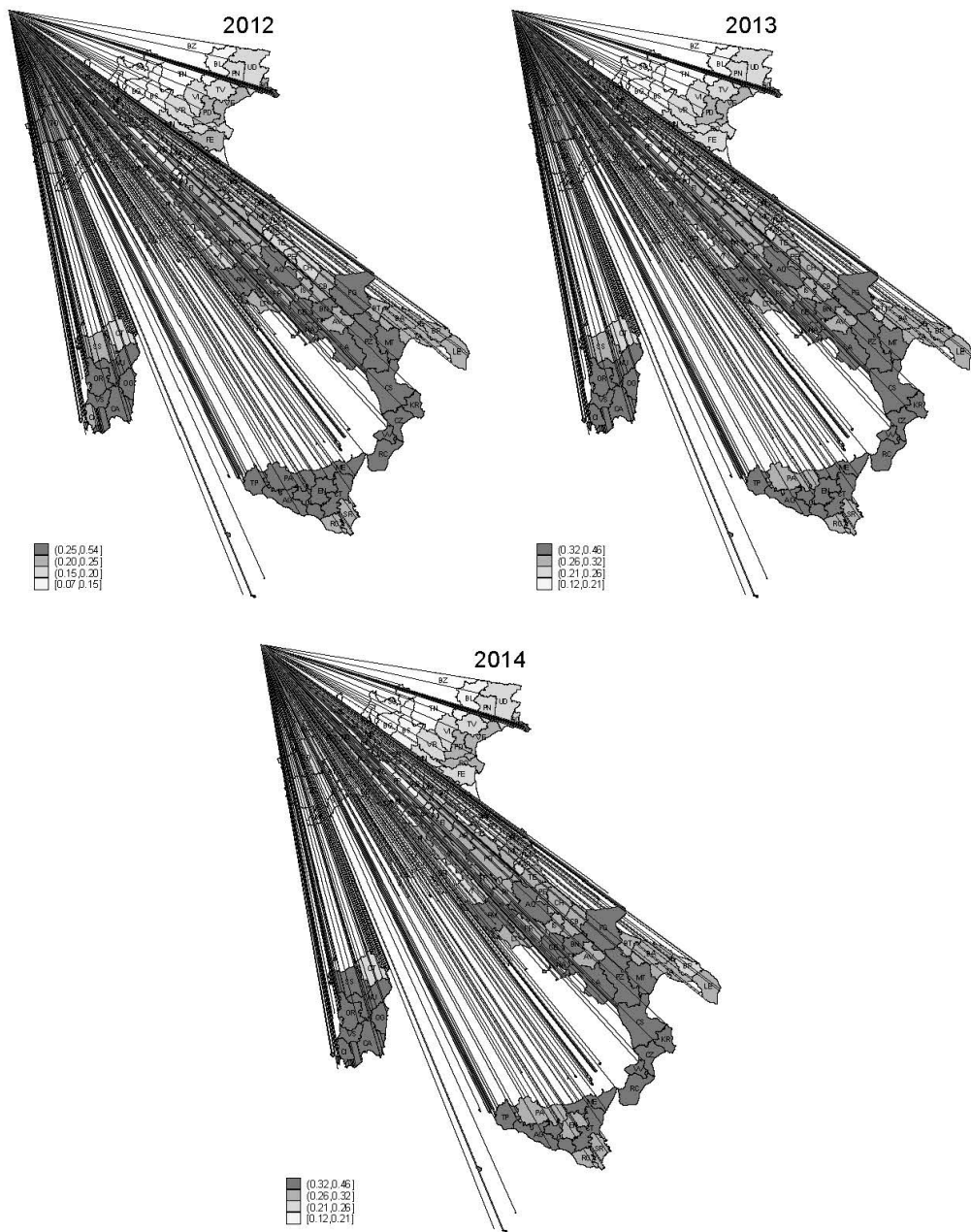


FIGURA 3.I.6: TAX GAP IMU PER PROVINCIA - ANNI 2012, 2013 E 2014



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

La Tabella 3.J.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 2010-2015 il *gap* complessivo ammonta a 87 miliardi di euro: di questi 12,7 sono ascrivibili alla componente dovuta ad omessi versamenti ed errori nel compilare la dichiarazioni. Pertanto, il *gap* derivante dal completo occultamento delle base imponibile e/o dell'imposta ammonta a circa 74,3 miliardi di euro.**

La scomposizione del *gap* per tipologia di tributo mostra il ***gap* maggiore per l'IVA** che fa registrare un valore pari a 35,4 miliardi di euro. Tale risultato è dovuto principalmente a due fattori: *i*) l'IVA è l'imposta con la più ampia base imponibile tra quelle considerate, *ii*) la specificità del tributo fa sì che l'evasione possa assumere un'entità maggiore delle altre alla luce della possibilità di accedere al regime dei rimborsi o delle compensazioni. Per l'IVA, inoltre, si registra la maggiore incidenza della componente dovuta agli omessi versamenti e agli errori nella compilazione delle dichiarazioni, che, nella media del periodo si attestano a circa 8 miliardi l'anno. La seconda voce per importanza è il *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, che risulta pari a 30,7 miliardi di euro, seguita dall'IRES con 10,1 miliardi.

Se si focalizza l'attenzione sugli anni più recenti, si osserva una contrazione del *gap* che passa dagli 89,1 miliardi del 2014 agli 85,2 miliardi del 2015, con una diminuzione di 3,9 miliardi. Tale andamento è dovuto, principalmente, alla flessione del *gap* IRAP (-2,2 miliardi) e di quello dell'IVA (-1,5 miliardi).

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.J.2). **La media della propensione al *gap*, negli anni 2010-2015, è risultata pari al 33,2%, di cui 28,4% derivante da omessa dichiarazione e il 4,9% dovuto ai mancati versamenti ed errori.** L'analisi dinamica mette in luce un sensibile incremento della propensione nell'anno 2011, con il passaggio dal 31,5% al 33,2%. Su questo andamento ha influito l'acuirsi della crisi finanziaria, concentrata principalmente nell'ultimo periodo dell'anno: la conseguente situazione di estrema incertezza si è riflessa anche sulla propensione ad adempiere dei contribuenti.

Nel 2012 il *gap* complessivo si conferma sui valori dell'anno precedente, facendo registrare, però, una flessione nella componente dovuta a omessa dichiarazione (che passa dal 28,6% del 2011 al 28,2% del 2012) e 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 periodo di crisi.

Nel 2013 la propensione è tornata a crescere, passando dal 33,2% al 33,9%. In decisa controtendenza si presenta il *gap* delle locazioni, la cui propensione passa dal 21,4%, del 2012, al 14,4%. 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 5,1 punti percentuali. In virtù della vischiosità che caratterizza il mercato degli affitti, il nuovo regime ha fatto registrare compiutamente i suoi effetti nel 2015, con un'ulteriore riduzione della propensione di 6,8 punti percentuali.

Nel 2014 la propensione si mantiene sostanzialmente stabile, con una riduzione di quella relativa all'IRES, pari a -2,2 punti percentuali, che compensa il lieve incremento rilevato per le altre imposte.

Il 2015 si caratterizza per la riduzione della propensione complessiva di -0,5 punti percentuali. Il contributo maggiore a tale flessione proviene dall'IRES (-1,6), e dall'IVA (-1,2). Le entrate dell'IVA risentono, in particolare, dell'introduzione della nuova norma sullo *split payment* ai fornitori della Pubblica amministrazione, i cui effetti sono valutati nel Capitolo 5, e

dell'estensione del meccanismo del *reverse charge* in alcuni specifici settori (edilizia, pulizie, certificati verdi). Le stime relative al 2015 sono state elaborate con informazioni ancora limitate e i risultati, pertanto, devono essere interpretati con cautela.

TABELLA 3.J.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	2010	2011	2012	2013	2014	2015*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	29.292	31.470	29.453	30.894	31.659	31.611	30.730
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	28.016	29.938	27.848	29.246	29.970	29.925	29.157
<i>IRPEF MV (**)</i>	1.276	1.532	1.604	1.648	1.689	1.686	1.573
IRES totale	8.784	10.396	9.958	10.956	10.375	10.299	10.128
<i>di cui IRES netto MV</i>	7.574	8.964	8.615	9.489	8.985	8.920	8.758
<i>IRES MV (**)</i>	1.210	1.432	1.343	1.467	1.389	1.379	1.370
IVAsc totale	33.658	36.339	36.193	34.944	36.238	34.771	35.357
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	26.741	28.541	27.771	26.481	27.462	26.350	27.224
<i>IVAsc MV (**)</i>	6.918	7.799	8.422	8.463	8.776	8.421	8.133
IRAP totale	8.254	8.863	8.524	8.486	8.420	6.181	8.121
<i>di cui IRAP netto MV</i>	6.807	7.163	6.901	6.864	6.829	4.961	6.588
<i>IRAP MV (**)</i>	1.446	1.700	1.622	1.621	1.591	1.220	1.534
LOCAZIONI	2.306	2.380	1.935	1.283	1.397	1.333	1.772
CANONE RAI	755	765	887	942	977	1.008	889
<i>di cui CANONE netto MV</i>	664	669	784	824	838	865	774
<i>CANONE MV (**)</i>	91	96	103	118	139	143	115
Totale	83.048	90.213	86.950	87.505	89.065	85.203	86.997
<i>di cui netto MV</i>	72.107	77.655	73.855	74.188	75.480	72.354	74.273
<i>MV (**)</i>	10.941	12.558	13.095	13.317	13.584	12.849	12.724

Note:
 (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2015 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2014 semi-definitivi;
 (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2014 e 2015 (per il canone Rai mancati versamenti effettivi dal 2010 al 2015);
 IVAsc = IVA senza consenso. I mancati versamenti non sono disponibili in relazione al gap da locazioni.

TABELLA 3.J.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA DISTINTA TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*)							
Tipologia di imposta	2010	2011	2012	2013	2014	2015(*)	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	61,4%	63,4%	65,1%	67,0%	67,6%	67,2%	65,3%
di cui IRPEF netto MV	58,7%	60,3%	61,6%	63,5%	64,0%	63,7%	61,9%
IRPEF MV (**)	2,7%	3,1%	3,5%	3,6%	3,6%	3,6%	3,3%
IRES totale	24,1%	26,7%	28,8%	31,5%	29,3%	27,7%	28,0%
di cui IRES netto MV	20,8%	23,1%	25,0%	27,3%	25,4%	24,0%	24,2%
IRES MV (**)	3,3%	3,7%	3,9%	4,2%	3,9%	3,7%	3,8%
IVAsc totale	26,3%	27,7%	27,6%	27,2%	27,6%	26,4%	27,1%
di cui IVAsc netto MV	20,9%	21,7%	21,1%	20,6%	20,9%	20,0%	20,9%
IVAsc MV (**)	5,4%	5,9%	6,4%	6,6%	6,7%	6,4%	6,2%
IRAP totale	21,0%	22,1%	21,9%	22,7%	22,9%	22,1%	22,1%
di cui IRAP netto MV	17,3%	17,8%	17,7%	18,3%	18,6%	17,8%	17,9%
IRAP MV (**)	3,7%	4,2%	4,2%	4,3%	4,3%	4,4%	4,2%
LOCAZIONI	25,3%	26,5%	21,4%	14,4%	15,6%	15,3%	19,8%
CANONE RAI	30,4%	30,3%	33,1%	34,4%	35,6%	36,6%	33,5%
di cui CANONE netto MV	26,7%	26,5%	29,3%	30,1%	30,5%	31,4%	29,2%
CANONE MV (**)	3,7%	3,8%	3,8%	4,3%	5,1%	5,2%	4,3%
Totale	31,6%	33,2%	33,2%	33,9%	34,0%	33,4%	33,2%
di cui netto MV	27,4%	28,6%	28,2%	28,7%	28,8%	28,4%	28,4%
MV (**)	4,2%	4,6%	5,0%	5,1%	5,2%	5,0%	4,9%

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2015 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2014 semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2014 e 2015 (per il canone Rai mancati versamenti effettivi dal 2010 al 2015); IVAsc = IVA senza consenso.

Nella Tabella 3.J.3 si riporta l'ammontare complessivo del gap annuale: considerando le entrate tributarie e contributive. In media, per gli anni dal 2012 al 2014 si osserva un gap pari a 107,7 miliardi di euro, di cui 97 miliardi di mancate entrate tributarie e 10,7 miliardi di mancate entrate contributive. Dal 2012 al 2014 l'incremento delle mancate entrate tributarie risulta pari a 4,6 miliardi di euro, mentre la dinamica del gap riguardante le entrate contributive registra un incremento pari a circa 735 milioni di euro.

In dettaglio, il tax gap IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA e IRAP ammonta a 85,3 miliardi di euro nella media del periodo 2012-2014. A questa stima occorre aggiungere i circa 4,3 miliardi di euro dell'IRPEF per il lavoro dipendente irregolare, i circa 4,8 miliardi di euro dell'IMU per gli immobili diversi dall'abitazione principale, circa 1,5 miliardi di euro per la cedolare secca e 935 milioni per il canone RAI.

Nella Tabella 3.J.3, le entrate contributive sono riportate, per gli anni 2011-2015, secondo l'ipotesi massima di stima. In media tra il 2012 e il 2014, risulta un ammontare di entrate contributive evase pari a 10,7 miliardi di euro all'anno, di cui 8,2 miliardi circa a carico dei datori di lavoro e 2,5 miliardi a carico dei lavoratori dipendenti.

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

Tipologia di imposta	2010	2011	2012	2013	2014	2015*	Differenza		Media
							2015-14	2012-14**	
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	N.D.	3.949	3.887	3.975	5.149	N.D.	N.D.	4.337	
IRPEF lavoro autonomo e impresa	29.292	31.470	29.453	30.894	31.659	31.611	-48	30.669	
IRES	8.784	10.396	9.958	10.956	10.375	10.299	-76	10.430	
IVA	33.658	36.339	36.193	34.944	36.238	34.771	-1.467	35.792	
IRAP	8.254	8.863	8.524	8.486	8.420	6.181	-2.239	8.477	
LOCAZIONI	2.306	2.380	1.935	1.283	1.397	1.333	-64	1.539	
CANONE RAI	755	765	887	942	977	1.008	31	935	
IMU	N.D.	N.D.	3.970	5.249	5.225	5.195	-30	4.815	
Totale entrate tributarie	N.D.	N.D.	94.807	96.729	99.439	N.D.	N.D.	96.992	
Totale entrate tributarie al netto del lavoro dipendente	N.D.	N.D.	90.920	92.754	94.290	90.398	-3.892	92.655	
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	N.D.	2.438	2.478	2.376	2.602	2.485	-117	2.485	
Entrate contributive carico datore di lavoro	N.D.	8.016	8.077	7.906	8.688	8.224	-464	8.224	
Totale entrate contributive	N.D.	10.454	10.555	10.282	11.290	10.709	-581	10.709	
Totale entrate tributarie e contributive	N.D.	N.D.	105.362	107.011	110.729	N.D.	N.D.	107.701	

* Le stime relative al 2015 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati più recenti sull'economia non osservata da parte dell'Istat.

** La media è calcolata solo per il triennio in cui le stime sono complete per tutte le imposte e contributi considerati.

APPENDICE: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI

A.1) REVISIONI DEL GAP IVA

Le stime del *gap* IVA presentate nell'attuale rapporto incorporano una importante revisione rispetto a quelle mostrate nell'edizione 2016 dovuta all'aggiornamento delle fonti di dati impiegate. La revisione periodica ordinaria delle stime, in particolare quelle riguardanti le ultime annualità, segue l'aggiornamento dei dati delle serie di Contabilità Nazionale (*Istat*) e delle fonti amministrative. In questa edizione sono state incluse una revisione straordinaria e una di carattere metodologico

L'aggiornamento ha determinato una revisione al ribasso del *gap* IVA in livelli di tutte le annualità della la serie pubblicata. Rispetto all'edizione precedente, la differenza è di circa -3,7 miliardi nel 2010 e di -4,3 miliardi nel 2014 (Tabella A.1.1.), mentre le dinamiche temporali non sono variati, ad eccezione che per il 2012. La revisione delle stime è imputabile per lo più a due componenti del gettito potenziale, i consumi delle famiglie e i costi intermedi della amministrazioni pubbliche: sulla prima ha influito la revisione straordinaria dei bilanci delle famiglie⁶³, mentre sulla seconda l'impiego dello spesometro.

TABELLA A.1.1. GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2016 E L'ATTUALE. ANNI 2010-2014.						
Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE	Non dichiarato	26.741	28.541	27.771	26.481	27.462
	Dichiarato e non versato	6.918	7.799	8.422	8.463	8.776
	Totale non versato	33.658	36.339	36.193	34.944	36.238
Gap IVA EDIZIONE 2016	Non dichiarato	30.452	32.318	32.007	31.204	32.056
	Dichiarato e non versato	6.920	7.805	8.459	8.246	8.472
	Totale non versato	37.372	40.123	40.466	39.450	40.528
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2016	Non dichiarato	-3.711	-3.777	-4.236	-4.723	-4.594
	Dichiarato e non versato	-2	-6	-37	217	304
	Totale non versato	-3.714	-3.784	-4.273	-4.506	-4.290

⁶³ La nuova indagine si caratterizza con una disaggregazione che consente di individuare con maggiore precisione i beni esenti e quelli fuori campo di applicazione dell'IVA.

Per quanto riguarda le propensioni al *gap* IVA (Tabella A.1.2.) L'aggiornamento ha determinato anche una revisione al ribasso della propensione al *gap* IVA in tutte le annualità della serie pubblicata. Rispetto all'edizione precedente, la differenza è di circa -2,1% nel 2010 e di -2,3% nel 2014. I segni delle variazioni annuali non sono variati ad eccezione che per il 2012.

TABELLA A.1.2. PROPENSIONE AL GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2016 E L'ATTUALE. ANNI 2010-2014.

Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	20,9%	21,7%	21,1%	20,6%	20,9%
	Dichiarato e non versato	5,4%	5,9%	6,4%	6,6%	6,7%
	Totale non versato	26,3%	27,7%	27,6%	27,2%	27,6%
Gap IVA EDIZIONE 2016 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	23,1%	23,9%	23,7%	23,6%	23,7%
	Dichiarato e non versato	5,3%	5,8%	6,3%	6,2%	6,3%
	Totale non versato	28,4%	29,7%	29,9%	29,8%	29,9%
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2016	Non dichiarato	-2,2%	-2,2%	-2,6%	-3,0%	-2,8%
	Dichiarato e non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,4%	0,4%
	Totale non versato	-2,1%	-2,0%	-2,3%	-2,6%	-2,3%

A.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 è stato affinato apportando la correzione ai dati di Contabilità Nazionale per il valore aggiunto generato dalle imprese non residenti con stabile organizzazione in Italia. Si tratta di un aggregato che va sottratto alla PLP in quanto considerato ai fini del calcolo del valore aggiunto nazionale ma che non rappresenta base imponibile⁶⁴. Questa correzione ha interessato la serie negli anni 2010-2015.

Dal punto di vista dell'analisi di qualità delle banche dati tre elementi sono risultati determinanti per le revisioni riportate nella Tabella A.2.1 con riferimento agli anni 2010, 2013 e 2014. la

⁶⁴ Nell'appendice metodologica dedicata al calcolo dell'IRAP vengono riportati in dettaglio tutti gli aspetti di questa importante revisione metodologica.

disponibilità degli aggregati SEC2010 anche per gli anni precedenti al 2011 ha permesso di affinare la stima per l'anno 2010 e ha comportato la revisione di +164 milioni di euro per il *tax gap* di quell'anno. Sempre sotto l'aspetto qualitativo l'avvenuta disponibilità dei dati dichiarativi di alcune grandi imprese per l'anno di imposta 2013 ha determinato la revisione di -117 milioni di euro. Infine, per l'anno di imposta 2014 si segnala la disponibilità dei dati dichiarativi definitivi come elemento determinante della revisione di +47 milioni di euro del *tax gap*.

TABELLA A.2.1. GAP IRAP (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2016 E L'ATTUALE. ANNI 2010-2014.						
Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	6.807	7.163	6.901	6.864	6.829
	Dichiarato e non versato	1.446	1.700	1.622	1.621	1.591
	Totale non versato	8.254	8.863	8.524	8.486	8.420
Gap IRAP EDIZIONE 2016 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRApp)	Non dichiarato	6.643	7.234	6.912	6.981	6.782
	Dichiarato e non versato	1.448	1.702	1.626	1.642	1.596
	Totale non versato	8.091	8.936	8.538	8.623	8.378
Differenze tra il Gap IRAP attuale e l'edizione 2016	Non dichiarato	164	-71	-11	-117	47
	Dichiarato e non versato	-2	-2	-4	-21	-5
	Totale non versato	163	-73	-14	-137	42

Le revisioni metodologiche del *tax gap* in valore hanno comportato, naturalmente, revisioni anche in termini di propensione (Tab A.2.2). Si segnala, tuttavia che rispetto alla precedente *release*, la serie delle propensioni non è cambiata nelle dinamiche e si presenta più stabile in termini di intervalli di variazione.

TABELLA A.2.2. PROPENSIONE AL GAP IRAP (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2016 E L'ATTUALE. ANNI 2010-2014.						
Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	17,3%	17,8%	17,7%	18,3%	18,6%
	Dichiarato e non versato	3,7%	4,2%	4,2%	4,3%	4,3%
	Totale non versato	21,0%	22,1%	21,9%	22,7%	22,9%
Gap IRAP EDIZIONE 2016 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp)	Non dichiarato	17,0%	17,8%	17,9%	18,9%	19,5%
	Dichiarato e non versato	3,7%	4,2%	4,2%	4,4%	4,6%
	Totale non versato	20,7%	22,2%	22,1%	23,2%	24,1%
Differenze tra il Gap IRAP attuale e l'edizione 2016	Non dichiarato	0,3%	0,0%	-0,2%	-0,6%	-0,9%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%	-0,3%
	Totale non versato	0,3%	-0,1%	-0,2%	-0,5%	-1,2%

A.3) REVISIONI DEL GAP IRES

La stima del *gap* IRES e, analogamente, la stima del *gap* IRPEF da lavoro autonomo e da impresa (si veda il paragrafo successivo) è stata oggetto di una marcata revisione legata, principalmente alla disponibilità di nuove fonti di dati: in particolare, oltre alla già citata revisione della stima del valore aggiunto (si veda in proposito la revisione del *gap* IRAP), si è avuta una più puntuale quantificazione del costo del lavoro delle grandi imprese e la messa a disposizione, da parte dell'Istat, dei conti per settore istituzionale disaggregati per branca di attività economica, che hanno permesso di ripartire in maniera più precisa il Risultato Lordo di Gestione potenziale (RLGp) tra le due imposte. A seguito di ciò, si è registrato uno spostamento di base imponibile evasa da IRES verso IRPEF con conseguente diminuzione del *gap* IRES e aumento del *gap* IRPEF.

Dalla Tabella A.3.1 si osserva che il profilo della nuova serie risulta essere simile a quello della vecchia, mostrando un incremento del *gap* nel 2011 ed una contrazione nel 2014, seppure con oscillazioni di minore portata. L'entità maggiore della revisione si è avuta nell'anno 2011 (-6,9 miliardi), a partire dal quale i valori delle due serie tendono a convergere.

TABELLA A.3.1. GAP IRES (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2016 E L'ATTUALE. ANNI 2010-2014.						
Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	7,574	8,964	8,615	9,489	8,985
	Dichiarato e non versato	1,210	1,432	1,343	1,467	1,389
	Totale non versato	8,784	10,396	9,958	10,956	10,375
Gap IRES EDIZIONE 2016 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRES _p)	Non dichiarato	13,460	15,848	12,532	12,903	9,794
	Dichiarato e non versato	1,211	1,432	1,359	1,399	1,062
	Totale non versato	14,670	17,280	13,891	14,302	10,856
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2016	Non dichiarato	-5,886	-6,884	-3,917	-3,414	-809
	Dichiarato e non versato	-1	0	-16	68	327
	Totale non versato	-5,886	-6,884	-3,933	-3,346	-481

La revisione della stima del *gap* d'imposta impatta anche sulla determinazione dell'imposta potenziale. Dalla Tabella A.3.2 si evince che sia la nuova sia la vecchia versione presentano un trend crescente dal 2010 al 2013, per poi flettere nel 2014. Rispetto alla versione precedente, però, la nuova serie segue, negli anni 2010-2013 un andamento più lineare.

TABELLA A.3.2. PROPENSIONE AL GAP IRES (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2016 E L'ATTUALE. ANNI 2010-2014.						
Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	20.8%	23.1%	25.0%	27.3%	25.4%
	Dichiarato e non versato	3.3%	3.7%	3.9%	4.2%	3.9%
	Totale non versato	24.1%	26.7%	28.8%	31.5%	29.3%
Gap IRES EDIZIONE 2016 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRES _p)	Non dichiarato	31.8%	34.6%	32.6%	34.4%	33.1%
	Dichiarato e non versato	2.9%	3.1%	3.5%	3.7%	3.6%
	Totale non versato	34.7%	37.7%	36.1%	38.2%	36.7%
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2016	Non dichiarato	-11.0%	-11.5%	-7.6%	-7.1%	-7.7%
	Dichiarato e non versato	0.4%	0.6%	0.4%	0.5%	0.3%
	Totale non versato	-10.6%	-11.0%	-7.3%	-6.7%	-7.4%

A.4) REVISIONI DEL GAP IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E DA IMPRESA

La nuova ripartizione di RLGp ha portato un incremento della base evasa (e del *gap*) per l'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa. Il diverso impatto di tale modifica sui vari anni deriva dalla diversa composizione settoriale del fenomeno. Tuttavia, per quanto riguarda l'IRPEF, viene sostanzialmente confermata 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 A.4.1. GAP IRPEF_{aut} (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2016 E L'ATTUALE. ANNI 2010-2014.

Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE	Non dichiarato	28,016	29,938	27,848	29,246	29,970
	Dichiarato e non versato	1,276	1,532	1,604	1,648	1,689
	Totale non versato	29,292	31,470	29,453	30,894	31,659
Gap IRPEF EDIZIONE 2016	Non dichiarato	18,873	24,051	24,663	26,170	28,295
	Dichiarato e non versato	1,276	1,533	1,613	1,712	1,892
	Totale non versato	20,149	25,548	26,276	27,882	30,187
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2016	Non dichiarato	9,143	5,887	3,185	3,076	1,675
	Dichiarato e non versato	0	-1	-9	-64	-203
	Totale non versato	9,143	5,922	3,177	3,012	1,472

TABELLA A.4.2. PROPENSIONE AL GAP IRPEF_{aut} (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2016 E L'ATTUALE. ANNI 2010-2014.

Aggregato	Tipologia	2010	2011	2012	2013	2014
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE	Non dichiarato	58.7%	60.3%	61.6%	63.5%	64.0%
	Dichiarato e non versato	2.7%	3.1%	3.5%	3.6%	3.6%
	Totale non versato	61.4%	63.4%	65.1%	67.0%	67.6%
Gap IRPEF EDIZIONE 2016	Non dichiarato	49.4%	51.2%	51.5%	53.7%	55.3%
	Dichiarato e non versato	3.3%	3.3%	3.4%	3.5%	3.7%
	Totale non versato	52.7%	54.5%	54.8%	57.2%	59.0%
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2016	Non dichiarato	9.3%	9.1%	10.1%	9.8%	8.7%
	Dichiarato e non versato	-0.6%	-0.2%	0.1%	0.1%	-0.1%
	Totale non versato	8.7%	8.9%	10.3%	9.8%	8.6%

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

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

EVASIONE FISCALE

I) LE PRINCIPALI DIRETRICI DI INTERVENTO

Strategie e interventi attuati nell'anno 2016

La necessità di favorire la prevenzione ha imposto un maggior orientamento all'erogazione di servizi da parte dell'Amministrazione, declinato 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. E' il caso della **dichiarazione precompilata**, destinata a ridurre progressivamente l'obbligo dichiarativo di milioni di contribuenti ad una mera verifica dell'esattezza e completezza dei dati messi a disposizione dalla medesima Amministrazione finanziaria.

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 degli 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.

Gli indirizzi del triennio 2017-2019

La strategia di prevenzione e contrasto all'evasione per l'esercizio 2017 è caratterizzata, da un lato, dal consolidamento dei risultati conseguiti nel 2016 e, dall'altro, dall'evoluzione del rapporto tra fisco e contribuente, improntato ad un patto di reciproca fiducia. Gli sviluppi della politica fiscale e le linee generali della gestione tributaria, tenuto conto delle raccomandazioni contenute nei rapporti dell'OCSE e del FMI sull'Amministrazione fiscale italiana presentati nel 2016, puntano ad 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. L'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2017-2019 - le cui indicazioni sono state tradotte nelle Convenzioni triennali tra il Ministro dell'economia e delle finanze e le Agenzie fiscali - ha messo a punto le strategie per attuare le suddette priorità.

In primo luogo, con l'intento di assicurare il coordinamento e la supervisione delle attività svolte e il raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale, l'Atto di indirizzo ha previsto l'istituzione della "Commissione consultiva per il contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali", che si è riunita per la prima volta a marzo 2017, concentrandosi sulla ricognizione delle azioni già avviate per ridurre le aree di occultamento di reddito imponibile al fisco, con particolare attenzione all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto che prelude all'evasione di altre imposte come IRES e IRPEF.

L'Atto di indirizzo pone, inoltre, particolare attenzione sulla necessità di ridurre il *tax gap* e sulle attività in grado di stimolare l'emersione spontanea delle basi imponibili rispetto ai tradizionali interventi di controllo e accertamento *ex post*. Di rilievo, a tale scopo, è la predisposizione di una strategia olistica di *compliance* finalizzata a rafforzare il rapporto fiduciario con i contribuenti più affidabili, puntando sulla facilitazione degli adempimenti tributari e sulla crescente qualificazione dei servizi erogati, anche con la finalità di favorire una maggiore competitività delle imprese italiane, nonché l'attrattività degli investimenti in Italia delle imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale.

I Piani 2017-2019 delle Agenzie fiscali mirano ad attuare tale orientamento strategico. Il Piano 2017 dell'Agenzia delle entrate punta prioritariamente al miglioramento della *compliance* volontaria da parte dei contribuenti. La prima area di intervento, alla quale viene attribuita particolare rilevanza, è infatti quella relativa ai servizi al contribuente, i cui obiettivi sono centrati sulla semplificazione e sul rafforzamento dell'efficacia e dell'equità del sistema fiscale. Il focus di tale area è la qualità dei servizi offerti ai contribuenti - da intendersi essenzialmente quale tempestività e capacità di facilitare gli adempimenti degli obblighi tributari - e la stretta connessione tra questa e l'aumento della *compliance* volontaria. Particolare rilievo assumono anche le attività dirette a prevenire gli inadempimenti tributari e, quindi, ad aumentare la *tax compliance* mediante un dialogo trasparente con i contribuenti, che sono messi in condizione di prevenire possibili errori od omissioni ovvero di correggere quelli contenuti nelle dichiarazioni già presentate.

E' centrale, in questa prospettiva, la volontà di ripensare il ruolo del controllo, non meramente successivo, ma preventivo, concomitante e cooperativo e, comunque, finalizzato a migliorare il rapporto di fiducia tra contribuenti e amministrazione fiscale. In tale contesto, le tradizionali attività dirette a contrastare l'evasione e l'elusione fiscale non perdono affatto

importanza, ma rafforzano la loro efficacia in quanto saranno dirette essenzialmente verso i contribuenti meno collaborativi e trasparenti o, comunque, verso quei soggetti ritenuti maggiormente a rischio.

Anche il Piano dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli pone particolare enfasi sulle azioni dirette a facilitare gli adempimenti tributari e a migliorare la *compliance* volontaria dei contribuenti e degli operatori economici. Nondimeno, anche tale Piano introduce nuove linee di attività volte a contrastare l'evasione fiscale e gli illeciti extratributari.

L'Atto d'indirizzo per il triennio 2017-2019, inoltre, ha previsto che la Guardia di Finanza, nell'ambito delle sue specifiche competenze, assicuri il proprio contributo nelle seguenti aree strategiche: rafforzamento del contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali nei diversi settori impositivi, comprese le accise e i tributi doganali, concentrando le risorse nei confronti dei fenomeni evasivi più diffusi e pericolosi, fra cui il sommerso d'azienda e da lavoro, l'evasione e l'elusione internazionale, le frodi IVA e le altre frodi organizzate, anche attraverso l'intensificazione dell'aggressione patrimoniale ai responsabili delle frodi e l'ulteriore valorizzazione, ai fini fiscali, degli elementi acquisiti con le attività di polizia giudiziaria, di contrasto al riciclaggio e agli altri illeciti economico-finanziari.

La Guardia di Finanza assolve alla propria missione istituzionale non solo con indagini di polizia giudiziaria ed economico-finanziaria contro la grande evasione e la criminalità transnazionale, ma anche con numerose quotidiane azioni di controllo a contrasto degli evasori totali, dei commercianti abusivi e di chi sistematicamente evade il fisco per importi consistenti, a sostegno delle imprese regolari e a protezione dei cittadini onesti, anche in funzione di prevenzione e deterrenza.

L'Atto di indirizzo per il triennio 2017-2019 assegna alla Guardia di Finanza il compito di agevolare l'adesione ai nuovi istituti messi a disposizione del contribuente, nel contesto del rafforzamento del rapporto fiduciario tra il Fisco e i contribuenti e della cooperazione negli adempimenti, per assicurare l'indispensabile unitarietà d'azione dell'Amministrazione finanziaria, anche al fine di evitare duplicazioni di interventi nei riguardi del medesimo contribuente.

Per quanto riguarda, infine, l'attività di riscossione, dopo aver dato attuazione alle disposizioni per la soppressione di Equitalia e il suo trasferimento all'Agenzia delle entrate, nonché per la definizione agevolata dei carichi inclusi in ruoli affidati agli agenti della riscossione, verrà dato impulso all'attività di indirizzo e vigilanza sull'Agenzia delle entrate-Riscossione - ente strumentale dell'Agenzia delle entrate istituito a partire dal 1 luglio 2017 dal citato Decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193 - al fine di orientare l'attività di riscossione secondo criteri di efficienza gestionale, efficacia, economicità dell'azione nonché di equità, promuovendo un corretto rapporto tra fisco e contribuente e garantendo allo stesso tempo l'effettività del gettito e l'incremento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari.

II) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'attività di prevenzione

L'Agenzia delle entrate sta perseguendo una strategia basata su due direttrici principali: la promozione della *compliance* e il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale.

La sinergica e coerente attuazione della strategia di promozione della *compliance* e di contrasto all'evasione e dell'elusione fiscale, prevede anche l'ulteriore implementazione e la

gestione di alcune misure innovative, quali la *cooperative compliance*, il *patent box*, l'interpello nuovi investimenti, gli accordi preventivi e le procedure amichevoli, dirette a favorire una maggiore competitività delle imprese domestiche e l'attrattività degli investimenti in Italia per le imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale. L'attività di promozione della *compliance* è la sfida che più profondamente rappresenta il cambiamento dei rapporti con il contribuente e che coinvolge tutte le strutture dell'Agenzia, centrali e periferiche, in un'intensa attività che va dalla predisposizione di piani di investimento in nuove tecnologie, alla redazione di documenti di prassi, all'individuazione di soluzioni a nuovi problemi giuridici ed operativi, all'assistenza da fornire ai contribuenti di persona o tramite call center, alla puntuale individuazione di errori e omissioni.

La manifestazione all'esterno di tutto questo intenso lavoro è testimoniata dalle centinaia di migliaia di lettere per la *compliance* inviate nel 2015 e lo scorso anno. Grazie a queste comunicazioni, 533mila nel 2016, senza contare quelle relative agli studi di settore, **l'Agenzia ha recuperato circa 500 milioni di euro e instaurato un rapporto di fiducia con oltre 222mila cittadini** che hanno potuto correggere velocemente e con sanzioni ridotte errori che negli anni passati sarebbero stati molto più onerosi.

Questa operazione di prevenzione è stata effettuata incrociando in maniera avanzata e tempestiva i dati che confluiscono in Anagrafe tributaria ed è stata in grado di dare subito frutti immediati e concreti in termini di maggiori riscossioni. L'aspetto cui attribuire maggiore rilevanza è la capacità di gettare un ponte virtuoso tra i comportamenti fiscali passati e quelli futuri. Ad esempio, nel 2016 sono state inviate oltre 268mila comunicazioni a cittadini che avevano dimenticato di riportare in dichiarazione una parte del loro reddito complessivo e che sono stati messi in condizione di rimediare con sanzioni più lievi agli errori compiuti nel passato. Inoltre, sono state inviate 156mila lettere ad altrettanti cittadini che non avevano presentato la dichiarazione dei redditi e quasi la metà ha colto l'occasione per rimediare prima che scadessero definitivamente i termini per farlo, essendo stati invitati alla fedeltà fiscale quando ancora era possibile adempiere⁶⁵.

Un'ulteriore conferma della solidità di questo nuovo impianto organizzativo si trae dai dati sulle comunicazioni inviate nel 2016 in caso di dichiarazione IVA omessa o incompleta: dei circa 60mila contribuenti che l'hanno ricevuta, il 72%, oltre 43mila, ha corretto la propria posizione. Con queste comunicazioni non solo si sollecitano i contribuenti a dichiarare ed a versare tempestivamente il dovuto nelle casse dello Stato, ma soprattutto si evita di "tenere nel cassetto" un debito dei cittadini che si trasformerebbe, in futuro, in un accertamento più oneroso.

Nel 2016 è proseguita l'attività collegata alla procedura di collaborazione volontaria introdotta dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186 che ha consentito ai contribuenti di definire la propria posizione fiscale pregressa con una modalità informata ai principi della spontaneità, della completezza e della veridicità e, quindi, strumentale alla futura *compliance* da parte di coloro ai quali era destinata.

La Legge 186, per sanare le violazioni dichiarative compiute sino al 30 settembre 2014 ai fini reddituali, dell'imposta sul valore aggiunto, dei contributi, del monitoraggio fiscale, ha previsto due tipi di procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*): una "internazionale" ed una "nazionale". Delle oltre 129mila istanze pervenute, 127.383 sono riferibili alla c.d. collaborazione volontaria internazionale, circa 1.500 alla c.d. collaborazione nazionale e circa 800 si riferiscono alla contestuale emersione di evasione internazionale e nazionale di società trust, fondazioni ubicate in paradisi fiscali. **Il valore complessivo degli investimenti e delle attività estere di natura finanziaria, oggetto della procedura di**

⁶⁵ Per la stessa fattispecie, nel 2015 erano partite molte più comunicazioni, quasi 220mila, ma evidentemente i contribuenti sono stati più attenti ai loro obblighi dichiarativi, segno tangibile che le azioni intraprese stanno andando nella direzione giusta.

emersione, ammonta a circa 61,7 miliardi di euro. Gli Stati esteri maggiormente interessati dalla emersione delle attività sono stati la Svizzera, il Principato di Monaco, Bahamas, Singapore, Lussemburgo, San Marino e Liechtenstein. Dalle ultime rilevazioni effettuate alla data del 28 febbraio 2017, la lavorazione delle istanze risulta pressoché conclusa.

Per il contrasto all'evasione fiscale internazionale, nel 2016 sono state avviate dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza specifiche e mirate attività di analisi in merito all'inchiesta giornalistica in tema di evasione fiscale internazionale denominata "Panama Papers". L'Agenzia delle entrate partecipa, in rappresentanza dell'Amministrazione fiscale italiana, al sottogruppo istituito dall'OCSE nell'ambito del network di Paesi denominato JITSIC, al fine di svolgere attività avanzate di analisi del rischio, esplorare le diverse possibilità di cooperazione e di condivisione delle informazioni, identificare i rischi di *compliance* fiscale e concordare azioni di collaborazione tra le Amministrazioni dei Paesi OCSE coinvolte.

L'attività di contrasto

Per quanto riguarda il contrasto all'evasione, nel 2016 il risultato annuale relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 19 miliardi di euro (+28% rispetto ai 14,9 miliardi nel 2015) di cui 4,8 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 13,7 dai versamenti diretti e 461 milioni dalle iniziative relative all'attività di promozione alla *compliance* (la Tabella 4.A.II.1 presenta il dettaglio degli incassi conseguiti in relazione alle diverse tipologie di attività).

TABELLA 4.A.II.1: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI) - ANNO 2016		
Riscossioni da complessiva attività di controllo (valori espressi in miliardi di euro)		19,0
Area Accertamento, Controllo formale e contenzioso	Ruoli	1,6
	Versamenti diretti	8,9
	Totale Area Accertamento	10,5
Area Servizi	Ruoli	3,2
	Versamenti diretti	4,8
	Totale Area Servizi	8,0
Compliance		0,5

In particolare, il dettaglio dei 10,5 miliardi di euro derivanti dall'attività di accertamento e di controllo formale, è riportato nelle Tabelle 4.A.II.2, 4.A.II.3 e 4.A.II.4, e, per ciascuna tipologia di attività, è illustrata la ripartizione tra interessi e sanzioni.

TABELLA 4.A.II.2: VERSAMENTI DIRETTI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E CONTROLLO FORMALE		
	2015	2016
Versamenti diretti connessi all'attività di accertamento e controllo formale	5,8	8,9
di cui		
- versamenti diretti da attività di accertamento*	5,6	8,6
- versamenti diretti da attività di controllo formale 36 ter DPR 600/73	0,2	0,3
<i>importi espressi in miliardi di euro</i>		
* Dati 2015 e 2016 comprensivi di incassi da voluntary disclosure		

TABELLA 4.A.II.3: VERSAMENTI DIRETTI CONNESSI ALL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO FORMALE 36 TER DPR 600/73

	2015	2016
Versamenti diretti connessi all'attività di controllo formale 36 ter DPR 600/73	0,2	0,3
di cui		
- interessi	0,01	0,01
- sanzioni	0,04	0,04
<i>importi espressi in miliardi di euro</i>		

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

	2015	2016
Versamenti diretti connessi all'attività di accertamento*	5,6	8,6
di cui		
- sanzioni	0,96	2,1
<i>importi espressi in miliardi di euro</i>		
<i>*Dati 2015 e 2016 comprensivi di incassi da voluntary disclosure</i>		

Come si evince dalla tabella 4.A.II.1, dei 19 miliardi, 10,5 miliardi derivano da attività di accertamento e di controllo formale, in crescita del 36% rispetto al 2015, 8 miliardi sono frutto di attività di liquidazione delle dichiarazioni. Si tratta di un'attività 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 500 milioni provengono da versamenti spontanei da *compliance*.

Nei 10,5 miliardi sono inclusi anche gli oltre 4,1 miliardi di incassi da attività di accertamento relativa alla *voluntary disclosure*. Un risultato, quest'ultimo, che è andato oltre le previsioni, quantificate in circa 3,8 miliardi, grazie alla accurata attività di controllo portata avanti sulle oltre 129mila richieste di adesione, che è scaturita in 344mila atti di accertamento e 124mila atti di irrogazione di sanzioni⁶⁶. Si tratta di entrate che possono definirsi in parte "strutturali", poiché comportano un significativo allargamento della base imponibile per gli anni futuri, oltre che un patrimonio informativo che è destinato a riflettersi positivamente nelle ulteriori e future azioni di deterrenza.

Dei 19 miliardi complessivi, ben 13,7 dipendono da versamenti diretti cioè da pagamenti che non hanno richiesto l'attivazione di procedure coattive. Il dato, in crescita del 34%, rappresenta un segnale importante dell'efficacia dell'azione di accertamento. È aumentata di circa 400 milioni di euro la riscossione coattiva e del 67% rispetto al primo anno di adozione di queste innovative misure, l'adesione alle strategie di *compliance*.

Nel corso del 2016 l'Agenzia ha effettuato 858.172 controlli, che includono gli accertamenti ordinari II.DD., IVA, 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 ciascun regime agevolativo. In termini numerici hanno concorso al risultato annuale di 858.172 controlli: 523.851 accertamenti ordinari II.DD., IVA, IRAP; 27.055 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 8.117 controlli dei crediti d'imposta; 222.217 accertamenti parziali automatizzati; 76.932 controlli formali campione unico.

⁶⁶ Le operazioni di esame e le valutazioni relative alla procedura di collaborazione volontaria hanno richiesto l'impegno di circa 4 mila funzionari dell'Agenzia delle entrate, poco più di un terzo delle risorse impegnate nell'attività di contrasto all'evasione.

Se si focalizza l'attenzione unicamente sugli accertamenti II.DD., IVA, IRAP e sul settore registro nonché dagli accertamenti parziali automatizzati (eseguiti ai sensi dell'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973), il numero di controlli effettuati nel 2016 ammonta a 773.123, facendo registrare un aumento del 24,4% rispetto all'esercizio precedente (621.214), come si evince dalla Tabella 4.A.II.6.

TABELLA 4.A.II.6: NUMERO COMPLESSIVO DEGLI ACCERTAMENTI EFFETTUATI. ANNI 2015 E 2016

Tipologia controllo	2015	2016	Var. %
Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP	301.996	523.851	73,5%
Accertamenti parziali imposte dirette	286.015	222.217	-22,3%
Accertamenti in materia di imposta di registro e altre imposte correlate	33.203	27.055	-18,5%
Totale	621.214	773.123	24,5%

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2016 (Tabella 4.A.II.7) è risultata pari a 19,2 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP, con una variazione in diminuzione dell'11 % rispetto al risultato del 2015. 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 325 milioni di euro e 346 milioni di euro.

TABELLA 4.A.II.7: MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA. ANNI 2015-2016

Tipologia controllo	2015	2016	Var. %
MIA accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP	20.817	18.524	-11,0%
MIA accertamenti parziali imposte dirette	412	325	-21,1%
MIA accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	258	347	34,5%
Totale	21.487	19.196	-10,7%

importi espressi in milioni di euro

Con riguardo agli accertamenti ordinari II.DD., IVA, IRAP nella Tabella 4.A.II.8 sono riportati i controlli effettuati nel biennio 2015/2016 per le distinte tipologie di contribuenti.

TABELLA 4.A.II.8: NUMERO DI CONTROLLI EFFETTUATI

Tipologia controllo	2015	2016	Variazione (in valore assoluto)
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	2.734	2.367	-367
Accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni	13.262	11.120	-2.142
Accertamenti nei confronti delle imprese di piccole dimensioni e Professionisti	140.972	104.162	-36.810
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	5.483	4.200	-1.283
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	113.456	75.329	-38.127
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	5.827	2.812	-3.015
Accertamenti <i>voluntary disclosure</i>	20.262	323.861	303.599
Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP	301.996	523.851	221.855

L'attività svolta dall'Agenzia nel corso del 2016 nell'area della prevenzione e del contrasto all'evasione ha visto l'intera organizzazione contemporaneamente impegnata nella lavorazione

delle istanze di collaborazione volontaria pervenute, nella prosecuzione dello sviluppo della strategia di promozione della tax *compliance* (avviata con la Legge di stabilità 2015) e nello svolgimento del programma ordinario dell'attività di controllo. Tutte le strutture coinvolte dalla procedura di collaborazione volontaria sono state impegnate nelle attività di accertamento fino al 31 dicembre, anche adottando in tempi rapidi nuovi modelli gestionali e operativi di riallocazione delle risorse.

Con l'attività di promozione della *compliance*, l'Agenzia ha proseguito nelle attività di trasparenza avviate nel 2015. Nel corso del 2016 sono state inviate nuove comunicazioni per promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari ai contribuenti che presentavano anomalie relative agli studi di settore per il triennio 2012-2014 e a quelli con anomalie risultanti dal confronto tra la comunicazione annuale IVA e la dichiarazione IVA per il 2015. Il 2016 ha visto, inoltre, il debutto di una nuova comunicazione unica destinata a persone fisiche e imprese individuali per le quali, nel 2012, sono emerse anomalie legate ad alcune tipologie di redditi. La Tabella 4.A.II.9 riassume le comunicazioni complessivamente inviate nel 2016.

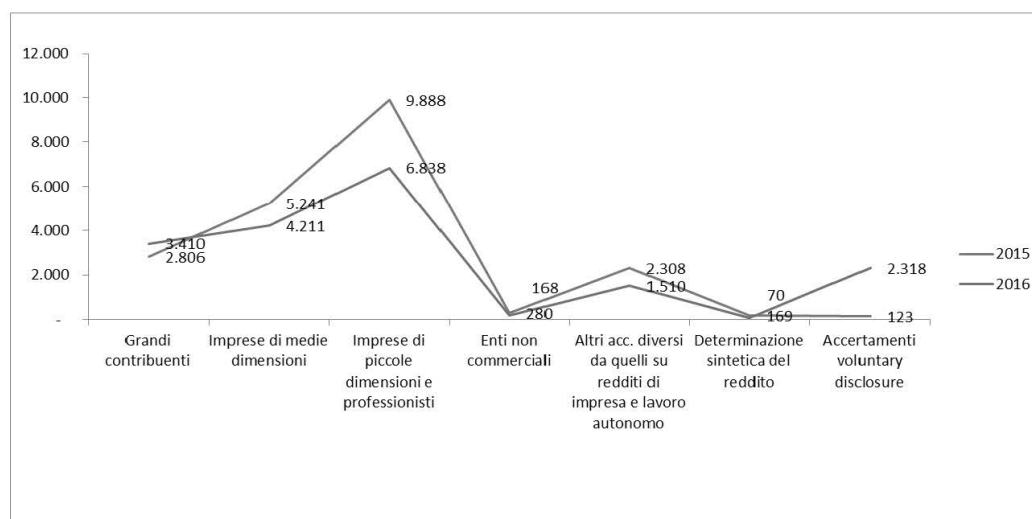
TABELLA 4.A.II.9: TIPOLOGIA DI COMUNICAZIONE		
Tipologia di comunicazione	Numero destinatari	Numero destinatari che hanno presentato la dichiarazione
Soggetti con più CU e redditi non dichiarati	156.032	65.028
Più criteri reddituali	268.622	111.790
IVA omessa o incompleta	60.478	43.628
Rilievi su verbali di constatazione	32.102	1.813
Incrocio con i sostituti d'imposta	5.442	342
Incrocio dati delle fatture	10.840	230
Totale	533.516	222.831

Nell'ambito degli accertamenti ordinari II.DD, IVA e IRAP si registra un aumento del 73,5% del numero degli accertamenti eseguiti e una diminuzione dell'11% della relativa maggiore imposta accertata. Tali risultati risentono, a livello nazionale, dell'effetto delle lavorazioni della *voluntary disclosure*, che ha richiesto la concentrazione di un numero rilevante di risorse a discapito delle ordinarie attività di controllo, con conseguente riduzione delle volumetrie e delle somme accertate e definite.

TABELLA 4.A.II.10: ATTI DI ACCERTAMENTO EMESSI, ATTI DI CONTESTAZIONE NOTIFICATI E IMPORTI RISCOSSI.			
	2015	2016	Variazione (in valore assoluto)
N. atti di accertamento emessi	20.262	323.861	303.599
N. atti di contestazione notificati	8.993	115.460	106.467
Importi riscossi*	220	4.113	3.893

* importi espressi in milioni di euro

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

La partecipazione dei contribuenti al procedimento di accertamento ai fini della definizione della pretesa tributaria, attraverso gli istituti dell'adesione (adesione ordinaria, adesione ai contenuti del verbale di constatazione e ai contenuti dell'invito al contraddittorio) e dell'acquiescenza, ha registrato un aumento del 191% rispetto all'esercizio precedente. In particolare, il risultato conseguito in termini di atti definiti è fortemente influenzato dal numero di inviti emessi ai sensi dell'art. 5, comma 1 bis del Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 mediante i quali i contribuenti che hanno presentato istanza di *voluntary disclosure* hanno definito i maggior redditi emersi a seguito della richiesta di collaborazione volontaria. Considerando anche gli accertamenti parziali automatizzati e gli accertamenti riguardanti atti e dichiarazioni soggetti a registrazione, nel 2016 gli accertamenti definiti con adesione e acquiescenza sono stati complessivamente 501.848, con una variazione in aumento dello 80% rispetto al dato 2015 (Tabella 4.A.II.11).

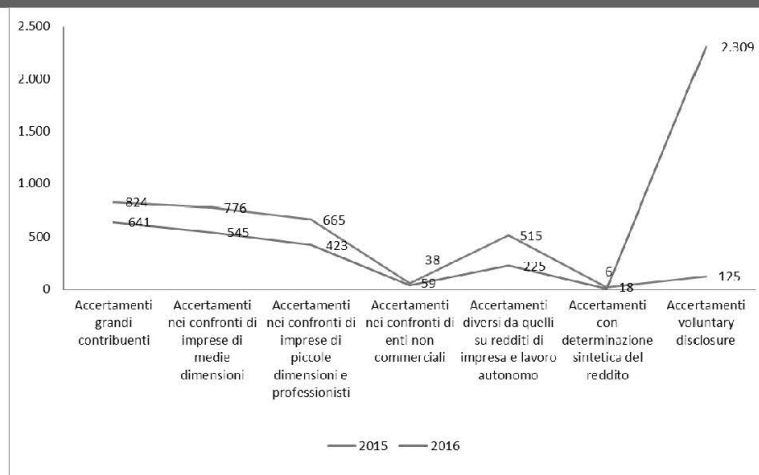
TABELLA 4.A.II.11: NUMERO DI ACCERTAMENTI DEFINITI PER ADESIONE E ACQUIESCENZA, DISTINTI PER TIPOLOGIA

Tipologia di accertamento	2015	2016	Variazione (in valore assoluto)
Accertamenti grandi contribuenti	1.682	1.524	-158
Accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni	7.561	5.789	-1.772
Accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti	47.444	32.460	-14.984
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	2.151	1.576	-575
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	55.800	34.564	-21.236
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	2.181	878	-1.303
Accertamenti voluntary disclosure	20.393	322.705	302.312
Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP	137.212	399.496	262.284
Accertamenti parziali automatizzati	121.141	86.073	-35.068
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	20.184	16.279	-3.905
Totale	278.537	501.848	223.311

La maggiore imposta definita per adesione ed acquiescenza ammonta a 4,1 miliardi di euro, con una variazione in aumento del 40% rispetto all'esercizio precedente (2,9 miliardi di euro).

Nella figura 4.A.II.2 sono riportati i valori di maggiore imposta definita rilevati per ciascuna tipologia di accertamento, confrontati con quelli dell'esercizio precedente. Si rileva una flessione della MID per tutte le tipologie di controllo fatta eccezione per l'attività di controllo dovuta alla *voluntary disclosure*.

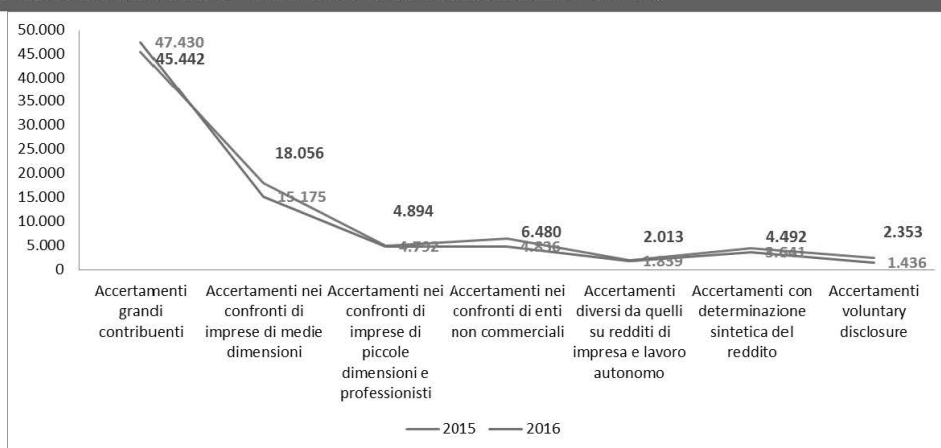
FIGURA 4.A.II.2: MAGGIORE IMPOSTA DEFINITA* PER ADESIONE E ACQUIESCENZA PER TIPOLOGIA DI ACCERTAMENTO



*Valori mediani di MID espressi in euro

I risultati qualitativi raggiunti in termini di mediana della maggiore imposta accertata e 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 dimensioni.

FIGURA 4.A.II.3: MEDIANA* DELLA MIA PER TIPOLOGIA DI ACCERTAMENTO



*Valori mediani di MID espressi in euro

Il risultato annuale della tipologia di controllo degli accertamenti parziali automatizzati registra una flessione rispetto all'analogo risultato conseguito nel 2015 in termini sia del numero

degli accertamenti eseguiti, sia della maggiore imposta accertata totale, come rappresentato dalla Tabella 4.A.II.12.

TABELLA 4.A.II.12: VARIAZIONE MIA – ANNI 2015-2016

	2015	2016	Δ%
N. accertamenti eseguiti	286.015	222.217	-22,31%
MIA totale*	412	325	-21,12%
MIA mediana**	1.270	1.307	2,91%

* Importi espressi in milioni di euro
** Importi espressi in euro

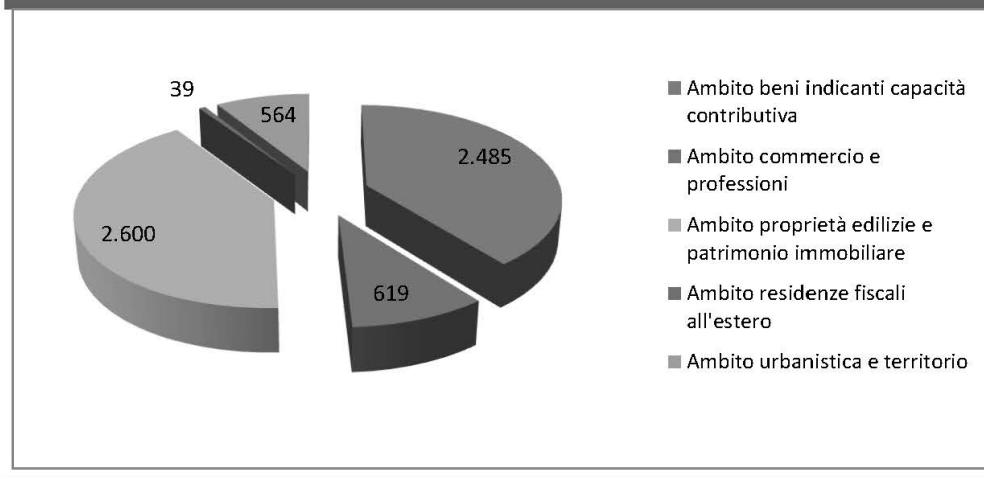
TABELLA 4.A.II.13: VARIAZIONE MIA PER ACQUIESCENZA – ANNI 2014-2015

	2015	2016	Δ%
N. accertamenti definiti per acquiescenza	121.141	86.073	-28,9%
MID totale*	200	139	-30,5%
MID mediana**	1.200	1.194	-0,5%

* 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 2016 sono state prese in carico dalle strutture operative dell'Agenzia 6.307 segnalazioni qualificate provenienti dai Comuni (il 14,1% delle quali proviene da Comuni del nord, il 62,5% del centro e il 23,3 % del sud ed isole). La maggior parte delle segnalazioni riguarda l'ambito "Proprietà edilizie e patrimonio immobiliare" (41,2 %) e l'ambito "Beni indicanti capacità contributiva" (39,4%), come si evince dalla Figura 4.A.II.4.

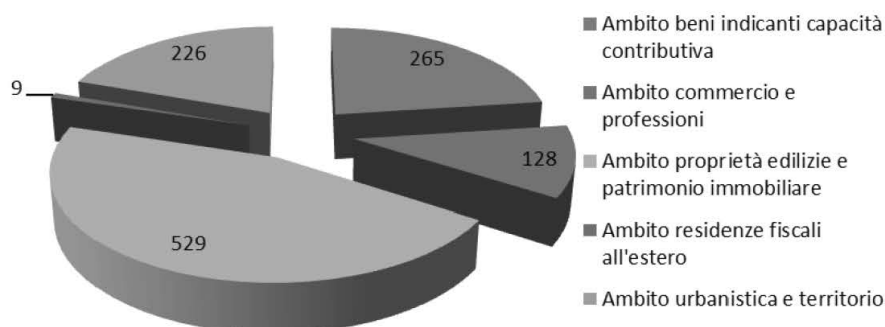
FIGURA 4.A.II.4: SEGNALAZIONI QUALIFICATE PROVENIENTI DAI COMUNI



Nel corso del 2016 sono stati eseguiti 1.157 accertamenti in relazione ai quali al Sistema informativo risulta collegata almeno una segnalazione qualificata dei Comuni. A fronte di questa

attività di controllo sostanziale è stato possibile accertare maggiori imposte per circa 20 milioni di euro (nel prospetto seguente è riportata la distribuzione degli accertamenti eseguiti e della relativa maggiore imposta accertata, per ambito di segnalazione).

FIGURA 4.A.II.5: DISTRIBUZIONE DEL NUMERO DI ACCERTAMENTI PER AMBITO DI SEGNALAZIONE



L'attività di verifica effettuata dall'Agenzia nel 2016 è riportata nella Tabella 4.A.II.14 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.14: INTERVENTI ESTERNI (VERIFICHE E CONTROLLI MIRATI) - ANNO 2016

	Numero verbali	Maggiore Imposta Constatata IVA	Rilievi II.DD.	Rilievi IRAP	Rilievi Ritenute
Verifiche e controlli mirati	7.270	709.576.038	5.444.057.237	5.099.004.115	94.204.938
<i>di cui nei confronti di</i>					
Grandi contribuenti	314	124.030.132	2.525.284.147	2.550.784.836	36.035.944
Imprese di medie dimensioni	2.748	425.271.493	2.157.074.115	1.912.169.420	53.447.515
Imprese di piccole dimensioni	3.364	127.281.191	671.560.891	565.868.069	3.587.906
Enti non commerciali	844	32.993.222	90.138.084	70.181.790	1.133.573

Al fine della lotta all'evasione, l'Agenzia ha effettuato scambi di informazioni con le strutture degli altri Stati membri dell'Unione europea nonché con altri Stati. Il numero delle richieste di informazioni ai fini delle imposte dirette ed altri tributi in uscita (dall'Italia verso l'estero) e in entrata (dall'estero verso l'Italia) durante il 2016 è aumentato rispetto all'anno 2015.

TABELLA 4.A.II.15: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI

Anno	Richieste Italia	Richieste Stati Esteri	Totale
2015	177	256	433
2016	124	401	523

Per quanto riguarda lo scambio di informazioni in materia di IVA, nel corso dell'anno 2016 si è assistito a una lieve flessione dello scambio di informazioni, che resta comunque significativo in termini numerici (Tabella 4.A.II.16). È proseguita da parte del Servizio di collegamento IVA la prassi di limitare l'invio delle richieste italiane inferiori a € 15.000,00 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 rivolta agli Uffici al fine di motivare adeguatamente le richieste e di puntare sulla qualità piuttosto che sulla quantità, anche in applicazione del Reg. (UE) n. 904/2010.

TABELLA 4.A.II.16: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IVA (ART.7 REG. 904/2010)

Anno	Richieste Italia	Richieste Stati Esteri	Totale
2015	279	1.170	1.449
2016	204	1.073	1.277

Le strutture dell'Agenzia sono state anche impegnate in attività di controllo (Tabella 4.A.II.17) 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.17: INFORMAZIONI SPONTANEE IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI

Anno	Scambio spontaneo in entrata	Scambio spontaneo in uscita	Totale
2015	66	88	154
2016	90	298	388

La mutua assistenza per il recupero crediti esteri svolta dall'Agenzia delle entrate si è realizzata nel corso del 2016 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.

Nel corso del 2016, al fine di promuovere l'utilizzo della cooperazione amministrativa in materia di riscossione, per la tutela delle pretese tributarie erariali, è stata realizzata ed estesa agli Uffici dell'Agenzia un'applicazione informatica che consente agli stessi, tramite l'incrocio di diverse banche dati, di estrarre liste di soggetti debitori verso l'Erario per i quali è potenzialmente attivabile il recupero all'estero (le richieste di recupero inviate all'estero sono infatti raddoppiate). L'Agenzia è stata inoltre impegnata nell'attività di consulenza ai propri uffici in merito all'esistenza di accordi o convenzioni con Stati extra-UE e alle relative modalità di attivazione dell'assistenza.

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 del 10/5/2016, Meeting of the Recovery Expert Group del 15/04/2016 e 23/09/2016);

- assicurato la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria italiana ai workshop "EU Tax Collection and Recovery Platform group" tenutosi a Tallinn il 24-25 maggio 2016, "E-forms move to central application" tenutosi ad Atene il 23-24 giugno 2016;
- coinvolto gli Uffici di collegamento per fornire una risposta condivisa al questionario della Commissione sull'organizzazione nazionale dell'assistenza alla riscossione e sullo scambio di informazioni relativo agli autoveicoli (utilizzo della rete Eucaris). Per quanto riguarda l'attività di controllo nell'ambito catastale, i dati di consuntivo (420.234) hanno evidenziato un incremento di circa il 12% nel numero di unità immobiliari urbane (u.i.u.) verificate rispetto al valore atteso. L'incremento è stato determinato sia dalla revisione delle priorità da parte dell'Agenzia, a seguito della mancata emanazione dei decreti attuativi per la riforma del Sistema Estimativo Catastale che ha liberato parte delle risorse, sia dalla presenza di unità immobiliari meritevoli di verifica.

Al 31 dicembre 2015 sono state effettuate 46.661 verifiche sulle unità immobiliari per mancata presentazione degli atti di aggiornamento, rispetto ad un risultato programmato di 39.000 verifiche. Il risultato, superiore al valore atteso, è stato determinato da un incremento delle lavorazioni sui magazzini dei fabbricati non dichiarati e dalle operazioni di controllo sugli immobili ex rurali. Gli atti di aggiornamento tecnico controllati in sopralluogo sono stati pari a 3.892, in linea con quanto programmato e non si segnalano particolari criticità.

In ambito catastale l'Agenzia ha svolto le attività riportate nella tabella 4.A.II.18:

TABELLA 4.A.II.18: INTERVENTI ESTERNI (VERIFICHE E CONTROLLI MIRATI) – ANNO 2016

	RISULTATO AL 31/12/2016
Numero di servizi estimativi predisposti per gli accertamenti ai fini delle imposte sui trasferimenti immobiliari e alle connesse agevolazioni fiscali	14.296
Numero di verifiche effettuate su unità immobiliari ai sensi del comma 336 art. 1 della legge n. 311/2004	5.424
Numero di U.I.U. sottoposte a verifica di ruralità	821
Numero di verifiche effettuate su unità immobiliari ai sensi dell'art. 2, comma 36, del D.L. n. 262/2006 (su fabbricati mai dichiarati)	24.301
Numero di verifiche effettuate su unità immobiliari ai sensi dell'art. 2 comma 36 del DL n. 262/2006 (su fabbricati ex rurali)	5.142
Numero di verifiche effettuate su unità immobiliari ai sensi dell'art. 1 comma 277 della legge n. 244/2007	11.715

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

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 2016-2018, definite con l'Atto di indirizzo emanato in data 22 dicembre 2015 dal Ministro dell'economia e delle finanze ed è stata caratterizzata da un incisivo orientamento alla semplificazione delle procedure, in linea con le disposizioni contenute nel Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 157 nonché nel nuovo Codice doganale dell'Unione, applicato a partire dal 1° maggio 2016. Tale scelta strategica, unita ad una riduzione della invasività dei controlli e a un incremento del livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extratributari, ha mirato a favorire la qualità dei servizi resi e la *tax compliance* nel rapporto con i

contribuenti/utenti nonché la competitività delle imprese italiane e l'attrattività in Italia per le imprese estere.

Nel corso del 2016 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, accertando circa 14 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, l'Agenzia ha accertato circa 48 miliardi di euro, di cui 14 miliardi di euro relativa ad IVA e accise sui tabacchi.

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; nel 2016 sono stati garantiti introiti erariali per 10,5 miliardi di euro.

L'attività di prevenzione

Nel 2016 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 per le esigenze 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). Inoltre, ha rafforzato 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).

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

L'attività di contrasto

Al fine di rendere sempre meno invasivi i controlli nei confronti degli operatori economici, è stata ulteriormente sviluppata l'attività di *intelligence* e di analisi dei flussi di traffico e dei rischi connessi. 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 dal monitoraggio 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.

Nel 2016 le dogane italiane hanno trattato circa 19 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 2016, nel Circuito Doganale di Controllo risultano attivi 5.773 profili; sulla base delle analisi e

valutazioni effettuate, nel corso del 2016 sono stati istituiti, annullati, messi in scadenza o modificati 8.691 profili in totale.

Grazie ai predetti strumenti di analisi, nel 2016 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, l'1,5% delle dichiarazioni è stato selezionato dal Circuito Doganale di Controllo per il controllo documentale, l'1,2% per il controllo fisico e lo 0,04% per il controllo scanner, con una percentuale complessiva del 2,7% (nel 2015 era del 2,55%) di dichiarazioni controllate sul totale.

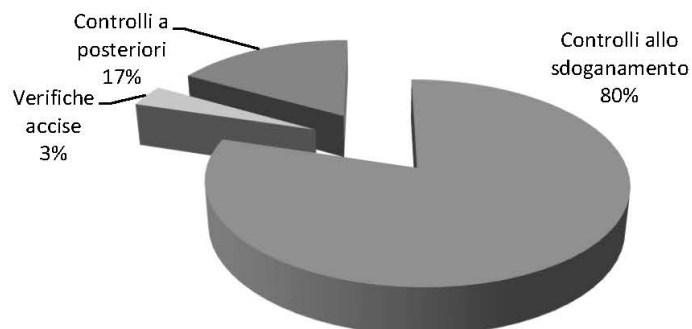
Controlli allo sdoganamento e controlli a posteriori

L'Agenzia ha effettuato 1.417.029 controlli nel 2016 nei settori dogane e accise. La Tabella 4.A.III.1 riporta il numero complessivo delle verifiche e dei controlli eseguiti nell'anno 2016 nei settori dogane e accise per le principali tipologie di controlli con indicazione delle variazioni rispetto all'anno precedente.

TABELLA 4.A.III.1: DISTRIBUZIONE DEI CONTROLLI PER LE PRINCIPALI TIPOLOGIE			
Principali tipologie di controlli	2015	2016	Var. %
Verifiche Intra	4.007	3.393	-15,3
Verifiche Plafond	582	519	-10,8
Revisioni d'accertamento con accesso	4.062	3.699	-8,9
CDC - Controlli fisici allo sdoganamento	183.291	208.637	13,8
CDC - Controlli documentali allo sdoganamento	271.321	274.102	1,0
Controlli scanner	41.442	43.531	5,0
Verifiche ordinarie	28.979	20.314	-29,9
Revisioni di accertamento in ufficio	215.465	191.535	-11,1
Controlli FEAGA	14	3	-78,6
Controlli AEO (inclusi post-audit)	748	564	-24,6
Verifiche tecnico amministrative in materia di accise	43.375	46.607	7,5
Controlli su dichiarazioni sommarie pre-arrivo	467.358	444.087	-4,9
Totale	1.260.644	1.236.991	-1,9

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli

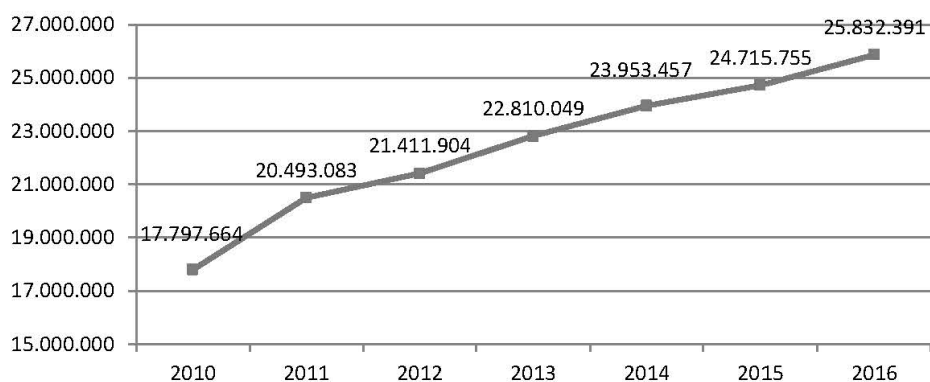
L'attività di controllo svolta dall'Area dogane si ripartisce in tre categorie secondo le percentuali indicate nella Figura 4.A.III.1: controlli in linea allo sdoganamento; controlli a posteriori; verifiche nel settore delle accise.

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

Come evidenziano la tabella 4.A.III.2 e la figura 4.A.III.2, le operazioni di sdoganamento hanno fatto registrare una continua crescita nel periodo in esame.

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

Operazioni connesse allo sdoganamento	2012	2013	2014	2015	2016
Dichiarazioni doganali (DAU)	15.560.780	16.484.856	17.206.336	18.188.815	19.038.827
Manifesti merci in arrivo	148.950	148.185	148.932	147.920	153.396
Manifesti merci in partenza	139.146	142.373	147.749	149.406	148.545
Partite di merce in temporanea custodia	5.563.028	6.034.635	6.450.440	6.229.614	6.491.623
Totale operazioni	21.411.904	22.810.049	23.953.457	24.715.755	25.832.391

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 2016, distinti tra quelli derivanti dal Circuito Doganale di Controllo (CDC) e quelli di iniziativa, il cui livello rispetto al 2015 è rimasto pressoché invariato (-0,46%).

TABELLA 4 .A.III.3: CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO					
CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO	TIPOLOGIA DI CONTROLLO	2015	2016	Variazione	%
Controlli derivanti dal Circuito Doganale di Controllo (CDC)	controlli fisici	183.291	208.637	25.346	13,8%
	controlli documentali	271.321	274.102	2.781	1,0%
	controlli scanner	9.604	13.300	3.696	38,5%
TOTALE CONTROLLI DERIVANTI DAL CDC		464.216	496.039	31.823	6,9%
Controlli di iniziativa	controlli fisici	36.767	27.885	-8.882	-24,2%
	controlli documentali	54.841	51.919	-2.922	-5,3%
	controlli scanner	31.838	30.231	-1.607	-5,0%
TOTALE CONTROLLI DI INIZIATIVA		123.446	110.035	-13.411	-10,9%
TOTALE CONTROLLI SU DISCHIARAZIONI SOMMARIE DI PREARRIVO		467.358	444.087	-23.271	-4,9%
TOTALE CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO		1.055.020	1.050.161	-4.859	-0,46%

Per quanto riguarda la positività dei controlli effettuati, nelle Tabelle 4.A.III.4 e 4.A.III.5 vengono riportati i dati relativi al 2016 suddivisi per tipologia di controllo. Rispetto al 2015, 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	2015	2016	Variazione
Tasso di positività dei controlli	Controlli fisici	7,0%	6,2%	0,8%
	Controlli documentali	2,7%	3,0%	+0,3%
	Controlli scanner	1,4%	1,3%	-0,1%
TASSO DI POSITIVITA' (MEDIA PONDERATA)		4,4%	4,3%	-0,1%

TABELLA 4.A.III.5: TASSI DI POSITIVITÀ DEI CONTROLLI DA CDC		
Tassi di positività rilevati nel CDC	2015	2016
Tasso di positività per controlli selezionati da Sistema di analisi dei rischi (CD+VM+CS) su merci in importazione	5,3%	5,3%
Tasso di positività per controlli selezionati da Sistema di analisi dei rischi (CD+VM+CS) su merci in esportazione	3,2%	3,1%

Per quanto concerne l'attività di controllo *a posteriori*, la Tabella 4.A.III.6 riporta il numero di controlli effettuati dall'Agenzia nell'anno 2016.

TABELLA 4.A.III.6: CONTROLLI A POSTERIORI			
Tipologie controlli	2015	2016	Variazione 2016/2015
Verifiche Intra	4.007	3.393	-15,3%
Verifiche Plafond	582	519	-10,8%
Revisioni d'accertamento con accesso	4.062	3.699	-8,9%
Verifiche ordinarie	28.979	20.314	-29,9%
Revisioni di accertamento in ufficio	215.465	191.535	-11,1%
Controlli FEAGA	14	3	-78,6%
Controlli certificazioni AEO	748	564	-24,6%
Totale controlli	253.857	220.027	-13,3%

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. Infine, per quanto riguarda i Maggiori Diritti Accertati (MDA), la figura 4.A.III.3 mostra l'andamento riferito al periodo 2010-2016 per tutte le tipologie di controlli. Poiché nel 2015 il 33% del risultato è stato determinato da 3 casi eccezionali, il risultato del 2016 conferma il trend crescente dell'ultimo quinquennio e l'efficacia delle strategie di contrasto all'evasione adottate dall'Agenzia. 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-unione (verifiche INTRA) costituiscono oltre il 55% del totale realizzato nell'anno.

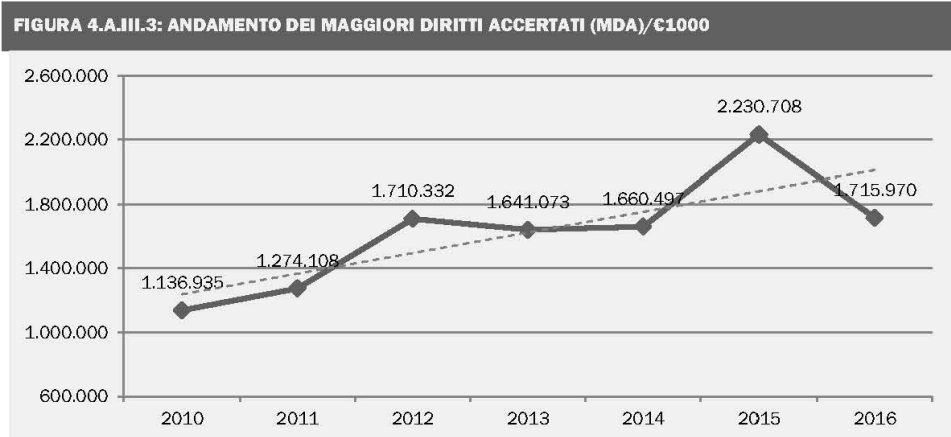


TABELLA 4.A.III.7: MDA PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO (ANNO 2016)		
Tipologie di controlli	MDA (€/1.000)	Incidenza sul totale
IVA intra	946.568	55,16%
Plafond	226.164	13,18%
Revisioni d'Accertamento con accesso presso le aziende	10.435	0,61%
Controlli ai depositi	5.071	0,30%
Altre verifiche ordinarie con accesso	17.198	1,00%
Altri controlli in ufficio	201.047	11,72%
Verifiche accise	309.487	18,04%
MDA totali (€/1.000)	1.715.970	100%

L'importo dei Maggiori Diritti Riscossi (MDR) nell'anno 2016 è stato pari a € 221.584.763. 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 4.A.III.8 e 4.A.III.9 sono riportati, rispettivamente, i MDA in ambito doganale e accise nell'anno 2016 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 2016	
DESCRIZIONE	IMPORTO
Maggiori diritti riscossi da rettifica	€ 89.170.367
Maggiori diritti e penalità riscossi in ambito accise	€ 48.815.322
Maggiori diritti e penalità riscossi in ambito doganale	€ 83.599.074
Totale	€ 221.584.763

TABELLA 4.A.III.9: ACCERTAMENTI E RISCOSSIONE DA LOTTA ALL'EVASIONE (C/MLN)							
DESCRIZIONE	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE 2011-2016
MDA	1.274	1.710	1.641	1.660	2.231	1.716	10.232
MDA Dogane e Accise (escluso IVA da Intra e Plafond)	624	544	743	624	764	543	3.842
MDR	336	324	275	208	225	222	1.590

Dalla Tabella 4.A.III.9 emerge che nei sei anni considerati, a fronte di MDA relativi ai diritti doganali e alle accise per 3.842 milioni di euro, i corrispondenti maggiori diritti riscossi ammontano complessivamente a 1.590 milioni di euro, pari al 41,38%. 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.

Per quanto concerne, infine, le somme derivanti dall'accertamento di violazioni tributarie e amministrative relative all'Area Monopoli nel 2016, si registra un valore di euro 87.462.437 da suddividersi in imposta accertata per circa 30,7 milioni di euro, sanzioni amministrative irrogate per circa 27,1 milioni di euro, sanzioni tributarie per circa 29,6 milioni di euro.

Nel 2016, 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, monitorando contestualmente anche le distorsioni verso altri Paesi dell'Unione Europea.

L'Agenzia ha analizzato le distorsioni dei flussi a rischio segnalando ai Paesi membri sia la rilevanza del fenomeno in generale per l'attinenza ad altre fattispecie illecite (riciclaggio, contraffazione, concorrenza sleale, violazioni fiscali connesse alla commercializzazione "al nero", connesse violazioni valutarie), che la necessità di procedere al rafforzamento dei controlli all'importazione dei soggetti, in pregiudizio dei quali in Italia sono state individuate irregolarità. L'attenzione posta ai fenomeni illeciti della dichiarazione dei valori imponibili inferiori al vero prezzo di transazione della merce importata nella UE e nel territorio nazionale, ha consentito di individuare considerevoli distorsioni e criticità nella gestione dei correlati flussi finanziari a livello nazionale e dell'Unione.

L'azione di contrasto del fenomeno della sottofatturazione ha dapprima spostato il traffico dall'Italia verso la Germania e successivamente verso il Regno Unito. Sulla base di dati di fonte EUROSTAT - Sezione International Trade (consultabili al sito <http://ec.europa.eu/eurostat/web/international-trade/data/database>), relativi ai quantitativi importati e ai valori statistici inerenti a settori merceologici a rischio (abbigliamento, calzature, borse, ovvero i prodotti di punta del made in Italy), emerge che nel periodo in cui in Italia è stata più forte l'attività di contrasto alla "sottofatturazione", a fronte dell'aumento del valore medio imponibile dichiarato, si è verificata la diminuzione dei quantitativi importati nei porti nazionali. Nello stesso periodo le quantità degli stessi prodotti importati dalla UE sono notevolmente aumentate, evidenziando una rilevante distorsione di traffici dagli scali italiani a vantaggio di quelli di altri paesi membri dotati di un dispositivo di controllo doganale meno attento al fenomeno della sottofatturazione, che si inquadra nell'ambito di strategie logistico-portuali definite dai vari Paesi dell'Unione europea e, in particolare, dai Paesi del Nord Europa che hanno realizzato assai rilevanti investimenti nelle infrastrutture portuali. In sostanza, si rileva che la scelta dell'approdo ha talvolta palesemente seguito dinamiche elusive da parte di organizzazioni commerciali dedite a finalità fraudolente.

Le correlazioni tra i flussi merceologici a rischio e i flussi finanziari e valutarie sospetti o irregolari, oggetto di modelli predittivi di analisi formulati dall'Agenzia, sono state considerate di grande importanza dalla Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, al fine di sviluppare ulteriormente il dispositivo di prevenzione e repressione instaurato a livello nazionale, con l'obiettivo di rendere più strutturata la relazione tra l'Amministrazione doganale e l'Unità di Informazione Finanziaria della Banca d'Italia.

In materia di sottofatturazione, nel 2016 sono stati effettuati 7.282 interventi dei quali 4.265 hanno fatto rilevare irregolarità. Il tasso di positività del 58,6%, in aumento rispetto all'anno precedente (56,5%), 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	2016				2016 vs. 2015			
	Risultato atteso	Consuntivo	Scostamento		2015	2016	Scostamento	
			Assoluto	%			Assoluto	%
Numero dei controlli		7.282			4.517	7.282	2.765	61,21%
Tasso di positività	45%	58,6%	13,6%	30,2%	56,5%	58,6%	2,1%	3,72%

Al riguardo, va segnalato che l'utilizzo sempre più diffuso del Sistema per l'Individuazione delle Dichiarazioni Doganali Anomale (SIDDA), sviluppato unicamente con risorse interne all'Agenzia, ha migliorato l'analisi delle dichiarazioni doganali per i conseguenti controlli a posteriori. Il progetto, nato per ottenere una migliore qualità del dato per le applicazioni di Data Warehouse dell'Agenzia e per fornire supporto per il Circuito Doganale di Controllo e l'Analisi dei rischi, ha ampiamente raggiunto i suoi obiettivi. Infatti, i risultati conseguiti hanno mostrato per le segnalazioni di SIDDA un incremento notevole delle positività dei controlli a posteriori.

Inoltre, l'applicazione dei criteri di selezione delle dichiarazioni anomale di SIDDA ai controlli in linea, mediante la creazione di appositi profili chiamati CREDIBILITY (nati con lo scopo di selezionare per il controllo fisico le dichiarazioni doganali su cui sono presenti anomalie statistiche), ha portato un deciso incremento delle positività dei controlli all'importazione sulle merci a rischio sottofatturazione. Infatti, i profili CREDIBILITY sono estremamente selettivi e sono mirati ai flussi merceologici a maggior rischio sottofatturazione, scelti attraverso un software di analisi statistica chiamato THESEUS fornito dal Centro Comune di Ricerca (JRC) della Commissione europea.

I controlli così innescati hanno fatto registrare un aumento dell'efficienza dei profili di rischio per sottofatturazione e anche una notevole riduzione del numero di tali controlli.

E' da evidenziare che tale tipologia di approccio consente di avere risultati anche nei settori di irregolarità e/o frode relativi a errata classifica doganale, contraffazione e mancanza di sicurezza dei prodotti.

L'attività di contrasto alla sottofatturazione ha determinato un ammontare di sanzioni pari a 15,3 milioni di euro e MDA per circa 7,9 milioni di euro. Si rileva che le sanzioni hanno riportato un incremento rispetto al 2015 (7,2 milioni di euro) e che i MDA (7,8 milioni di euro) sono rimasti sostanzialmente invariati.

Verifiche nei settori IVA e accise

Nell'ambito dell'attività di analisi, prevenzione e repressione alle violazioni in materia di accise, nel corso dell'anno 2016 sono state sviluppate, tra l'altro, iniziative volte a migliorare il dispositivo di controllo nazionale relativo a possibili frodi sui prodotti energetici. In particolare, è proseguita l'attività di analisi e di indagine relativa ai flussi intraunionali di gasolio che, rispetto all'anno precedente, è stata riorganizzata in tre macrocategorie come di seguito indicato.

1) Prima direttrice. Attività aventi ad oggetto prodotto proveniente dall'est Europa, immesso in consumo in frode

Con riferimento a tali flussi, la tecnica fraudolenta utilizzata per la movimentazione di questi flussi di prodotto consiste nel trasportare tra Stati membri "gasolio" dichiarato dal mittente estero come "olio lubrificante", atteso che per tale prodotto energetico a livello unionale non è previsto l'obbligo dell'emissione dell'e-AD (documento amministrativo elettronico per la circolazione dei prodotti soggetti ad accise in regime sospensivo). Il prodotto, così movimentato, verrebbe immesso in consumo in Italia in frode-evasione delle imposte dovute.

In merito a tale fenomeno, sulla base delle risultanze delle attività di indagine condotte anche su informazioni acquisite da collaterali Strutture estere, l'Agenzia ha adottato ogni adeguata azione di sorveglianza e controllo sul territorio. Allo scopo di rendere più incisiva l'azione di repressione di questo fenomeno, è stato attivato il coordinamento con il Comando

Generale della Guardia di finanza. Le segnalazioni inviate hanno portato fino ad ora a n. 34 Comunicazioni di Notizia di reato radicate presso n. 14 Procure della Repubblica.

2) Seconda direttrice. Analisi ed indagini su flussi, apparentemente regolari di prodotto, che circolano in regime sospensivo con il documento e-AD

Con riguardo a tale tipologia di flussi sono stati analizzati, in particolare, gli acquisti intracomunitari di gasolio da società maltesi e slovene.

L'analisi, tuttora in corso, è finalizzata ad evidenziare distorsioni di flusso di prodotto e l'apparente anti-economicità di operazioni di acquisto effettuate da operatori italiani.

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 il sistema dei cosiddetti *missing-trader* (cioè società appositamente create per interporre tra venditore ed acquirente finale e che scompaiono senza pagare l'IVA dovuta; nei sistemi complessi viene chiamata "frode-carosello" dove le interposizioni sono più d'una) oppure il sistema delle false lettere d'intento (è il caso in cui il soggetto si dichiara esportatore abituale). Le fattispecie riguardano sia prodotto in sospensione di accisa che quello ad imposta assoluta.

Più in generale, nel campo dell'IVA applicata ai carburanti per autotrazione (benzina e gasolio), già nel precedente anno era stata riscontrata una crescita dei fenomeni fraudolenti, in particolare di casi attuati mediante acquisti intraunionali dei predetti prodotti energetici ovvero attraverso acquisti senza applicazione dell'imposta, a seguito di emissione di dichiarazione di intento. La frode è realizzata per mezzo di una catena di uno o più intermediari fittizi che consentono di lucrare sugli omessi versamenti da parte di tali soggetti, sfruttando il meccanismo di neutralità dell'imposta e consentendo la detrazione al cessionario.

A seguito dell'iniziativa intrapresa già nel 2015, è continuata in modo proficuo la collaborazione con l'Agenzia delle entrate con l'individuazione dei potenziali interventi di modifica normativa nell'ottica di arginare il fenomeno, quali: l'attuazione del *reverse charge* ex art. 17 DPR 633/72 al commercio dei prodotti petroliferi, anche nell'ambito del *Quick Reaction Mechanism* previsto dalla Direttiva 2013/42/UE; l'estensione al commercio dei prodotti petroliferi dell'ambito di applicazione dell'art.60 bis del DPR 633/72 (solidarietà nel pagamento dell'imposta da parte del cessionario); l'inclusione nel settore del commercio dei prodotti energetici nei casi di applicazione di IVA monofase di cui all'art. 74, c. 1, DPR 633/72 (problema di determinazione base imponibile/prezzo di vendita). Gli interventi prospettati sono attuabili solo dopo aver posto in essere controlli efficaci, nell'ottica di contrasto al fenomeno dei *missing trader*, sia in fase di rilascio della partita IVA sia all'atto dell'utilizzo della lettera di intento. Tali controlli possono essere anche attuati implementando mirati controlli automatici nei sistemi dell'Agenzia.

Oltre agli interventi strutturali suddetti, e vista la rilevanza del fenomeno in termini di mancato gettito fiscale, questa Amministrazione ha anche sviluppato specifiche sinergie con l'Agenzia delle entrate ottenendo l'inserimento di queste tipologie di frodi nell'ambito della cosiddetta "Cabina di Regia Operativa" - art. 83 commi 5, 6 e 7 del Decreto legge 25 giugno 2008, n. 112.

Alcuni degli elementi emersi dalle attività di analisi e di indagine sopra descritte, sono stati oggetto di una specifica informativa alla Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo poiché sulla base del modello di analisi del rischio sono state rilevate anomalie riferibili a possibili soggetti interposti o fittizi potenzialmente condizionati dagli interessi della criminalità organizzata. In tale informativa è stato evidenziato l'interesse istituzionale condiviso con

l'Agenzia delle entrate per lo sviluppo di azioni sinergiche che potrebbero svilupparsi con lo scambio di informazioni inerenti i soggetti a maggiore rischio specifico, per violazioni inerenti l'IVA (in particolare la normativa inerente l'utilizzo del Plafond) e le accise. Ciò potrebbe portare, considerata l'importanza del tracciamento dei pagamenti e dei flussi di cassa secondo il modello standard da tempo adottato da questa Agenzia, a realizzare congiuntamente le indagini finanziarie.

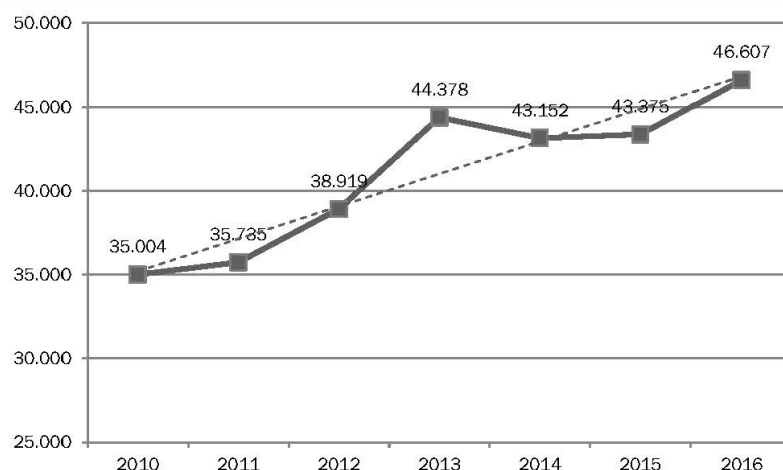
Con riferimento ai rapporti intrattenuti con altre amministrazioni in ambito internazionale, l'attività relativa alle frodi sui carburanti contempla, oltre che l'attivazione dello strumento della Mutua assistenza amministrativa per lo scambio di informazioni con le collaterali Strutture estere, anche la partecipazione dell'Italia a varie attività che si svolgono a livello unionale quali, ad esempio: l'Action 8.6.2 Mineral Oils nell'ambito del *CCWP Project Group* il cui organismo promotore è il Consiglio dell'Unione europea; l'operazione *Chess Knight* il cui organismo promotore è Europol - Commissione europea.

Per quanto riguarda l'ambito del contrasto alle violazioni, nel 2016 le verifiche nel settore IVA (Intraunionali e Plafond) hanno contribuito per il 68,3% alla performance complessiva in termini di MDA (nell'anno 2015 avevano contribuito per il 65,7%), con un tasso di positività del 51,6%, in aumento rispetto al 2015 (47,8%).

Le accise assicurano un gettito erariale pari a circa 48 miliardi di euro l'anno (di cui circa 14, IVA compresa, relativi al settore tabacchi).

Nel 2016 sono stati effettuati 46.607 controlli nei settori oli minerali, energia elettrica, alcoli che hanno consentito complessivamente l'accertamento di maggiori diritti per oltre 309 milioni di euro. Per quanto riguarda i "Controlli accise (verifiche tecnico-amministrative e di primo impianto - settore Dogane)", il consuntivo 2016 è pari a n. 46.607, superiore (+7,5%) al risultato conseguito nel 2015 (43.375). La Figura 4.A.III.4 mostra l'andamento del numero delle verifiche accise nel periodo 2010-2016.

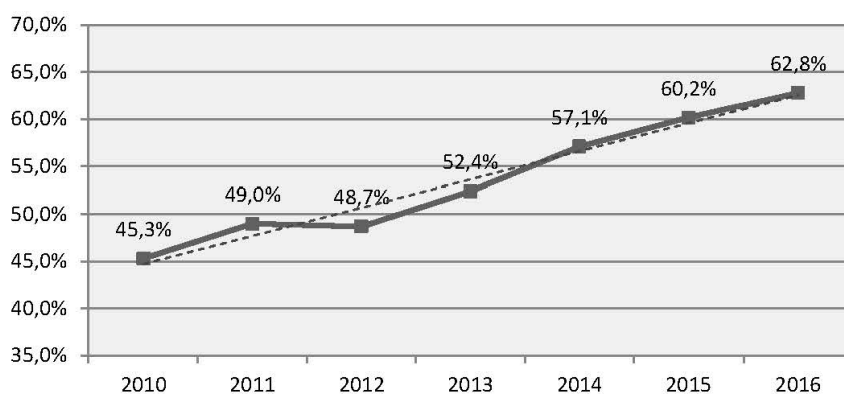
FIGURA 4.A.III.4: ANDAMENTO DEL NUMERO DELLE VERIFICHE ACCISE



Il tasso di positività delle verifiche in materia di accise (con esclusione dei tabacchi) nel 2016 è stato pari al 62,8%, in aumento rispetto al 2015 e in linea con il trend degli anni precedenti.

Va evidenziato che tale positivo risultato, ottenuto a fronte di un aumento del numero complessivo delle verifiche, dimostra il livello qualitativo elevato nonché la competenza del personale tecnico dell'Agenzia nella individuazione delle violazioni di tipo formale e sostanziale.

FIGURA 4.A.III.5. ANDAMENTO DEL TASSO DI POSITIVITÀ DELLE VERIFICHE ACCISE



Nella Tabella 4.A.III.11 sono riepilogati i risultati conseguiti nel 2016 relativamente alle attività di controllo nel settore accise, confrontandoli con gli analoghi dati del 2015. Questi risultati sono da attribuire sia all'intensificazione dell'uso di strumenti telematici sia alla incisività dei controlli riconducibile a 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.11 CONTROLLI NEL SETTORE DELLE ACCISE

Tipologia indicatore	2016				2016 vs. 2015			
	Risultato atteso	Consuntivo	Scostamento		2015 Consuntivo	2016 Consuntivo	Scostamento	
			Absolute	%			Absolute	%
Numero dei controlli	42.000	46.607	4.607	11	43.375	46.607	3.232	7,5%
Tasso di positività	55%	62,8%	7,8%	14,2%	60,17%	62,8%	2,63%	4,4%
MDA (€/mg)	***	309.487	-	-	332.526	309.487	-23.039	-6,93%

Settore dei giochi

Nel settore dei giochi non si riscontrano rilevanti fenomeni di evasione nel circuito legale in quanto tutto ciò che accade è registrato. Tuttavia, permangono aree di evasione connesse all'esercizio illegale delle medesime attività, nonché alla infiltrazione criminale nel mercato legale. È da notare che 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.

In generale, la lotta al fenomeno del gioco clandestino - e quindi alla evasione fiscale che ne deriva - interessa prevalentemente tre comparti: il gioco mediante rete fisica attraverso apparecchiature che si collegano ai siti illegali (i c.d. Totem); la manomissione/alterazione di apparecchi da gioco con vincita in denaro; le scommesse (sia mediante rete fisica sia 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 sembra acquisire rilievo è anche quello dell'alterazione delle schede degli apparecchi da intrattenimento. Al riguardo, atteso il sempre maggiore livello di complessità tecnologica delle modalità di alterazione, è stato costituito un gruppo tecnico insieme al partner tecnologico e alla Guardia di Finanza permettere a punto le strategie di contrasto.

Nel 2016 l'Agenzia ha effettuato 47.788 controlli. 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. Sugli esercizi che raccolgono scommesse e/o gestiscono apparecchi da divertimento e intrattenimento, la percentuale degli esercizi controllati almeno una volta l'anno è stata, nel 2016, del 27,9% (27.564 controlli complessivi effettuati nel settore scommesse e apparecchi, rispetto al numero complessivo di esercizi gestiti di 98.749).

TABELLA: 4.A.III.12.CONTROLLI NEL SETTORE DEI GIOCHI

Tipologia controllo	N. controlli effettuati
Controlli su divieto di gioco ai minori	16.717
Controlli su apparecchi	26.764
Controlli su scommesse	3.829
Controlli sul Bingo	329
Controlli sul gioco on line	149
Totale	47.788

I controlli effettuati nel 2016 sono sostanzialmente in linea, se non superiori rispetto a quelli effettuati nell'anno precedente. Sono state svolte le attività preparatorie delle operazioni interforze definite dal "Comitato per la prevenzione e repressione del gioco illegale". Nell'anno sono state effettuate due operazioni, rispettivamente nel mese di luglio e nel mese di dicembre, mirate principalmente alla tutela dei minori.

Per quanto concerne le somme derivanti dall'accertamento di violazioni tributarie e amministrative, nel 2016 si "registra" un valore di 87.462.437 euro. In particolare, l'imposta accertata è stata pari a circa 30,7 milioni di euro, le sanzioni amministrative irrogate pari a circa 27,1 milioni di euro, quelle tributarie a circa 29,6 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.

In generale si è rilevata una riduzione delle violazioni nel settore dei giochi, in parte dovuta alla regolarizzazione del circuito parallelo, e in parte a una 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 23 dicembre 2014, n. 190 (e successivamente estesa anche nel 2016 ad opera della Legge 28 dicembre 2015, n. 208). Si è così regolarizzata una parte dei cosiddetti CTD, 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 nocumeto per le entrate erariali. La gestione dell'Agenzia in tale settore, nel solco della previsione normativa della "regolarizzazione" testé citata, ha permesso l'emersione di oltre 2.300 soggetti (2015 e 2016) con un recupero d'imposta versata (al netto degli oneri concessori) di circa 48,5 milioni di euro. Nel 2016 sono emersi 359 nuovi soggetti, con un'imposta versata pari a euro 4.067.293,01.

E' stata rafforzata l'attività di controllo sugli istituti assicurativi o bancari presso i quali i concessionari di giochi hanno stipulato le fideiussioni, mettendo in evidenza le eventuali criticità determinate da ridotte coperture in termini di valori patrimoniali. Inoltre, nel corso del 2016, al fine di prevenire infiltrazioni criminali nella filiera del gioco, è stato effettuato un esame approfondito di 250 soggetti considerati più a rischio, ai fini di un monitoraggio periodico.

Infine, si è completato il processo di integrale automazione della procedura di inibizione dei siti che offrono gioco senza autorizzazione e sono state perfezionate le metodologie di controllo successivo all'emanazione di provvedimenti di inibizione attraverso un costante coordinamento con la Guardia di Finanza e la Polizia postale. Il numero complessivo dei siti inibiti è salito a 6.204.

Prevenzione e controlli in ambito extratributarario

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 a quelli programmati e, nel complesso, confermano un miglioramento qualitativo delle attività di controllo. Infatti, nell'anno 2016 sono stati sequestrati circa 7,8 milioni di pezzi e circa 13 mila tonnellate di merci, per un valore accertato di 252,6 milioni di euro e un valore stimato di 284,5 milioni di euro. Per quanto riguarda il contrasto al fenomeno della contraffazione, la Tabella 4.A.III.13 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, in linea con il trend dei flussi registrati negli ultimi anni. Rispetto all'anno precedente, si conferma un tasso di positività dei controlli pari al 22,2%, in aumento rispetto a valore registrato per il 2015 (20,9%).

TABELLA 4.A.III.13: CONTROLLI IN TEMA DI CONTRAFFAZIONE

Tipologia indicatore	2016				2016 vs. 2015			
	Risultato atteso	Consuntivo	Scostamento		2015	2016	Scostamento	
			Assoluto	%			Assoluto	%
Numero dei controlli	***	28.277	***	***	33.221	28.277	-4.944	-14,88%
Tasso di positività	18%	22,2%	4,2	23,3%	20,98%	22,2%	1,22%	5,82%

Come evidenziato nella Tabella 4.A.III.14, che riporta le categorie e il valore delle merci contraffatte, il 35,13% dei pezzi sequestrati è costituito da etichette, adesivi, cartellini e bottoni (Altre merci), seguito dal 15,47% dei giocattoli, giochi e articoli sportivi. Sebbene con percentuali diverse, rispettivamente del 45,1% e del 8,6%, tali categorie rappresentavano anche nel 2015 oltre il 50% dei pezzi sequestrati.

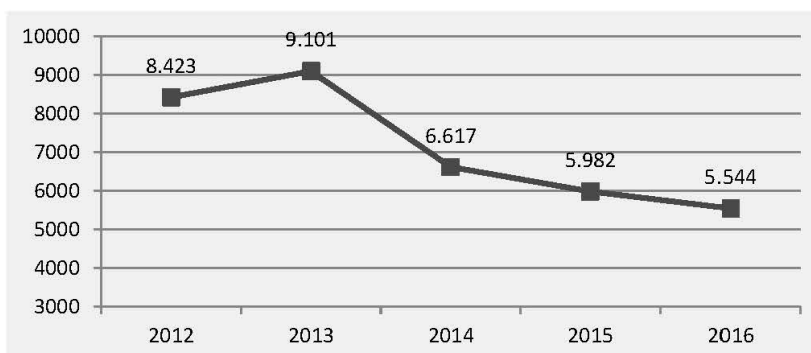
TABELLA 4.A.III.14: CATEGORIE E VALORE DELLE MERCI CONTRAFFATTE (ANNO 2016)

Categoria TAXUD	N. pezzi	%	Valore accertato (euro)	Valore stimato (euro)
1) Prodotti alimentari e bevande	176.045	7,89%	160.136	206.136
2) Prodotti per la cura del corpo	60.116	2,69%	126.798	145.798
3) Abbigliamento ed accessori	175.182	7,85%	2.677.641	3.705.722
4) Calzature e loro parti	187.859	8,41%	1.050.170	1.421.339
5) Accessori personali	122.716	5,50%	2.202.859	3.954.080
6) Telefoni cellulari e loro parti	117.765	5,28%	1.549.013	1.657.746
7) Apparecchi elettronici ed informatici	218.062	9,77%	917.105	1.593.063
8) CD,DVD, cassette, cartucce per giochi	674	0,03%	1.574	31.100
9) Giocattoli, giochi e articoli sportivi	345.380	15,47%	1.338.824	2.597.770
10) Tabacchi	43.857	1,96%	175.361	175.595
11) Medicinali	459	0,02%	184.775	184.775
12) Altre merci	784.334	35,13%	733.937	894.982
Totale contraffazione	2.232.449	100%	11.118.193	16.568.106
var % (2016/2015)	-47,00%		-45,00%	-41,50%

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.

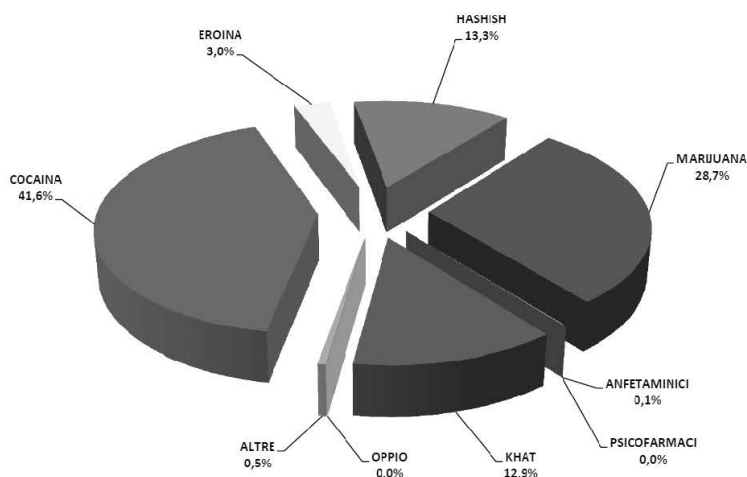
Nel settore degli stupefacenti, nel 2016 l'Agenzia ha sequestrato merci per circa 5.544 chilogrammi e oltre 150 mila pezzi (pasticche o similari +371% rispetto all'anno precedente). Considerando le quantità in chilogrammi, il 41,6% ha riguardato la cocaina, il 28,7% la marijuana, il 13,3% l'hashish, il 12,9% il khat e il 3% l'eroina. 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.

La Figura 4.A.III.6 e la Tabella 4.A.III.15 mostrano, rispettivamente, l'andamento dei sequestri di stupefacenti nel quinquennio 2012-2016 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.6: ANDAMENTO DEI SEQUESTRI DI STUPEFACENTI (IN KG)**TABELLA 4. A. III.15: QUANTITÀ SEQUESTRATE E STIMA DEI VALORI PER TIPOLOGIA DI STUPEFACENTI**

Tipologia di stupefacenti	Quantità e valore stimato					
	Anno 2015			Anno 2016		
	Kg/litri	N. pezzi (pasticche o similari)	Valore stimato (euro)	Kg/Lt	N. pezzi (pasticche o similari)	Valore stimato (euro)
COCAINA	1.750,9		127.807.545	2.303,9		170.382.255
EROINA	250,4		14.506.311	168,6		10.202.882
HASHISH	146,0	8	1.416.883	736,1	20	7.464.374
MARIJUANA	1.888,6	14	14.789.300	1.589,8	119	15.593.960
ANFETAMINICI	0,5	136	27.184	3,7	382	66.238
PSICOFARMACI	0,0	2.587	13.412	0,0	149.595	60.104
KHAT	1.917,7		2.415.444	714,9		812.272
OPPIO	0,0		0	0,0		10
ALTRE	27,5	29.222	1.674.596	27,1	463	1.399.343
TOTALE (stupefacenti)	5.981,5	31.967	162.650.675	5.544,2	150.579	205.981.438
PRECURSORI	0,0	0	0	0,0	0	0
Totale complessivo	5.981,5	31.967	162.650.675	5.544,2	150.579	205.981.438
				Variazione % (2016/2015)		
				-7,3%	371,0%	26,6%

FIGURA 4.A.III.7: TIPOLOGIA SEQUESTRI PER STUPEFACENTI



Nell'ambito dell'attività di prevenzione e contrasto al **contrabbando di sigarette**, nel corso del 2016 sono stati sequestrati per contrabbando circa 2,2 milioni di pacchetti di sigarette e circa 30,2 tonnellate di tabacco sfuso. Sono stati sequestrati, inoltre, circa 7.310 sigari (+32,9% rispetto ai sigari sequestrati nel corso del 2015) e circa 2,2 milioni pacchetti di sigarette contraffatte (+22,2% rispetto al 2015). La maggiore quantità di pacchetti sequestrati hanno come paese di origine la Grecia, il Montenegro e la Malesia.

Nell'anno 2016, l'Agenzia ha continuato a prendere parte alle riunioni organizzate dall'Osservatorio per la lotta al contrabbando e alla contraffazione di tabacchi lavorati, istituito dall'Università di Padova, che prevede anche la partecipazione della Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, delle Forze di Polizia, dell'OLAF e delle più rilevanti società mondiali produttrici di sigarette, con l'obiettivo di condividere le informazioni inerenti i nuovi *trend* e le problematiche sottese alla commercializzazione dei prodotti del tabacco. Inoltre, in tale ambito, sono continuate le attività di *intelligence* e di cooperazione internazionale, rafforzando la collaborazione con le Amministrazioni doganali estere e in particolare con le Ambasciate di Germania ed Inghilterra.

L'Agenzia ha anche preso parte all'operazione doganale congiunta denominata Grifone II, predisposta dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane, che si è tenuta dal 1 marzo al 30 aprile 2016, allo scopo di monitorare tutte le spedizioni transfrontaliere, a livello mondiale, dei prodotti del tabacco e dei macchinari utilizzati per la produzione degli stessi. La preventiva attività di analisi dei rischi per la selezione delle spedizioni e dei soggetti da sottoporre a controllo è stata effettuata in sinergia con il Comando Generale della Guardia di Finanza.

Nell'ambito del **settore agroalimentare nazionale**, l'Agenzia ha potenziato l'analisi dei flussi commerciali a rischio e assicurato l'adozione di iniziative a tutela del settore. Al riguardo, sono state di grande rilievo le collaborazioni istituzionali dell'Agenzia con i Nuclei Specialistici del Comando Carabinieri Politiche Agricole e Alimentari-NAC e della Sanità - NAS e con il Corpo Forestale dello Stato, con i quali sono tuttora in corso attività congiunte.

L'intero dispositivo posto in essere dall'Agenzia ha confermato la necessità di potenziare la capacità di lettura e di analisi dei flussi commerciali internazionali a rischio ed ha evidenziato come il "punto di vista doganale" dei traffici commerciali costituisca un osservatorio privilegiato per la tutela delle norme tributarie ed extratributarie riferibili anche al settore agroalimentare e di contrasto. Questo dispositivo di controllo doganale è integrato e reso sinergico con quello

delle altre competenti Autorità dello Stato, per contrastare gli interessi della criminalità economico-finanziaria nel commercio transfrontaliero di prodotti agroalimentari.

Nel 2016 è continuata l'attività di monitoraggio e analisi dei flussi nel settore oleario. I modelli di analisi, di prevenzione e repressione degli illeciti finora adottati, nonché gli esiti delle operazioni, sono stati esposti presso la sede dell'Agenzia ad esponenti della Commissione parlamentare d'inchiesta sui fenomeni della contraffazione, della pirateria in campo commerciale e del commercio abusivo nel settore dell'olio di oliva. Il settore agroalimentare pesa per il 13,5% sull'economia nazionale, con un *trend* occupazionale che registra continui incrementi da attribuire, in buona misura, alla crescente domanda estera di prodotti agroalimentari "Made in Italy", domanda che si prevede varrà circa 50 Miliardi di Euro nel 2020.⁶⁷

L'importanza assunta dal settore per il nostro Paese è desumibile anche dal numero di riconoscimenti DOP (Denominazione di Origine Protetta), IGP (Indicazione di Origine Protetta) e STG (Specialità Tradizionale Garantita), conferiti dall'Unione europea a differenti tipologie di prodotti agroalimentari italiani. L'Italia è il Paese con il maggior numero di riconoscimenti in parola. I dati diffusi dal Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali (MIPAAF) indicano, ad oggi, 285 prodotti che possono essere etichettati con uno dei suddetti indici di qualità.⁶⁸

I dati sopra riepilogati, da un lato evidenziano l'importanza del settore per l'economia nazionale, dall'altro danno fondamento alla necessità di tutelare lo stesso dai rischi di contraffazione, intesa quale falsa rappresentazione della qualità dei prodotti alimentari offerti sul mercato, allo scopo di indurre il consumatore all'acquisto. Al fenomeno è riconducibile anche la cosiddetta agropirateria che si sostanzia nella contraffazione dei marchi di qualità e/o della provenienza geografica dei prodotti agroalimentari, al fine di conferire falsamente loro caratteristiche organolettiche di pregio che in realtà non possiedono.

In tale campo si è articolata l'azione delle Dogane spesso in collaborazione con le altre competenti Amministrazioni dello Stato e con i reparti specialistici delle varie Forze di Polizia. Sulla base delle indicazioni prioritarie originariamente emanate dal Ministero delle Politiche Agricole Agroalimentari e Forestali, le azioni poste a tutela della qualità dell'olio extravergine di oliva hanno assunto particolare rilevanza nell'azione delle dogane, specialmente per quanto attiene ai flussi in esportazione verso i mercati del nord America. Le tecniche di analisi dei flussi commerciali e di controllo mirato sono state applicate al commercio internazionale dell'olio di oliva, relativamente ad importazioni ed esportazioni (flussi extra UE) nonché alle cessioni/acquisti intraunionali (flussi intra UE), al fine di espletare controlli mirati sia negli spazi doganali che presso le sedi aziendali e gli stabilimenti di miscelazione - imbottigliamento, per il riscontro delle anomalie segnalate.

Nel 2016, 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 e 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 SEPA, AQSIQ, certificati di pre-shipment - CCIC, 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

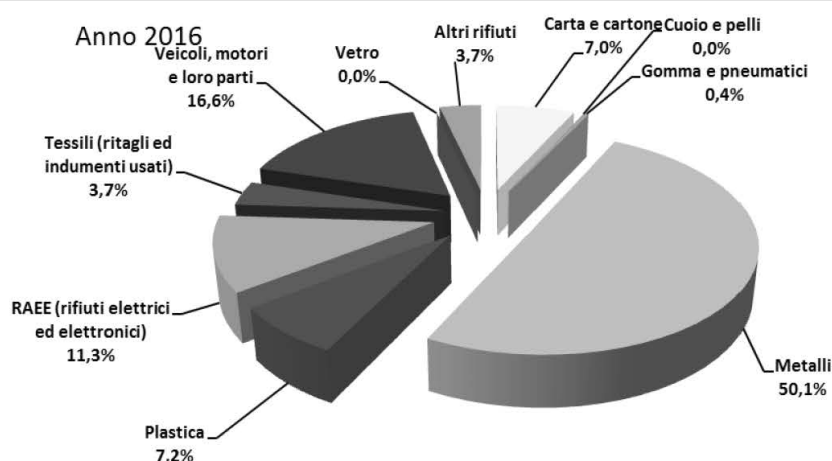
⁶⁷ ISMEA - UNIONCAMERE - "AgrOsserva trimestrale di analisi e previsioni per la filiera agroalimentare IV trimestre 2015";

⁶⁸ MIPAAF - <https://www.politicheagricole.it/flex/cm/pages/ServeBLOB.php/L/IT/IDPagina/309> - 2090.

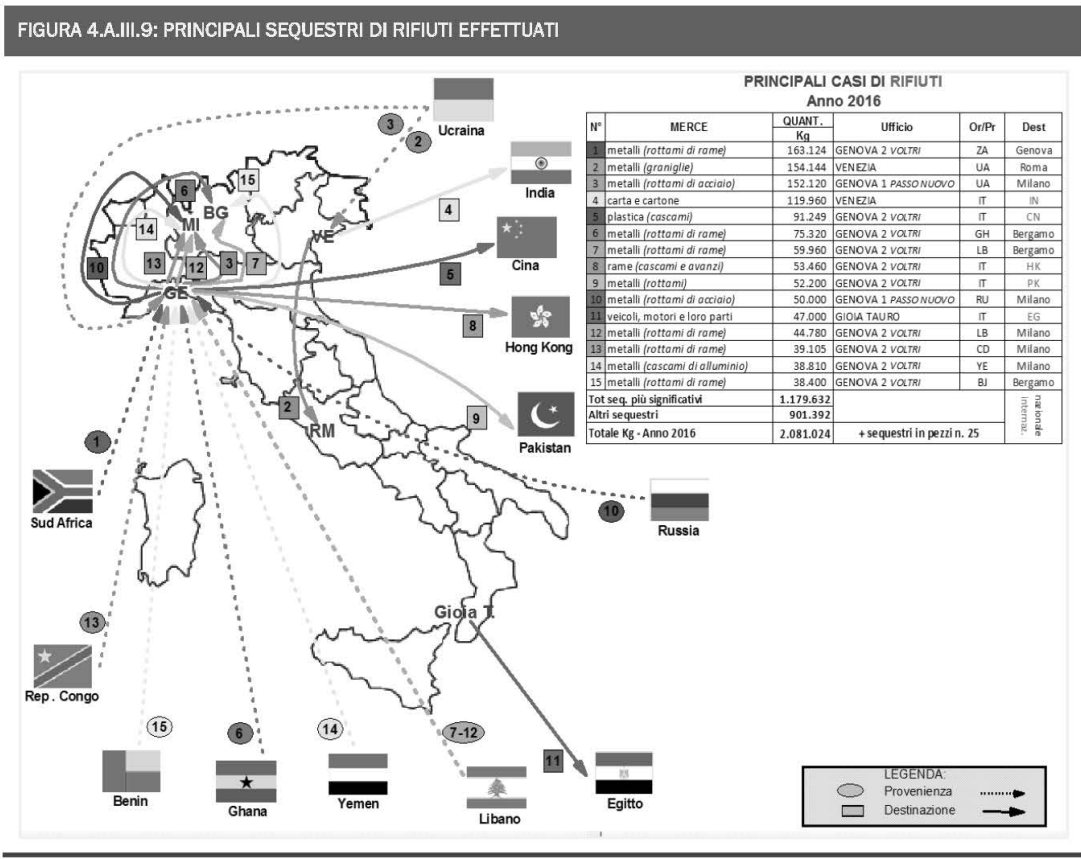
cooperazione nel contrasto del traffico illecito di rifiuti attraverso lo scambio di dati, informazioni, analisi congiunte del quadro normativo di riferimento e redazione di raccomandazioni.

Nel corso dell'anno sono state sequestrate circa 2.081 tonnellate di rifiuti per un valore accertato di circa 2,9 milioni di euro. Come evidenziato nella Figura 4.A.III.8 , il 50,1% dei sequestri (in kg) ha riguardato i "rifiuti di metallo" (principalmente in importazione) seguiti dai "veicoli, motori e loro parti" (16,6%), dai rifiuti riconducibili a "RAEE - rifiuti elettrici ed elettronici" (11,3%), dalla plastica (7,2%), dalla "carta e cartone" (7,0%) e dai rifiuti tessili/indumenti usati (3,7%).

FIGURA 4.A.III.8. 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, su spedizioni di veicoli destinati ai Paesi del continente Africano, selezionati dal Circuito Doganale di Controllo telematico, nell'ambito del Codice operativo denominato "RILAlA", attivato già da diversi anni dall'Agenzia. Nel 2016 l'Agenzia ha indirizzato numerose informative, dedicate al fenomeno in esame, alla Procura Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, per le valutazioni del Procuratore Nazionale che hanno dato impulso ad investigazioni presso le competenti Procure Distrettuali Antimafia, tuttora in corso.



L'elaborazione dei dati a livello nazionale relativi alle esportazioni dirette verso la Repubblica Popolare Cinese, evidenzia per il 2016 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. Questi ultimi rientrano 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.

Nell'ambito dell'azione di prevenzione e repressione alle violazioni in materia valutaria, di particolare rilievo è risultata l'attività di *intelligence* volta a porre in correlazione i flussi merceologici a rischio (per contrabbando, contraffazione, traffici di rifiuti, traffici di droga) con i flussi finanziari e valutari sospetti. Nel corso del 2016 sono state accertate n. 5.419 violazioni che hanno portato a sequestrare valuta per 5.396.526 euro ed a sanzioni per 4.207.654 euro.

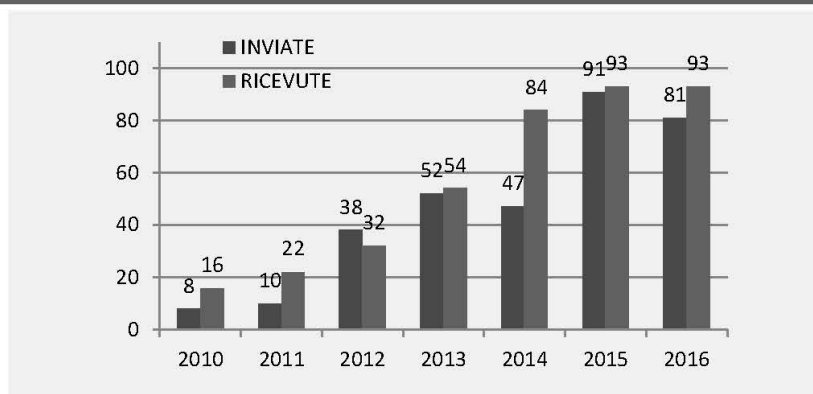
Attività di prevenzione e contrasto nell'ambito delle collaborazioni internazionali

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 e alla stipula di accordi, memorandum e convenzioni con Paesi terzi. Nell'anno 2016 sono state registrate nella Banca Dati Mutua assistenza 2.115 (2.271 nel 2015) richieste attive e passive di cooperazione amministrativa in materia di origine per un totale di 4.864 documenti oggetto di controllo (a fronte dei 4.294 documenti del 2015).

Con riferimento alle attività di mutua assistenza inquadrare ai sensi della Convenzione di Napoli II si rileva che il numero delle istanze ricevute (mutua assistenza passiva) è analogo a quello dello scorso anno, mentre il numero delle istanze inviate (mutua assistenza attiva) è leggermente inferiore. Permane tuttavia il costante incremento dei livelli qualitativi delle trattazioni in termini di complessità e diversificazione.

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.10 è possibile rilevare il progressivo incremento dell'utilizzo dello strumento della Convenzione di Napoli II.

FIGURA 4.A.III.10: ATTIVITÀ DI MUTUA ASSISTENZA AI SENSI DELLA CONVENZIONE DI NAPOLI II



Il numero delle richieste attive (ricevute o inviate) non corrisponde al numero delle trattazioni che vengono effettuate per un singolo fascicolo. Ciò significa che il periodo complessivo di esecuzione di una misura di assistenza varia in base alla complessità del caso (più il caso è complesso più il numero di trattazioni e di corrispondenza con lo Stato membro coinvolto aumenta). Non a caso la consuntivazione delle "trattazioni", per l'anno 2016, è pari a 290 attività rispetto ai 174 fascicoli aperti. Le richieste trattate hanno riguardato principalmente, nell'ordine, i prodotti viaggianti in sospensione di accisa (prodotti alcolici e sigarette/tabacchi), le accise non armonizzate (in maggioranza oli lubrificanti), il contrabbando, la droga, la contraffazione, il riciclaggio di denaro e in misura minore le merci vietate/pericolose e contraffatte, esemplari della Convenzione di Washington, violazioni per sottofatturazione.

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, mentre nel 2016 ne sono state registrate 31. Nello stesso anno sono poi pervenuti, come sempre, numerosi seguiti di INF AM delle annualità pregresse.

IV) L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA

Anche per il 2016 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

La programmazione operativa del Corpo per il 2016 è stata complessivamente preordinata a dare attuazione agli indirizzi di politica economica, finanziaria e fiscale del Governo, delineati, oltre che nell'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche e nella Direttiva Generale per l'azione amministrativa e la gestione, anche nel Documento di economia e finanza per il 2016 e nelle leggi 28 dicembre 2015, n. 218 (Legge di stabilità 2016) e 11 marzo 2014, n. 23, recante la delega per la riforma fiscale, nonché nei relativi provvedimenti d'attuazione. Nel loro insieme, tali provvedimenti sono stati principalmente rivolti a rafforzare la fase della prevenzione, a garantire la semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti in un quadro di reciproca e leale collaborazione con l'Amministrazione finanziaria ed il potenziamento dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nel 2016 il Corpo ha proseguito nel percorso di adeguamento delle proprie linee d'azione alla riforma fiscale. L'obiettivo è stato, in primo luogo, la sistematica applicazione dell'art. 9 della Legge 11 marzo 2014, n. 23, di delega al Governo per la riforma fiscale, per rafforzare i controlli mirati basati, in particolare, 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, a conferma dell'estrema utilità delle investigazioni più complesse quale strumento per ottenere elementi indicativi di consistenti evasioni fiscali. La proiezione investigativa ha rappresentato, quindi, l'elemento caratterizzante di tutta l'azione operativa del Corpo, che sistematicamente valorizza, ai fini fiscali, le informazioni acquisite nei diversi comparti della missione istituzionale: dalle indagini di polizia giudiziaria, ai controlli antiriciclaggio, dalle attività di contrasto alla corruzione e alle frodi in danno dei bilanci dell'Unione europea e dello Stato, alle investigazioni nei confronti della criminalità organizzata.

In secondo luogo, il Corpo ha inteso orientare le proprie linee d'azione al sostegno alle misure di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti ai propri obblighi fiscali, introdotte in attuazione della riforma. Infatti, in linea con il rinnovato spirito di collaborazione fra Fisco e contribuenti varato con la citata Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, nonché con i relativi provvedimenti attuativi, sono state emanate direttive tese a sostenere le misure di stimolo all'adeguamento spontaneo degli obblighi tributari da parte degli operatori, tra cui il "ravvedimento operoso" cosiddetto "allargato", ora azionabile anche dopo l'avvio di una verifica fiscale, e la collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*). Allo stesso modo, sono state impartite specifiche disposizioni concernenti l'azione ispettiva nei riguardi dei contribuenti destinatari delle cosiddette "lettere d'invito alla *compliance*" previste dall'art. 1, commi da 634 a 636, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190⁶⁹, con cui l'Amministrazione mette a disposizione dei contribuenti gli elementi di cui è in possesso nei loro confronti, in modo da consentire un corretto adempimento degli obblighi dichiarativi o per porre rimedio ad eventuali errori od omissioni mediante il ricorso al citato ravvedimento operoso. Ulteriori direttive operative sono state poi emanate in materia di adesione al regime dell'adempimento collaborativo ai sensi degli artt. da 3 a 7 del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 e inoltre di istanze di "interpello sui nuovi investimenti" ai sensi dell'art. 2 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

In tale contesto, le linee d'azione dettate ai Reparti si sono poste quale principale obiettivo quello di non ostacolare in alcun modo l'adesione ai nuovi istituti messi a disposizione del contribuente, nell'ottica di agevolare l'affermazione del rinnovato spirito di cooperazione con il fisco e di assicurare l'indispensabile unitarietà d'azione dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso, anche al fine di evitare duplicazioni di interventi nei riguardi del medesimo contribuente e, conseguentemente, orientare le risorse operative verso il contrasto alle condotte evasive più gravi e alle frodi.

L'attività di contrasto

In questo rinnovato quadro d'insieme, le strategie operative attuate dalla Guardia di Finanza nel 2016 nel settore del contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, quale Forza di Polizia economico-finanziaria e giudiziaria a competenza generale, sono state concretamente perseguite attraverso interventi ispettivi, svolti nel quadro di Piani Operativi, nonché nell'ambito di indagini di polizia giudiziaria, che hanno valorizzato la capacità del Corpo di sviluppare attività investigative in grado di approfondire i diversi fenomeni d'illegalità fiscale con azioni complete e trasversali, vale a dire estese a tutte le implicazioni di carattere criminale, economico e finanziario.

In tale prospettiva, le linee d'azione del Corpo sono state finalizzate a:

- mirare gli obiettivi ispettivi su contribuenti connotati dai più elevati profili di evasione e di frode, con particolare riguardo al contrasto delle forme evasive più dannose e aggressive, fra le quali rientrano le frodi carosello, gli abusi nelle attività di incasso e trasferimento di fondi e di immobili, i fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del *transfer pricing* e di delocalizzazione fittizia di persone

⁶⁹ Legge di stabilità 2015.

fisiche e/o imprese, nonché i casi di elusione fiscale. In tale ambito, una funzione centrale assume l'analisi di rischio per la programmazione, preparazione ed esecuzione dell'attività di controllo e verifica fiscale, allo scopo di:

- dare corso ad attività ispettive in presenza di concreti e oggettivi elementi indicativi di fenomeni evasivi, elusivi e di frode fiscale, di modo da ancorare la scelta del soggetto da controllare a specifiche motivazioni attinenti all'effettiva possibilità che siano state poste in essere violazioni fiscali;
 - adottare le metodologie di controllo più appropriate in relazione agli elementi acquisiti dall'attività di analisi, integrati da tutte le ulteriori informazioni comunque ottenute, in particolare dall'attività di intelligence, dall'azione di controllo economico del territorio, dalle indagini di polizia giudiziaria e da altre attività svolte nei diversi settori della missione istituzionale, ivi comprese quelle derivanti dall'esame delle segnalazioni per operazioni sospette;
 - ferma restando la necessaria completezza dell'azione ispettiva e la piena aderenza alle previsioni normative, concentrare gli approfondimenti sui profili di irregolarità emersi dalla preventiva analisi, anche per ridurre, ove possibile, la tempistica dei controlli e delle verifiche;
- garantire una costante e diffusa aggressione dei patrimoni dei responsabili dei reati tributari, con il sistematico interessamento dell'Autorità giudiziaria, al fine di aumentare i sequestri di beni, anche nella forma "per equivalente", in funzione della confisca obbligatoria dei valori corrispondenti alle imposte evase.

Anche nel 2016, è stata assicurata una collaborazione costante con la Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate in tema di coordinamento tecnico-operativo prima della formulazione di rilievi nei casi connotati da incertezza normativa. In particolare, nella scorsa annualità, sono stati condotti 21 coordinamenti a livello centrale, nonché conclusi 31 interventi i cui rilievi sono stati preventivamente coordinati secondo le richiamate modalità, con la complessiva constatazione di circa 6,3 miliardi di euro di redditi non dichiarati ai fini delle imposte sui redditi e di base imponibile IRAP non dichiarata per 1,6 miliardi di euro.

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 demoltiplicati, all'esito del necessario processo di condivisione, ai 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 Operativi⁷⁰ 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 Piani⁷¹ 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 2016 gli obiettivi sono risultati ampiamente conseguiti, dal momento che è stata data completa attuazione ai 20 Piani Operativi previsti, mediante l'esecuzione di 94.016 verifiche e controlli fiscali e 14.115 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. La Tabella 4.A.IV.1 riepiloga i risultati complessivamente conseguiti dai Reparti nel corso del 2016, in termini di imposte evase e basi imponibili proposte per il recupero a tassazione.

TABELLA 4.A.IV.1: LOTTA ALL'EVASIONE – RISULTATI COMPLESSIVI(*) 2016

Base Imponibile Lorda proposta (Ricavi/compensi non dichiarati o non contabilizzati e costi/spese non deducibili) segnalata a seguito di verifiche e controlli	55.707
Costi segnalati come riconoscibili al contribuente	26.135
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	29.572
IVA evasa segnalata a seguito di verifiche e controlli	5.471
Basi imponibili IRAP segnalate a seguito di verifiche e controlli	27.545
Ritenute	1.328

(*) importi espressi in milioni di euro

Al riguardo, si segnalano l'incremento, rispetto al 2015, del 10,8% dell'IVA evasa scoperta dai Reparti, pari a quasi 5,5 miliardi di euro, e la lieve diminuzione dell'8,8% della base imponibile lorda, pari a circa 55,7 miliardi di euro, ampiamente compensata dal sensibile incremento dei rilievi in materia di ritenute (+104,4% rispetto al 2015), per un importo di oltre 1,3 miliardi di euro, nonché l'incremento dell'11,9% dei costi segnalati, al termine delle verifiche e dei controlli, in favore del contribuente, pari a circa 26,1 miliardi di euro, a conferma dell'aumentata attenzione nei riguardi del soggetto sottoposto ad attività ispettiva.

Va tuttavia precisato che i risultati dianzi 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 2016, 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 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”*,

⁷⁰ “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”.

⁷¹ “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”.

“Imprese di rilevanti dimensioni”, “Lavoratori autonomi”, “Controlli ai fini delle imposte dirette, dell’IVA e di altri tributi”. Da questi sono esclusi gli oltre 13.000 controlli eseguiti nel 2016 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 degli 80.968 interventi, le verifiche (23.690) e i controlli (57.278) hanno riguardato nel complesso 235.104 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(*)
1ª (da 0 a 5.164.568 euro)	74.086	13.343	2.137	14.479
2ª (da 5.164.569 a 100.000.000 euro)	6.290	15.106	3.030	7.371
3ª (oltre 100.000.000 euro)	592	27.258	304	5.695
TOTALE	80.968	55.707	5.471	27.545

(*) 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 2016, di sviluppare 7 filoni d’indagine con 699 interventi ispettivi, che hanno permesso di constatare oltre 1,6 miliardi di euro di elementi positivi di reddito non dichiarati o costi non deducibili e più di 330 milioni di euro di IVA evasa, nonché di scoprire 332 evasori totali, principalmente nei settori delle frodi all’IVA, dell’evasione fiscale nelle compravendite immobiliari, dei professionisti e dei giochi illegali.

Alle attività dianzi indicate si sono aggiunti gli oltre 525mila interventi condotti nell’ambito del settore del controllo economico del territorio. Tra questi, si segnalano, in particolare, quelli svolti in materia di controlli strumentali (379.883), trasporto merci su strada (112.123, di cui 26.088 nel settore della circolazione dei prodotti sottoposti ad accise), nonché in materia di indici di capacità contributiva (14.788), riepilogati nella Tabella 4.A.IV.3.

TABELLA 4.A.IV.3: CONTROLLI STRUMENTALI – ESEGUITI NEL 2016	
Controlli complessivi eseguiti	525.567
di cui:	
- in materia di scontrini e ricevute fiscali	379.883
- sul trasporto delle merci	112.123
di cui sulla circolazione dei prodotti sottoposti ad accise	26.088
- su indici di capacità contributiva	14.788
- canone RAI	12.107

Nella prospettiva di garantire concretezza all'azione di servizio della Guardia di Finanza, è proseguita anche nel 2016 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 2016, il valore dei beni immobili, delle azioni, delle quote societarie e delle disponibilità finanziarie sequestrati ammonta a circa 800 milioni di euro, mentre le proposte di sequestro sfiorano i 4 miliardi di euro. Il prospetto riepilogativo (Tabella 4.A.IV.4) riporta i dati delle proposte avanzate e dei sequestri eseguiti nel 2016.

TABELLA 4.A.IV.4: SEQUESTRI PATRIMONIALI PER REATI FISCALI - ESEGUITO 2016 (VALORE ASSOLUTO)	
Valori sequestrati (€)	781.387.725
Valori proposte di sequestro (€)	3.861.092.696

Inoltre, nell'annualità 2016:

- 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 362 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 9,3 milioni di euro complessivi. Dei 362 interventi, 209 sono stati oggetto di ravvedimento totale, ossia per tutte le violazioni oggetto dell'attività ispettiva, mentre i rimanenti 153 hanno interessato solo alcuni rilievi⁷²;
- nel corso dei controlli sul rilascio degli scontrini e delle ricevute fiscali sono stati riscontrati 111.121 casi di mancata emissione del documento fiscale, pari al 29% 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. 203⁷³. Nel 2016 i Reparti del Corpo, in attuazione del Piano operativo "Riscossione", predisposto a seguito del rinnovato accordo di collaborazione con Equitalia S.p.a., hanno eseguito 225 interventi di assistenza a pignoramenti e accertamenti patrimoniali congiunti con i funzionari della riscossione 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. Rispetto alla precedente annualità, vi è stata, tuttavia, una complessiva rimodulazione del numero degli interventi a richiesta, espressamente richiesta dalla citata società di riscossione.

⁷² 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.

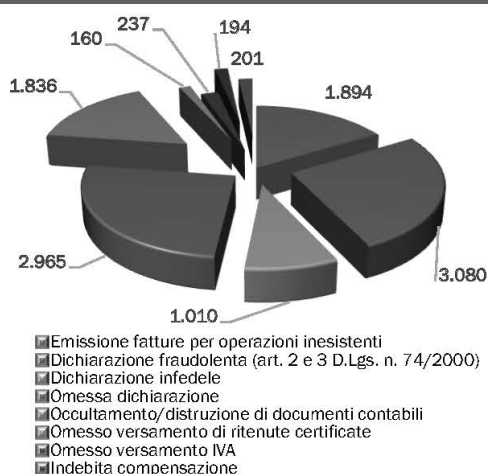
⁷³ Convertito dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Gli interventi svolti nel 2016 in collaborazione con la Guardia di Finanza hanno consentito, comunque, a Equitalia S.p.a. di attivare azioni di recupero che si sono concluse con il pignoramento di beni in possesso di soggetti iscritti a ruolo, per un valore complessivo di oltre 55 milioni di euro (quasi il doppio del 2015) e con l'accertamento patrimoniale per oltre 175 milioni di euro (con un incremento di dieci volte rispetto al 2015).

In materia di indagini di polizia giudiziaria svolte dai Reparti, si rappresenta che, oltre alle citate 14.115 deleghe concluse, nel 2016 sono pervenute ai Reparti del Corpo, dalle Procure della Repubblica, 15.981 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 2016 sono stati complessivamente denunciati 11.303 soggetti e accertati 11.577 reati tributari, di cui il 60% 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 2016

Soggetti denunciati (n.)	11.303
- di cui in stato di arresto (n.)	99
Reati accertati (n.)	11.577
- Emissione fatture per operazioni inesistenti	1.894
- Dichiarazione fraudolenta (art. 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000)	3.080
- Dichiarazione infedele	1.010
- Omessa dichiarazione	2.965
- Occultamento/distruzione di documenti contabili	1.836
- Omesso versamento di ritenute certificate	160
- Omesso versamento IVA	237
- Indebita compensazione	194
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	201

FIGURA 4.A.IV.1: REATI ACCERTATI 2016

Da ultimo, va segnalata la sempre maggiore applicazione delle misure di prevenzione patrimoniale ai sensi della normativa antimafia di prevenzione (Decreto legislativo 6 settembre

2011, n. 159) e penale (art. 12-sexies Legge 7 agosto 1992, n. 356), nei riguardi dei c.d. “soggetti connotati da pericolosità economico-finanziaria”, intendendosi per tali coloro che per condotta e tenore di vita, debba ritenersi che vivono abitualmente con i proventi di attività delittuose a sfondo economico-finanziario, ivi comprese quelle di natura fiscale. In tale ambito, nel corso del 2016, sono stati svolti 325 accertamenti patrimoniali nei confronti di 523 soggetti, che hanno consentito di avanzare proposte di sequestro di beni per quasi 493 milioni di euro e sottoporre a sequestro e confisca patrimoni per un valore, rispettivamente, di oltre 282 milioni di euro e 370 milioni 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.

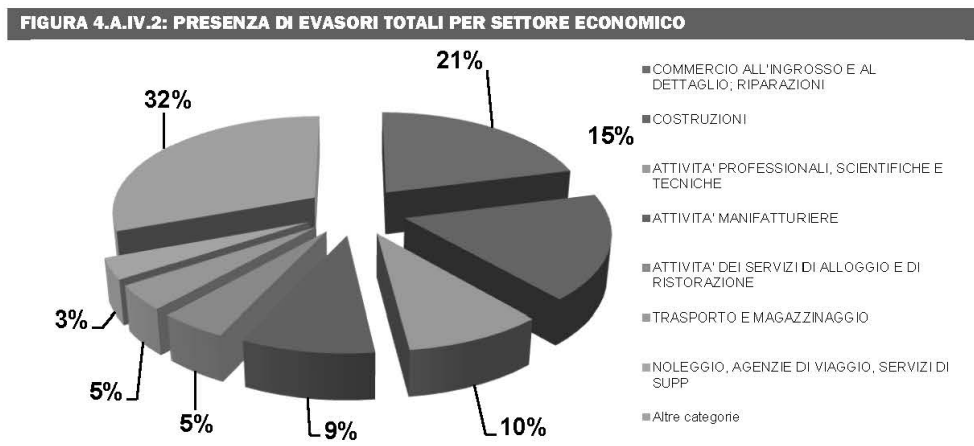
Il riepilogo dei risultati conseguiti è riportato nella Tabella 4.A.IV.6.

TABELLA 4.A.IV.6: LOTTA AL SOMMERSO D’AZIENDA 2016	
Evasori totali	8.343
- di cui responsabili di reati	2.965
Base Imponibile Lorda proposta per il recupero a tassazione (Ricavi/compensi non dichiarati e Costi non deducibili) (*)	37.238
IVA evasa (*)	2.418
(*) 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 ricollegabili all’attività economica effettivamente svolta. Nel 2016 sono stati effettuati 2.639 interventi in cui si è fatto ricorso alle indagini finanziarie, che hanno consentito di far emergere di circa 6,7 miliardi di ricavi non dichiarati, valore, quest’ultimo, superiore del 17,5% a quello del 2015.

Nella Figura 4.A.IV.2 è riportata la distribuzione degli evasori totali per settore economico nel 2016. La maggior parte degli 8.343 evasori totali, pari a 8.101, 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 2016 sono pari, rispettivamente, a 230 e a 12. Inoltre, fra gli 8.343 evasori totali scoperti, 2.965 (35,5%) sono stati denunciati all’Autorità Giudiziaria per responsabilità penali, in quanto hanno evaso le imposte in misura almeno superiore a 50.000 euro. Delle 14.115 indagini di polizia

giudiziaria concluse nel corso del 2016, 2.591 hanno riguardato fenomeni di sommerso d'azienda, pari a circa il 18,4%.



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:

- 1) 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 in 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 2016, ha permesso di attivare 90 deleghe d'indagine pervenute dall'Autorità Giudiziaria, e di concluderne 71;
- 2) 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 lavorativa;

- 3) 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.

In aggiunta, nel corso del 2016 l’azione del Corpo nel settore si è sviluppata anche tenendo conto delle novità introdotte: dall’art. 22, comma 1, del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 151 in tema “maxi-sanzione”, che si applica in caso di impiego di lavoratori subordinati senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro ai competenti Centri per l’Impiego da parte del lavoratore privato, con la sola esclusione del datore di lavoro domestico, in relazione alle quali sono state diramate direttive operative ai Reparti; dall’art. 11, comma 6, del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149 in materia di raccordo fra la Guardia di Finanza, quale Organo di vigilanza che svolge accertamenti in materia di lavoro e legislazione sociale, e le sedi centrali e territoriali dell’Ispettorato nazionale del lavoro, allo scopo di uniformare l’attività di vigilanza ed evitare la sovrapposizione di interventi ispettivi.

Di seguito, i risultati relativi all’attività di contrasto al lavoro sommerso condotta dalla Guardia di Finanza nel 2016.

TABELLA 4.A.IV.7: LOTTA AL LAVORO SOMMERSO 2016

Lavoratori “in nero” scoperti (n.)	10.449
Lavoratori irregolari scoperti (n.)	8.766
Datori di lavoro verbalizzati per l’utilizzo di manodopera irregolare e “in nero” (n.)	4.629

I Piani operativi a contrasto dei fenomeni evasivi nel settore immobiliare

Rispetto al 2015, nella decorsa annualità sono stati pianificati 2 distinti Piani operativi:

- 1) “*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. In particolare, sono rientrate nel Piano operativo le verifiche e i controlli svolti nel settore delle compravendite di immobili e dei servizi connessi, con principale riferimento, ad esempio, 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, agenzie immobiliari e altri operatori economici che forniscono servizi strumentali alle cessioni di beni immobili. L’impegno dei Reparti è stato, inoltre, finalizzato all’individuazione dei grandi patrimoni immobiliari, soprattutto se affidati a società interposte o “di comodo”;
- 2) “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 4.056 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 2016, pertanto, è stato previsto al riguardo 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 2017, complessivamente 136 verifiche e controlli, che hanno consentito di individuare 123 evasori totali, denunciare all'Autorità Giudiziaria 81 soggetti per reati di natura fiscale, recuperare maggiori basi imponibili ai fini delle imposte dirette per oltre 247 milioni di euro, nonché IVA evasa per circa 66 milioni di euro.

In aggiunta, si inseriscono in questo ambito di servizio i lavori della “Cabina di Regia Operativa”⁷⁴ 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 puntuali analisi di rischio. Grazie a tale approccio investigativo, l'IVA evasa scoperta dai Reparti a seguito delle investigazioni svolte lo scorso anno nei confronti di questi fenomeni ammonta a 1,8 miliardi di euro, pari al 32% di tutta

⁷⁴ 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.

l'evasione d'IVA constatata dal Corpo nel 2016, 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 2016 sono stati:

- condotti 2.493 controlli in materia di “nuove partite IVA”⁷⁵, in modo da evitare la costituzione di società “cartiere”, prive di capacità e mezzi imprenditoriali adeguati, strumentali alla realizzazione di frodi all'IVA. Nel 15% circa dei casi sono state riscontrate irregolarità, che sono state segnalate all'Agenzia delle entrate per la chiusura “d'ufficio” della partita IVA;
- conclusi 2.800 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”).

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 2016 con un complesso articolato di interventi che hanno consentito di scoprire 1.663 casi (+275% rispetto al 2015) 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.

Con particolare riferimento al 2016, il Piano Operativo “Fiscalità Internazionale” è stato 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. Sono quindi comprese le verifiche e i controlli svolti nei confronti dei contribuenti che, pur essendo nelle condizioni previste dalle norme, hanno ritenuto di non accedere alle procedure di volontaria emersione di capitali e patrimoni detenuti all'estero di cui alla Legge 15 dicembre 2014, n. 186 (cosiddetta “*voluntary disclosure*”). In

⁷⁵ 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.

questo ambito rientra, in particolare, un mirato 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.

Al termine di un'approfondita fase di elaborazione di dati e di analisi, sono state individuate alcune migliaia di posizioni connotate da significativi profili di rischio, nei cui confronti i Reparti hanno avviato i necessari approfondimenti, sulla base di moduli ispettivi e percorsi operativi previamente condivisi con la Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate. In particolare, nel 2016 sono stati eseguiti 4.453 interventi ispettivi, di cui 1.282 con rilievi e i Reparti hanno complessivamente proposto agli Uffici finanziari il recupero a imposizione di circa 284 milioni di euro di proventi sottratti a tassazione, ai fini delle imposte dirette, oltre che 22 milioni di euro di IVA evasa, individuando 276 evasori totali e deferendo alle competenti Autorità Giudiziarie 75 soggetti per reati fiscali, nonché eseguito sequestri, anche per equivalente e in tema di violazione alla normativa antimafia, per oltre 530 milioni di euro.

Nel medesimo piano operativo sono stati altresì eseguiti interventi finalizzati alla verifica del corretto assolvimento delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale⁷⁶, imposta sul valore degli immobili situati all'estero⁷⁷ e imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero⁷⁸, nel cui ambito sono stati condotti in totale 4.260 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. 78⁷⁹, 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	1.663
Base Imponibile Lorda proposta per il recupero a tassazione (Ricavi/compensi non dichiarati e Costi non deducibili)	25.960.018.632
di cui:	
- fittizia residenza estera di persone fisiche e società	6.199.571.151
- stabili organizzazioni non dichiarate in Italia di società estere	16.217.999.740
- transfer pricing	1.632.542.105
- altre manovre evasive/elusive	1.909.905.636

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

⁷⁶ Decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito in legge 4 agosto 1990, n. 227.

⁷⁷ Cfr. art. 19, commi da 13 a 17, del Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214.

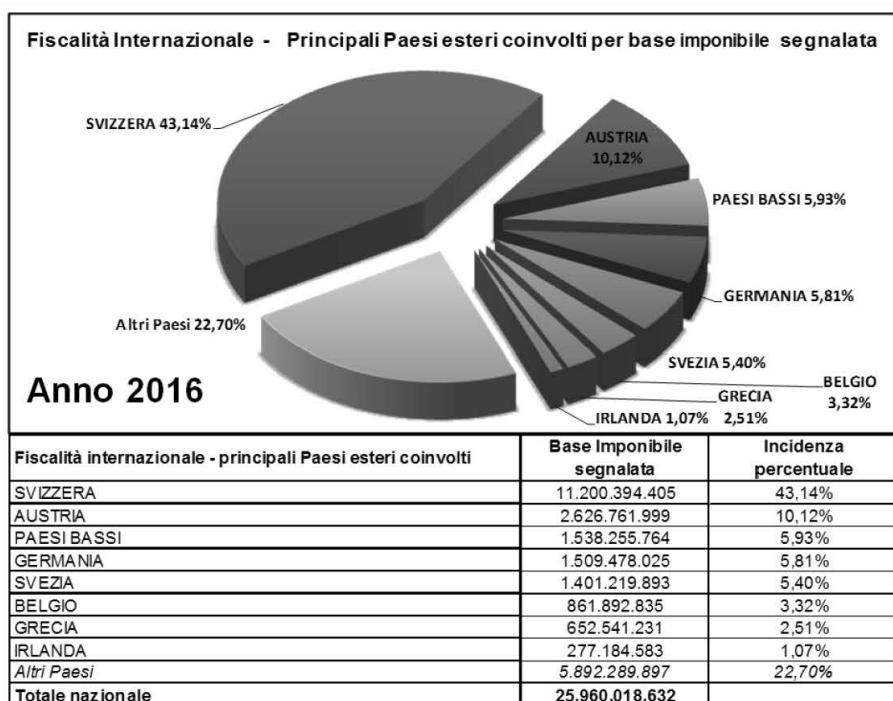
⁷⁸ Cfr. art. 19, commi da 18 a 22, del Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214.

⁷⁹ Convertito dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102.

imposte sui redditi, è pari al 46,6%. Si rileva un aumento esponenziale del numero di interventi rivolti verso la particolare tipologia di soggetti coinvolti, ossia le persone fisiche, circostanza che spiega la differenza tra la base imponibile lorda di quest'anno e quella relativa al 2015. Peraltro, l'azione del Corpo in tale contesto va confrontata con gli esiti della procedura della *voluntary disclosure*, che ha registrato circa 60 miliardi di euro di attività estere emerse per un gettito stimato di circa 4 miliardi di euro.

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, 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, in un'ottica di perseguire, in concreto, fenomeni e condotte di frode o di evasione articolata e non ricostruzioni meramente interpretative. La mappatura dei Paesi in cui sono concentrati i principali casi di evasione fiscale internazionale scoperti dalla Guardia di Finanza nel 2016, prendendo in considerazione l'ammontare della base imponibile lorda scoperta, è riepilogata nella Figura 4.A.IV.3.

FIGURA 4.A.IV.3: FISCALITA' INTERNAZIONALE – PRINCIPALI PAESI ESTERI COINVOLTI PER BASE IMPONIBILE SEGNALATA



Inoltre, con riferimento alle indagini di polizia giudiziaria svolte dalla Guardia di Finanza nello specifico settore, si segnala che, delle 15.981 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, 529 hanno evidenziato riflessi di carattere internazionale. Tra quelle concluse (14.115), analoghi risvolti sono emersi in 551 casi.

Il Piano operativo “Giochi e scommesse illegali”

In materia di tutela del gioco pubblico, allo scopo di migliorare l'efficacia dell'azione ispettiva in relazione alle peculiarità proprie delle diverse condotte illecite che connotano i giochi e le scommesse, nel 2016 sono stati predisposti 2 distinti Piani Operativi (in luogo dell'unico previsto lo scorso anno) denominati:

- 1) “*giochi illegali*”, per il contrasto dei fenomeni d'illegalità e abusivismo nei settori dei giochi⁸⁰, compresi quelli “*on line*”, delle manifestazioni a premio e di sorte locali;
- 2) “*scommesse illegali*”, mirato a prevenire e reprimere gli illeciti che interessano le scommesse e i concorsi pronostici, inclusi quelli “*on line*”.

L'azione della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco è volta al contrasto dei fenomeni di abusivismo e di illegalità che interessano il settore dei giochi, nonché delle violazioni fiscali connesse non solo alle imposte sui redditi, ma anche ai fini del prelievo erariale unico e dell'imposta unica sulle scommesse e sui concorsi pronostici. 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 monopolio statale dei giochi, 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 mercato, per porre un argine alla concorrenza sleale esercitata ai danni degli operatori onesti da parte di soggetti non autorizzati; 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'attività dei Reparti si sviluppa, in primo luogo, attraverso indagini di polizia giudiziaria per la scoperta delle condotte fraudolente più gravi e complesse, grazie all'utilizzo degli incisivi strumenti investigativi previsti dal codice di procedura penale. Accanto alle attività investigative, numerosi sono i controlli di natura amministrativa, svolti in forma autonoma o in maniera congiunta nel più ampio quadro dei “Piani coordinati di intervento”, eseguiti a livello nazionale, in sinergia con le altre Forze di polizia e con la collaborazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Questi piani coordinati di intervento vengono effettuati nell'ambito:

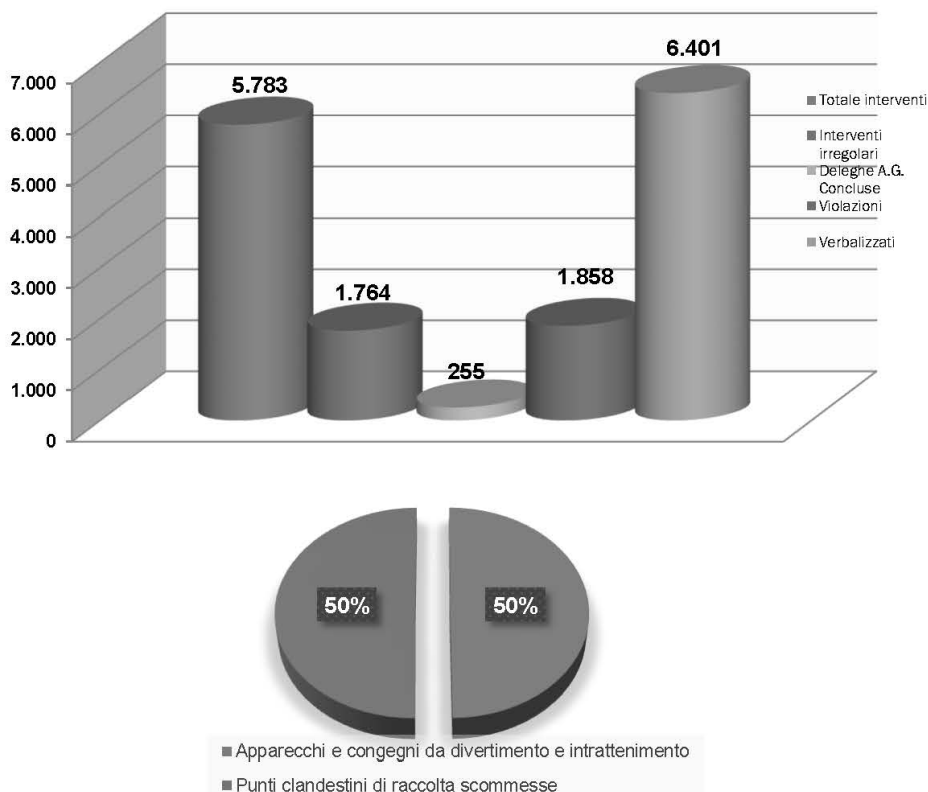
- 1) del “*Comitato di alta vigilanza per la prevenzione e repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori*”, previsto dall'art.15-ter del Decreto legge 1 luglio 2009, n. 78;
- 2) del cosiddetto “piano Balduzzi”, previsto dall'art. 7, comma 9, del Decreto legge 13 settembre 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 “*newslot*” ovvero vengono accettate scommesse, ubicati in prossimità di istituti scolastici, strutture sanitarie e ospedaliere e luoghi di culto.

La Guardia di Finanza è, inoltre, impegnata ad arginare la diffusione del gioco abusivo via *internet*, in collaborazione con la citata agenzia, cui spetta il compito di ordinare ai *provider* gestori delle risorse *web* di inibire i siti illegali di gioco.

⁸⁰ La categoria dei “giochi” include gli apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento, il lotto, il bingo, le lotterie e ogni altra ulteriore tipologia assimilabile a una delle precedenti, compresi i casi di utilizzo di apparecchiature, comunemente denominate “*totem*”, che, attraverso la connessione telematica, consentono ai clienti di giocare illecitamente sulle piattaforme di gioco *on-line*.

Nel settore dei giochi e delle scommesse, nell'ambito di entrambi i Piani Operativi in parola, nello scorso anno sono stati complessivamente eseguiti 5.783 interventi, di cui 1.764 irregolari, riscontrando 1.858 violazioni, che hanno consentito di verbalizzare 6.401 soggetti. Sono state altresì concluse n. 255 deleghe pervenute dalla Autorità giudiziaria (Figura 4.A.IV.4).

FIGURA 4.A.IV.4: INTERVENTI ESEGUITI NEL SETTORE DEI GIOCHI E DELLE SCOMMESSE



A seguito di tali attività ispettive sono stati sottoposti a sequestro 710 apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento irregolari, nonché 715 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, comma 643, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015) ha introdotto una procedura di emersione per gli operatori che offrono scommesse per conto di bookmaker esteri privi di concessione, prorogata fino al 31 gennaio 2016, dall'art. 1, comma 926, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208. Sono state quindi effettuate due specifiche campagne di controllo "interforze", la prima tra il 7 e l'8 luglio 2016 e l'altra dal 13 al 15 dicembre 2016, nei confronti dei circa 5.000 operatori che non hanno aderito al citato regime di emersione, disposte dal "Comitato per la prevenzione e repressione del gioco illegale" di cui al citato art. 15-ter del Decreto legge 1 luglio 2009, n. 78.

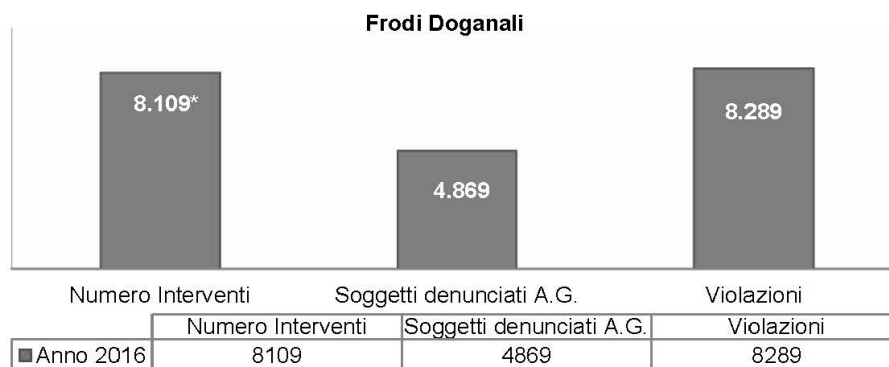
Il Piano operativo “Frodi doganali”

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. L’attività 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 2016, il Corpo ha eseguito 8.109 interventi che hanno permesso di riscontrare 8.289 violazioni e di segnalare all’Autorità Giudiziaria 4.869 soggetti (Figura 4.A.IV.5). Sono state inoltre portate a termine 241 indagini di polizia giudiziaria delegate dalla magistratura inquirente per fattispecie penali di carattere doganale.

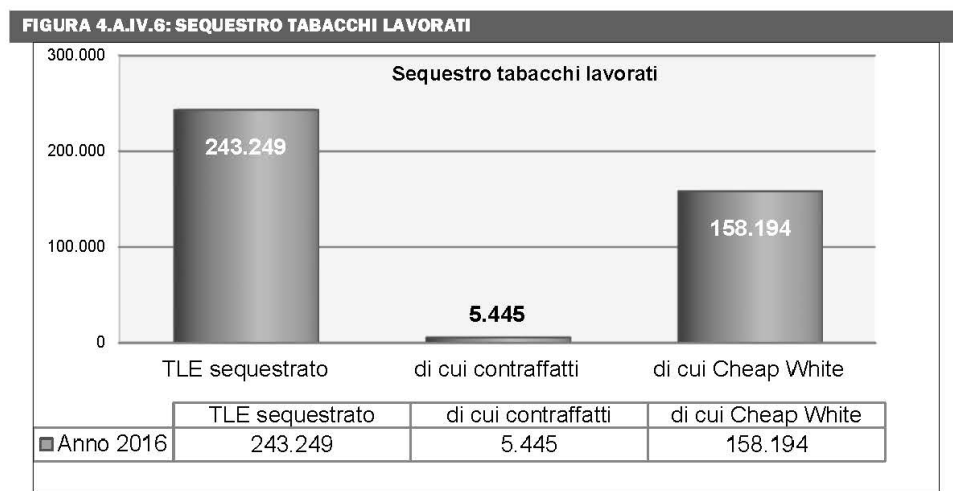
Nel medesimo periodo, i Reparti del Corpo hanno effettuato 21.920 attività ispettive, tra visite approdi e richieste di visite doganali, consistenti, rispettivamente, nel controllo sulla regolarità delle provviste di bordo delle navi e nella verifica fisica della merce in uscita dagli spazi doganali, per la quale siano emerse discordanze (con la documentazione doganale di accompagnamento) in sede di riscontro effettuato dai militari.

FIGURA 4.A.IV.5: INTERVENTI ESEGUITI NEL SETTORE DEI GIOCHI E DELLE SCOMMESSE



*Si segnalano, inoltre, 2.175 interventi eseguiti dai Reparti aeronavali

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 2016 sono stati complessivamente sottoposti a sequestro 243.249 chilogrammi di tabacchi lavorati, di cui 5.445 risultati contraffatti e 158.194 di sigarette *cheap white*.

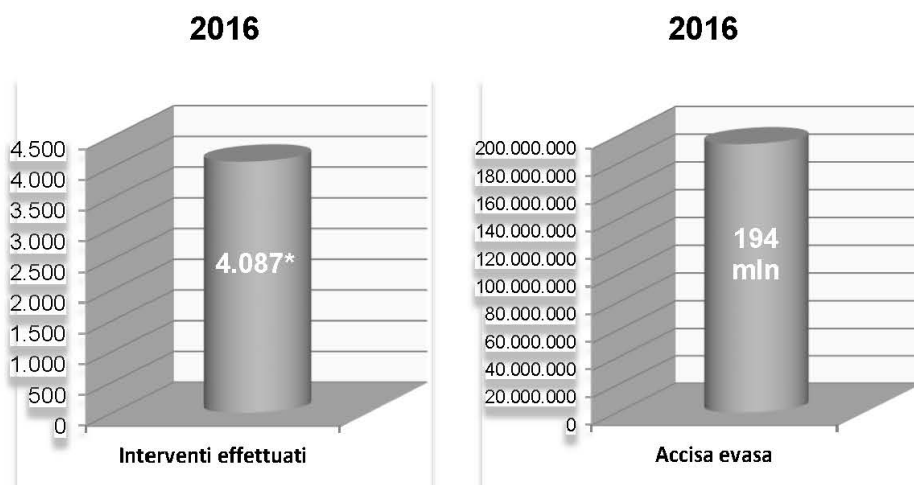


Il Piano operativo “Frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi”

Nel corso del 2016, il Corpo ha proseguito, nell’ambito dello specifico Piano operativo, nell’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 4.087 interventi a seguito dei quali sono state riscontrate 4.107 violazioni (Figura 4.A.IV.7). A seguito dell’attività di servizio svolta sono stati segnalati all’Autorità giudiziaria 1.319 soggetti, di cui 115 tratti in arresto ed è stata constatata un’evasione di accisa per oltre 194 milioni di euro.

FIGURA 4.A.IV.7: INTERVENTI ESEGUITI NEL SETTORE DELLE ACCISE



*Si segnalano inoltre 1.038 interventi eseguiti dai Reparti Aeronavali

Inoltre, nel 2016, i Reparti hanno ricevuto 575 deleghe d'indagine in materia di accise, di cui 18 con riflessi fiscali internazionali; di tali attività, 473 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 204 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 miscele di gasolio e oli di diversa natura che, seppur qualificabili fiscalmente come oli lubrificanti o preparazioni lubrificanti⁸¹, 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 2016 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. 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 2016 hanno sequestrato più di 1,15 milioni di 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 1.090 controlli nei confronti di distributori stradali di carburante in tutto il territorio nazionale, con 271 violazioni constatate, delle quali 74 riferite alla disciplina sui prezzi, con sanzioni amministrative a carico dei gestori degli impianti.

Il Piano operativo “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 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”;

⁸¹ Caratterizzati, rispettivamente, dal codice di Nomenclatura Combinata da 2710 19 81 a 2710 19 99 ovvero NC 3403.

- 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: 18.482 interventi a contrasto dell’abusivismo commerciale (di cui 941 irregolari per violazioni alla normativa di pubblica sicurezza e 6.379 per violazioni fiscali); 1.332 controlli per il contrasto alle locazioni “in nero”, nel cui ambito sono state riscontrate 1.394 violazioni; 2.248 interventi ai fini accise, di cui 398 irregolari (nell’insieme sono stati sequestrati 181.341 litri di prodotti petroliferi); 3.505 controlli in materia di contraffazione e sicurezza prodotti, che hanno consentito di denunciare 1.592 persone e di sequestrare oltre 26 milioni di beni contraffatti e/o insicuri; 2.067 interventi in tema di lavoro irregolare, nel cui ambito sono stati scoperti 4.376 lavoratori irregolari o totalmente “in nero”; 519 controlli presso agenzie di *money transfer*, nel cui ambito sono state identificate 902 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 2016 l’operato della Guardia di Finanza si è sviluppato, nelle duplici linee d’azione delle attività investigative e dei Piani Operativi⁸², 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

⁸² 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”, “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”.

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, sono stati eseguiti 26.250 interventi che hanno portato alla segnalazione all'Autorità Giudiziaria ordinaria e contabile di 26.435 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 940 milioni di euro, a fronte di un ammontare complessivo di flussi di spesa controllati pari a circa 6,5 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 243 milioni di euro. Nel settore della responsabilità amministrativa, inoltre, sono stati segnalati alla magistratura contabile danni erariali per 5,4 miliardi di euro.

Per quanto riguarda l'attività investigativa, nel corso del 2016 i Reparti del Corpo sono stati destinatari di 9.835 deleghe d'indagine della magistratura ordinaria e contabile, delle quali 7.700 (pari a circa il 78%) sono state portate a conclusione entro l'anno. Delle deleghe oggetto di riscontro, il 40% ha riguardato reati contro la Pubblica Amministrazione, il 15% fattispecie di truffa nella percezione di risorse a valere sui bilanci pubblici e il 13% le frodi nel settore della contrattualistica pubblica.

Nel campo del contrasto alla criminalità organizzata ed alla criminalità economico-finanziaria, sono stati portati a termine 2.770 accertamenti economico-patrimoniali a carico di condannati e indiziati di appartenere ad associazioni mafiose e loro prestanome, che hanno riguardato complessivamente 9.882 persone fisiche e 2.060 fra aziende e società ed eseguiti provvedimenti di sequestro ai sensi della normativa antimafia di 5.264 beni mobili e immobili, nonché di 284 aziende, per un valore complessivo di circa 2,6 miliardi di euro. Inoltre, sono stati confiscati, ai sensi della citata normativa, 1.641 beni mobili e immobili nonché 239 aziende, per un valore complessivo di circa 1,3 miliardi di euro. In tale ambito, sono stati denunciati 215 soggetti per associazione mafiosa, 74 dei quali tratti in arresto, mentre 811 sono stati denunciati per il reato di trasferimento fraudolento di valori, indicativo di fenomeni di interposizione fittizia, di cui 68 arrestati.

In materia di riciclaggio sono state svolte 840 indagini e attività di polizia giudiziaria che hanno portato alla denuncia di 2.035 soggetti, di cui 142 in stato di arresto. 3.640 sono, invece, le persone sanzionate per violazioni amministrative connesse al trasferimento di valuta contante superiore ai limiti fissati dalla legge. In relazione alla fattispecie di auto-riciclaggio, sono state eseguite 197 indagini e attività di polizia giudiziaria, con la denuncia di 531 soggetti, 16 dei quali in stato di arresto, con il sequestro di 4,2 milioni di euro.

Nell'azione di contrasto all'usura, sono stati denunciati 402 soggetti, di cui 87 tratti in arresto, con il sequestro di patrimoni e disponibilità finanziarie per circa 19,8 milioni di euro. Nelle indagini svolte nei settori dei reati societari, fallimentari, bancari, finanziari e di borsa sono stati denunciati 6.660 soggetti, di cui 358 tratti in arresto, nonché accertate distrazioni patrimoniali in danno di società fallite per circa 2,9 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 4.804 violazioni per trasporto di valuta in eccedenza rispetto al limite consentito, nonché intercettare valori al seguito complessivamente pari a 81,5 milioni di euro.

Nel campo della lotta alla contraffazione e alla pirateria audiovisiva e informatica, sono stati eseguiti 13.220 interventi e denunciate all'Autorità Giudiziaria 9.765 persone, di cui 120 arrestate. Sono stati sequestrati oltre 180 milioni di prodotti illegali, perché contraffatti, piratati, pericolosi o recanti falsa o fallace indicazione di origine o provenienza, per un valore stimato di circa 2,5 miliardi di euro, nonché tolte dal mercato 215 tonnellate e oltre 335 milioni di litri di generi agroalimentari contraffatti o prodotti in violazione alla normativa sul *made in Italy*.

Sono stati sequestrati o oscurati 620 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 37,9 tonnellate di droga a carico di 6.678 soggetti denunciati, di cui 1.963 arrestati; di queste 15,9 tonnellate sono state sequestrate in mare, dove si è proceduto all'arresto di 36 responsabili e al sequestro di 21 imbarcazioni utilizzate per i trasporti illeciti. Nell'attività di contrasto al falso monetario sono state sequestrate 385.998 banconote false per un valore complessivo di oltre 7 milioni di euro. Scoperte due stamperie clandestine, denunciati 307 soggetti e arrestate 41 persone.

V) L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI

Attraverso le disposizioni contenute nella Legge delega 5 maggio 2009, n. 42, attuative dell'articolo 119 della Costituzione, le Regioni e gli Enti territoriali hanno certamente assunto maggiore dignità istituzionale nell'azione di contrasto all'evasione fiscale. Il quadro normativo, infatti, delinea una piena e concreta responsabilizzazione delle Regioni e degli Enti territoriali non solo nella manovrabilità delle proprie fonti di finanziamento, ma anche nel recupero delle risorse all'interno dell'ambito territoriale di riferimento. In tal senso, si fa principalmente riferimento ai principi di "*coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale*" contenuti nell'articolo 2, comma 2, lettera d) e di "*reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le regioni, gli enti locali e lo Stato per le attività di contrasto dell'evasione dei tributi erariali, regionali e degli enti locali, nonché di diretta collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei predetti tributi*" contenuti nell'art. 26. L'importanza del contributo di Regioni ed Enti Locali appare poi sottolineato dall'esplicita previsione di meccanismi di stimolo alla partecipazione, mediante adeguate forme premiali. Del resto, sulla base dell'assetto di ripartizione delle competenze e delle fonti di finanziamento previsto dal Titolo V della Costituzione, Regioni ed Enti Locali gestiscono una quota consistente di entrate e di spesa pubblica. I dati pubblicati dall'Istat e relativi al Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche, redatto in conformità al regolamento Ue n. 549/2013, testimoniano che nel 2015 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 30,7% delle entrate complessive della Pubblica amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 28,8% del totale della spesa della PA.

Da un punto di vista qualitativo inoltre, le competenze e le funzioni amministrative esercitate dagli Enti territoriali riguardano importanti ambiti di spesa quali la sanità, l'assistenza sociale, l'orientamento e la formazione professionale, l'istruzione e il diritto allo studio, le politiche del lavoro, il trasporto pubblico locale, la viabilità e le opere pubbliche, il turismo, l'industria, il commercio e l'artigianato e consentono l'acquisizione di dati rilevanti.

La scelta del legislatore di riconoscere un ruolo attivo alle Regioni e agli Enti territoriali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, va intesa dunque nel senso di affermare la necessità

di definire un modello di gestione che, pur mantenendo una natura unitaria, risulti orientato a canoni di flessibilità e di integrazione, tali da favorire una efficace interazione tra i diversi attori della fiscalità.

La partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione

Per quanto concerne i Comuni, le misure finalizzate ad incentivare la partecipazione degli stessi all'attività di accertamento tributario sono richiamate all'articolo 2, comma 10 del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 recante "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale". Tali disposizioni, in particolare, intervengono su un modello di collaborazione nell'azione di contrasto all'evasione già introdotto dall'articolo 1 del Decreto legge 30 settembre 2005, n. 203 e reso operativo a decorrere dal 2009.

Inizialmente, il richiamato Decreto legge 30 settembre 2005, n. 203 ha riconosciuto ai Comuni una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi statali, riscosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del Comune stesso. Attraverso il Decreto legge n. 31 maggio 2010, n. 78, tale incentivo è stato elevato al 33%, estendendo contestualmente la partecipazione dei Comuni all'accertamento contributivo, attraverso il riconoscimento di un incentivo pari al 33% delle sanzioni civili applicate sui maggiori contributi riscossi a titolo definitivo. Successivamente, attraverso il Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la quota dei compensi riconosciuta ai Comuni è stata elevata al 50%, con contestuale estensione di tale forma premiale anche alle somme corrisposte non a titolo definitivo. In ultimo, attraverso l'art. 1, comma 12-bis 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 e poi successivamente estesa sino al 2019, dall'articolo 4, comma 8-bis del Decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193.

Attraverso le summenzionate disposizioni, cui hanno fatto seguito una serie di interventi attuativi, si è infatti dato inizio ad un percorso di contrasto all'evasione fiscale e contributiva che ha previsto la partecipazione attiva dei Comuni. La collaborazione dei Comuni si sostanzia nelle c.d. segnalazioni "qualificate" da trasmettere all'Agenzia delle entrate o alla Guardia di Finanza, intendendo tali le segnalazioni riguardanti "atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi". La segnalazione dei comportamenti evasivi od elusivi non presuppone necessariamente che gli atti, fatti e negozi debbano essere immediatamente traducibili in un avviso di accertamento di maggiori imposte, ma il Comune ha la possibilità di strutturare la segnalazione (non limitandosi però ad indicare meri indizi di evasione) avendo cura di inserire quelle che, concettualmente, sono le presunzioni dell'evasione, sulla base delle quali si attiverà, se necessario, l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria.

Il passaggio dal quadro normativo all'attuazione non si è limitato alla previsione di un accesso più ampio e sistematico da parte degli uffici comunali alle basi informative rilevanti ai fini fiscali, ma ha richiesto l'attivazione di un percorso complesso ed articolato di analisi, studio e confronto congiunto che ha comportato, tra l'altro, una serie di sforzi necessari al fine di adeguare la macchina amministrativa comunale. Il risultato di tale percorso è stata la definizione di vere e proprie procedure codificate per lo svolgimento delle attività di indagine e controllo. Le segnalazioni qualificate vanno indicate all'interno di cinque ambiti di applicazione predeterminati e specificatamente inseriti all'interno dell'applicativo PuntoFisco di Agenzia delle entrate: "commercio e professioni"; "Urbanistica e territorio"; "proprietà edilizie e patrimonio immobiliare"; "residenze fittizie all'estero"; "disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva".

Oltre al vantaggio premiale “diretto” disciplinato dal decreto, i Comuni coinvolti beneficiano di vantaggi riflessi, rappresentati dal conseguente incremento delle entrate da addizionale comunale IRPEF, per effetto delle maggiori imposte accertate e riscosse a seguito degli sforzi messi in campo. Ulteriore beneficio riflesso è rappresentato dalla diminuzione dei soggetti che possono fruire (ovvero fruire in misura minore) di prestazioni sociali agevolate, a seguito del maggior reddito accertato, che incide ai fini della determinazione della capacità reddituale ai fini ISEE. Occorre peraltro evidenziare come la possibilità di accesso da parte dei Comuni alle basi informative messe a disposizione dall’Agenzia delle entrate abbia rappresentato anche un importante strumento per il recupero dei tributi locali e, in un contesto più generale, abbia generato effetti positivi in termini di efficientamento dell’azione amministrativa.

L’attività di controllo effettuata da parte dei Comuni determina, inoltre, benefici in termini di emersione della base imponibile, e conseguentemente di maggiore gettito, anche per le Regioni. Da un lato, infatti, le segnalazioni qualificate rilevanti ai fini IVA solitamente consentono un contestuale accertamento, da parte dell’Agenzia delle entrate, di una maggiore base imponibile ai fini IRAP; quelle rilevanti ai fini IRPEF determinano un conseguente incremento delle entrate da addizionale regionale IRPEF. Proprio in tal senso, riconoscendo la rilevanza dell’attività di controllo svolta dai Comuni, alcune Regioni hanno previsto, con un intervento di natura normativa, l’estensione delle misure premiali stabilite dal legislatore nazionale anche a valere sull’IRAP e sull’addizionale regionale all’IRPEF.

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. I dati si riferiscono al periodo febbraio 2009-giugno 2017. Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 93.693 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 343 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per 100,8 milioni di euro. L’analisi della Tabella 4.A.V.1 riflette profonde differenze territoriali in ordine ai risultati conseguiti attraverso tale strumento di attività, testimoniando una risposta eterogenea da parte delle macchine amministrative comunali alla gestione del cambiamento, che impone come requisiti ineludibili il recupero di efficienza, di conoscenza ed operatività nonché la definizione di un meccanismo razionale e compiuto di relazioni tra le diverse articolazioni organizzative del Comune e gli attori istituzionalmente deputati all’attività di recupero fiscale.

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	592	899.644,00	662.668,30
BASILICATA	1	0,00	0,00
CALABRIA	6.309	7.726.918,99	1.474.885,45
CAMPANIA	1.061	1.548.211,00	321.218,18
EMILIA-ROMAGNA	31.731	100.997.915,88	36.393.106,70
FRIULI-VENEZIA GIULIA	955	3.092.105,00	1.019.700,64
LAZIO	4.381	1.964.668,00	1.052.611,33
LIGURIA	5.450	27.596.652,50	6.812.154,35
LOMBARDIA	15.612	101.951.056,70	31.790.460,44
MARCHE	1.822	18.654.360,81	2.202.501,49
MOLISE	113	41.872,00	3.650,00
PIEMONTE	5.735	33.207.433,88	6.535.995,78
PUGLIA	680	117.994,00	0,00
REGIONE NON DISPONIBILE			
SARDEGNA	782	2.582.635,26	1.369.240,80
SICILIA	4.626	10.730.082,00	847.783,87
TOSCANA	8.537	19.715.562,00	5.918.743,26
TRENTINO-ALTO ADIGE	7	0,00	0,00
UMBRIA	779	690.572,00	472.876,21
VALLE D'AOSTA	37	34.949,00	0,00
VENETO	4.483	11.481.063,04	3.984.483,62
TOTALE	93.693	343.033.696,06	100.862.080,42

Fonte: IFEL- Istituto per la Finanza e l'Economia Locale

La partecipazione delle Regioni alla lotta all'evasione

Le modalità di partecipazione delle Regioni all'azione di contrasto all'evasione fiscale sono richiamate agli articoli 9 e 10 del Decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68. Le connessioni di sistema tra Amministrazioni regionali e Agenzia delle entrate interessano l'azione di controllo riferita all'IRAP, all'addizionale regionali IRPEF e all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Per quanto concerne l'IRAP e l'addizionale regionale IRPEF, tali fonti di finanziamento, pur assumendo la natura di tributi propri derivati delle Regioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del Decreto legislativo n. 68/2011, sono affidate in gestione attraverso appositi accordi convenzionali all'Agenzia delle entrate, per quanto attiene alle attività di controllo, di rettifica della dichiarazione, di accertamento e di contenzioso. Gli accordi convenzionali riconoscono alla Regione poteri di indirizzo e di controllo delle attività di gestione delle imposte, che si esplicano nella facoltà di definire, con apposito atto, le strategie generali che devono ispirare le attività di assistenza e di controllo, in materia di imposte, nei confronti dei contribuenti con domicilio fiscale nell'ambito della Regione. Con il medesimo atto possono, altresì, essere indicati i criteri generali per l'individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo. Nell'ambito della commissione paritetica per il coordinamento delle attività di gestione dei tributi possono inoltre essere individuati, in relazione alle peculiarità della realtà economica territoriale, alcune categorie economiche o tipologie di contribuenti di significativo interesse per la Regione.

Le misure maggiormente innovative introdotte dal Decreto legislativo n. 68/2011 in materia di concorso delle Regioni alla lotta all'evasione sono tuttavia quelle rappresentate al comma 2 dell'articolo 9. Con tale disposizione, infatti, si riconosce alle Regioni, in relazione ai criteri di territorialità del gettito previsti dalla Legge 5 maggio 2009, n. 42, 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 sette anni dall'approvazione della Legge delega 5 maggio 2009, n. 42 e di cinque anni dall'approvazione dei decreti attuativi, tali disposizioni non risultano ancora intervenute.

I ritardi nell'adozione delle modalità attuative risiedono nelle difficoltà incontrate nella concreta definizione delle azioni che dovranno essere svolte dalle Regioni ai fini di qualificare il concorso nell'attività di recupero fiscale ai fini IVA, nonché di individuazione dei criteri di misurazione di tale attività. Risulta necessario, in tale contesto, definire, nel rispetto dell'unitarietà dell'azione di recupero fiscale, un quadro positivo e concreto di azioni affidate alle Regioni ai fini dell'attività di recupero fiscale ai fini IVA, che siano di natura complementare e pertanto ad integrazione delle misure già poste in essere dai soggetti istituzionali preposti all'azione di contrasto dell'evasione fiscale. Tale attività di collaborazione deve essere stabilita in modo unitario ed organico secondo un approccio *top-down*, e non affidata a forme volontarie di accordo su base territoriale. La positiva esperienza della partecipazione dei Comuni nella lotta all'evasione testimonia come l'individuazione degli ambiti di tale intervento complementare richieda come necessario presupposto l'attivazione di un percorso di confronto e condivisione che coinvolga le Regioni, il Ministero dell'economia e delle finanze e le Agenzie fiscali.

I contorni dell'attività di partecipazione delle Regioni alla lotta all'evasione non devono tuttavia limitarsi alla previsione di procedure analitiche di controllo *ex post* ma devono al contempo considerare, valorizzandone i contenuti, la capacità di intervento normativo e regolamentare delle Regioni e tenere conto di tutte le procedure di verifica e controllo connesse al rilascio di autorizzazioni/concessioni, all'esecuzione di contratti, al riconoscimento di contributi e/o altri sussidi pubblici nonché all'erogazione di servizi che l'Amministrazione regionale effettua in un ampio e variegato novero di funzioni pubbliche, in grado di stimolare e diffondere la cultura della fedeltà fiscale e agevolare la *tax compliance*, in linea con le strategie complessive definite dal Governo e dell'Amministrazione finanziaria. Il riassetto istituzionale degli Enti territoriali attuato dalla Legge 7 aprile 2014, n. 56 consente peraltro, in tale contesto, di definire su base territoriale accordi convenzionali tra Regioni ed i nuovi Enti di area vasta, finalizzati a prevedere attività di supporto e controllo ispettivo all'interno dell'ambito territoriale di competenza.

Per quanto attiene, infine, alle modalità di misurazione del concorso delle Regioni al recupero fiscale ai fini IVA, e conseguentemente ad una valutazione circa la qualità e all'efficacia delle azioni poste in essere dalle singole Amministrazioni, si evidenzia la necessità di fare ricorso ad un indicatore di *compliance* che, tenendo conto sia dell'evoluzione del ciclo economico sia delle variazioni di natura normativa che recano un impatto di natura diretta sul gettito, sia in grado di stimare la variazione del *tax gap* su base regionale. In tal modo, si potrebbe rendere evidente il collegamento tra l'efficacia delle azioni adottate dai singoli sistemi regionali e l'ammontare delle misure premiali ad essi riconosciute, stimolandoli quindi a migliorare di anno in anno la qualità e l'intensità dei propri interventi.

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" di cui agli articoli 6 e 6-ter del Decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla Legge 1 dicembre 2016, n. 225;

- 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.

Entrambe le norme prevedono l’adesione ed il coinvolgimento, seppure non organico, degli Enti territoriali in tali 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 esserle 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. 60.

Nell’art. 6ter 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 peraltro il legislatore posto l’accento sullo “strumento” utilizzato per la riscossione (cartella esattoriale/provvedimento di ingiunzione fiscale), piuttosto che sulla titolarità del tributo.

Con riferimento alla seconda fattispecie, l’art. 11 dispone che per “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”.

EVASIONE CONTRIBUTIVA

VI) L'ATTIVITÀ DEL MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI E DELL'ISPettorato NAZIONALE DEL LAVORO

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. L'Ispettorato nazionale del lavoro è un'agenzia con personalità giuridica di diritto pubblico e autonomia organizzativa e contabile ed è 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) che monitora periodicamente insieme alla corretta gestione delle risorse finanziarie (art. 1, comma 3, Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149).

La definizione degli obiettivi strategici ed operativi dell'INL è prevista dal Piano della performance 2017-2019 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 la piena realizzazione della struttura organizzativa delineata dagli atti istitutivi, la modernizzazione dell'amministrazione e una sempre maggiore sinergia tra le strutture interne, con il consolidamento dell'innovazione già avviata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali nell'ambito di molteplici processi, ora di competenza dell'Ispettorato nazionale del lavoro, stimolando una cultura dell'efficienza e del miglioramento continuo.

L'INL, operativo dal 1° gennaio 2017 come previsto dal Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2016, registrato dalla Corte dei Conti in data 10 marzo 2017 al n. 236, svolge (ai sensi dell'art. 1 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149) le attività ispettive già esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dall'INPS e dall'INAIL, programmando e coordinando a livello centrale e territoriale tutta la vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale nonché in materia contributiva e assicurativa. A tal fine si avvale del personale ispettivo già in forza presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali che è transitato nei ruoli dell'INL e del personale ispettivo di INPS e INAIL collocato in un ruolo ad esaurimento dei rispettivi Istituti. L'INL, inoltre, subentra nelle ulteriori competenze, già esercitate dagli Uffici territoriali del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (ad esempio in materia di mediazione nelle controversie di lavoro), che diventano articolazioni territoriali della nuova Agenzia.

Alla luce del suddetto contesto, si deve osservare che l'attività cui è istituzionalmente preposto l'INL può ricondursi principalmente alla macro-area "Vigilanza" che afferisce alle attività di coordinamento, programmazione ed esercizio dell'azione ispettiva finalizzata alla verifica del rispetto delle norme in materia di lavoro, legislazione sociale, contributiva ed assicurativa nonché, entro i limiti già previsti per il personale ispettivo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, delle norme in materia di salute e sicurezza e alle connesse attività inerenti al contenzioso conseguente ai provvedimenti ispettivi adottati in materia di lavoro e di legislazione sociale. Rispetto a tale prevalente competenza istituzionale residuano ulteriori funzioni, già svolte dagli uffici territoriali del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ed oggi in capo alle articolazioni territoriali dell'INL, che assumono altresì rilievo ai fini della individuazione degli obiettivi operativi. In linea con quanto previsto dall'atto d'indirizzo per il triennio 2017-2019, inoltre, l'INL fornisce il necessario supporto alle strutture del Ministero del

lavoro e delle politiche sociali al fine di assicurare la continuità dell'azione amministrativa nelle funzioni rimaste in carico al Dicastero, come ad esempio quelle in materia di interpello ex art. 9 Decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124, o la rappresentanza del Governo italiano in organismi internazionali nelle materie di competenza, fornendo anche il necessario supporto tecnico-giuridico per i profili applicativi e interpretativi della disciplina in materia di diritto del lavoro e legislazione sociale.

Il funzionamento dell'INL è disciplinato dal decreto istitutivo (Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149), dallo Statuto approvato dal DPR 26 maggio 2016, n. 109, dal DPCM del 23 febbraio 2016 che contiene le disposizioni per l'organizzazione delle risorse umane e strumentali del nuovo Ente e dal DPCM del 25 marzo 2016 che disciplina la gestione finanziaria, economica e patrimoniale, nonché l'attività negoziale dell'Agenzia. L'INL è preordinato a realizzare una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale mediante l'integrazione in un unico ente dei servizi ispettivi già di competenza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dell'INPS e dell'INAIL. Deve pertanto coordinare, sulla base delle direttive emanate dal Ministro, l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria. 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, garantendo in tal modo l'uniformità nell'applicazione delle normative e nei comportamenti ispettivi. Ai sensi dell'art. 11, comma 5, del decreto istitutivo, l'attività di coordinamento si realizza anche attraverso la condivisione dei dati di INPS e INAIL e Agenzia delle entrate e l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza, in modo da evitare duplicazioni e sovrapposizioni nello svolgimento della 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 connessi.

Fermo restando che l'Agenzia è tenuta a garantire lo svolgimento delle funzioni istituzionali previste dall'art. 2, comma 2, del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149 e che per una parte delle attività strumentali connesse al suo funzionamento essa continuerà ad avvalersi, per un periodo non superiore a 24 mesi, delle competenti strutture ministeriali ai sensi dell'art. 24 del D.P.C.M. 23 febbraio 2016 e in forza di appositi protocolli stipulati con il Ministero, l'obiettivo strategico principale che la stessa è chiamata a perseguire nel triennio 2017-2019 è rappresentato dalla vigilanza sul lavoro. Per la realizzazione di tale obiettivo, l'Ispettorato deve elaborare strategie mirate al miglioramento dell'efficacia dell'azione ispettiva, in coerenza con le finalità di razionalizzazione e semplificazione dell'attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale previste dal Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149, da realizzarsi attraverso l'integrazione e il coordinamento dei servizi ispettivi già facenti capo al Ministero, all'INPS e all'INAIL, la ridefinizione delle relative procedure amministrative e l'implementazione dei sistemi informativi a supporto. Nel rispetto di quanto stabilito in sede di Commissione centrale di coordinamento di cui all'art. 3 del Decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124, l'Agenzia deve inoltre assicurare una adeguata azione di controllo sul rispetto della normativa in materia previdenziale ed assicurativa e svolgere attività ispettiva mirata alla prevenzione e contrasto alla illegalità nei rapporti di lavoro, con particolare attenzione ai fenomeni del caporalato e al rafforzamento della tutela della salute e sicurezza sul lavoro, come meglio dettagliato nel Documento di programmazione della vigilanza approvato per ciascun anno di riferimento nell'ambito della citata Commissione. Tale organismo, presieduto dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, cui partecipano i vertici di INL, INPS e INAIL e delle forze dell'ordine, nonché i rappresentanti delle associazioni datoriali e delle organizzazioni sindacali, individua infatti gli obiettivi strategici, nonché le priorità degli interventi ispettivi, non soltanto in vista del necessario coordinamento, ma anche per indirizzare la vigilanza su specifici fenomeni o su determinate realtà territoriali o settoriali di maggior allarme economico-sociale.

Contestualmente l'Ispettorato, sulla base di specifiche convenzioni, deve garantire lo svolgimento di ulteriori attività di carattere accertativo che dovessero essere richieste dal Ministero e dagli Istituti. In base alla Convenzione di cui all'art. 2, comma 1, del decreto istitutivo, l'obiettivo strategico triennale della vigilanza viene perseguito attraverso linee di attività misurate da specifici indicatori, tradotte in obiettivi operativi annuali. Nello specifico, l'Ispettorato deve assicurare il presidio del territorio nazionale attraverso l'effettuazione di un numero minimo di controlli che, tenuto conto dell'attività di formazione e aggiornamento del personale ispettivo necessaria a garantire la condivisione delle competenze e l'uniformità delle condotte operative, è stata quantificata per il 2017 in 155.000 ispezioni, da incrementare gradualmente a 165.000 per il 2018 ed a 175.000 per il 2019 (considerati complessivamente gli accertamenti effettuati dal personale ispettivo dell'INL e dagli ispettori INPS ed INAIL).

Al fine di contrastare i fenomeni di maggiore allarme sociale, inoltre, l'Agenzia deve organizzare ogni anno almeno 3 Campagne di vigilanza straordinaria. Considerato il recentissimo avvio dell'INL non sono disponibili dati relativi ai risultati conseguiti negli anni passati dalle strutture dell'Agenzia. Tuttavia, poiché l'Ente rinviene i suoi precedenti nella Direzione generale per l'attività ispettiva e nelle Direzioni interregionali e territoriali del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, si può far riferimento agli esiti del monitoraggio sugli obiettivi dell'anno 2016 relativo a dette strutture ministeriali.

Programmazione dell'attività di vigilanza

Con il Documento di programmazione della vigilanza per il 2017, l'INL definisce un primo approfondimento dei fenomeni di violazione della disciplina in materia di lavoro e legislazione sociale che la nuova Agenzia deve affrontare, tenendo conto delle esigenze evidenziate sia dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sia dagli Istituti previdenziali. La tipologia degli accertamenti programmati varia sia in base alla loro natura, che può essere esclusivamente lavoristica, previdenziale/assicurativa ovvero di carattere tecnico, sia in termini di localizzazione territoriale dei fenomeni. Tale distinzione, peraltro, rispecchia una nuova organizzazione all'interno dell'INL in virtù dell'istituzione di apposite articolazioni che si occupano in via esclusiva delle diverse aree tematiche citate e tiene, altresì, conto del fatto che gli obiettivi di vigilanza riferiti a tali aree recano caratteristiche del tutto peculiari che richiedono indici di rischio differenziati e non consentono di immaginare una pianificazione degli interventi secondo una metodologia di carattere unitario.

Il Documento di programmazione 2017, in continuità con il passato, orienta l'azione di vigilanza nei confronti di illeciti sostanziali, ossia di quei fenomeni di violazione che incidono sulle garanzie fondamentali che stanno alla base del rapporto di lavoro e di una sana concorrenza tra imprese.

VIGILANZA PREVIDENZIALE E ASSICURATIVA La programmazione della vigilanza mirata specificatamente ai profili previdenziali e assicurativi utilizza metodologie specifiche riconducibili ad indici di rischio differenziati che tengono conto degli approfondimenti e delle esigenze dell'INPS e dell'INAIL, trasmesse all'Ispettorato nazionale del lavoro per la realizzazione di una pianificazione di interventi ispettivi mirati.

- **VIGILANZA PREVIDENZIALE.** Per l'anno 2017, in relazione ai profili strettamente previdenziali, si opera 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: 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, alla luce dei positivi risultati ottenuti dai NIS (Nuclei di intervento speciale) nell'anno in corso, l'Ispettorato nazionale del lavoro, avvalendosi degli stessi Nuclei, effettua azioni ispettive su specifici settori produttivi e ambiti territoriali, al fine di fronteggiare fenomeni di irregolarità sostanziale di particolare complessità quali lavoratori fittizi, lavoratori extracomunitari, agricoltura, turismo, cooperative e piattaforme logistiche interporti secondo una preordinata campagna di vigilanza specificamente adattata ai diversi territori regionali.

- VIGILANZA ASSICURATIVA. L'attività di vigilanza assicurativa per l'anno 2017 è 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, approvata dal Consiglio di indirizzo e vigilanza dell'INAIL con delibera del 24 maggio 2016, n. 5.

Ciò premesso - ferme restando anche in tal caso le iniziative già ricomprese nella "vigilanza lavoro" - particolare attenzione sarà rivolta: alla verifica della corretta attribuzione della voce di lavorazione denunciata in relazione all'attività effettivamente svolta; all'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.

Quanto al primo aspetto l'INAIL suggerisce, per l'anno 2017, specifici settori merceologici meritevoli di attenzione verso cui indirizzare gli accertamenti ispettivi, sulla base delle incongruenze evidenziate attraverso il confronto dei dati dell'Istituto con quelli presenti nelle banche dati delle altre amministrazioni (INPS, Registro imprese, Agenzia delle entrate - studi di settore). In particolare, le analisi e gli studi effettuati su specifiche tipologie di classificazione tariffaria hanno consentito di determinare i criteri per l'individuazione di imprese che presumibilmente esercitano un'attività più rischiosa di quella dichiarata e quindi versano premi inferiori a quelli dovuti.

Sono inoltre previsti accertamenti nei confronti delle aziende che negli studi di settore hanno dichiarato di svolgere una lavorazione diversa da quella denunciata all'INAIL. Sulla base delle incongruenze risultanti dall'incrocio dei dati presenti nelle banche dati INAIL con quelli del Registro imprese, sono altresì previsti interventi nei confronti delle imprese che hanno dichiarato attività diverse da quelle evidenziate in base alle informazioni attinte dalla Camera di commercio.

Quanto al profilo concernente la lotta all'evasione contributiva, assume particolare rilievo l'acquisizione di dati e informazioni da parte di altre amministrazioni. In tale ambito sono previste due diverse tipologie di intervento. La prima si realizza attraverso l'incrocio dei dati presenti nelle banche dati dell'INAIL con quelli dell'INPS, per individuare le imprese che hanno versato contributi alla gestione autonoma artigiani e commercianti dell'INPS per collaboratori/coadiuvanti ma per i quali non sono stati pagati i premi INAIL. La seconda tipologia fa riferimento alle società a responsabilità limitata presenti nel Registro imprese in cui risulti che la stessa persona, non iscritta all'Albo artigiani, riveste il duplice ruolo di amministratore unico e socio unico-società unipersonale, senza che siano state denunciate all'Istituto le relative retribuzioni.

VIGILANZA LAVORO

- **LAVORO "NERO".** Si conferma la necessità di garantire un costante impegno nel contrasto al fenomeno del lavoro "nero", pur nella consapevolezza di una sua diffusione non uniforme sul territorio nazionale. Continuano infatti a registrarsi marcate differenze fra le regioni del Sud, dove l'occupazione di lavoratori in "nero" è notevolmente radicata e quelle del Centro e del Nord, dove il ricorso al lavoro sommerso ha una incidenza minore in rapporto ad una più complessa fenomenologia di irregolarità. La pianificazione dei controlli dovrà essere pertanto effettuata tenendo conto dei dati concernenti l'incidenza del lavoro sommerso nel nostro sistema economico, acquisiti in base all'esperienza ispettiva, al rinnovato confronto con gli Istituti previdenziali ed alle eventuali segnalazioni delle parti sociali e dei lavoratori.

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 dovrà inoltre tenere conto del fatto che al fenomeno del sommerso sono spesso connessi in modo strutturale altri comportamenti illeciti quali, ad esempio, l'immigrazione clandestina ed il caporalato, lo sfruttamento del lavoro minorile o il ricorso a forme di interposizione illecita nonché la mancata formazione/informazione dei lavoratori. Il fenomeno del lavoro "nero", del resto, coinvolge frequentemente quelle categorie di soggetti che, in ragione della propria condizione economica, risultano particolarmente vulnerabili e che sono costrette ad accettare condizioni di lavoro disagiate (ad es. lavoratori extracomunitari spesso privi del permesso di soggiorno o soggetti alla prima esperienza lavorativa).

Per contrastare efficacemente tali ulteriori fattispecie appare opportuno, a seconda dei casi, programmare interventi ispettivi coinvolgendo i militari dell'Arma già operanti presso gli Uffici del territorio. Il coordinamento a livello centrale con il Comando Carabinieri per la Tutela del lavoro e l'impiego dei Nuclei Ispettivi del Lavoro operanti presso ogni Ispettorato territoriale del lavoro rappresentano infatti una preziosa risorsa nell'ambito di accertamenti che possono coinvolgere profili di ordine pubblico o rispetto ai quali si presume la sussistenza di violazioni penalmente rilevanti.

In considerazione delle caratteristiche del fenomeno e della sua rilevanza sociale, è possibile inoltre per gli Uffici territoriali programmare accessi c.d. "brevi" previsti dal Codice di comportamento del 15 gennaio 2014 - peraltro esteso al personale degli Istituti previdenziali in forza dell'art. 25, comma 2, del D.P.C.M. 23 febbraio 2016 - avviando specifiche attività di intelligence nell'ambito delle aree geografiche e/o di specifici settori merceologici.

- **CONTRASTO AL CAPORALATO.** Nel 2017 prosegue l'azione di contrasto al caporalato. Gli interventi realizzati sia nel 2015 che nel 2016 nel settore agricolo in specifici ambiti regionali - quali Puglia, Campania, Calabria e Basilicata - in sinergia con altri soggetti istituzionali (Arma dei Carabinieri, ASL, Corpo Forestale dello Stato, Guardia di Finanza), sono il prodotto di una affinata attività di intelligence ed hanno portato a risultati significativi. Il recente impulso dato al perseguimento del reato di caporalato, attraverso la Legge 29 ottobre 2016, n. 199, va sostenuto per contrastare la diffusione del fenomeno in particolare nel settore agricolo, sempre attraverso il coinvolgimento di altre istituzioni che potranno collaborare sia sotto un profilo operativo, sia con la messa a disposizione di dati e informazioni utili ad orientare la vigilanza.

Particolare attenzione viene posta all'accertamento del reato previsto dall'art. 603 bis c.p., riformulato dalla predetta Legge 29 ottobre 2016, n. 199, valutando complessivamente la condotta tenuta dall'agente che, ferma restando la sussistenza

degli indici di sfruttamento, va comunque collegata ad un approfittamento dello stato di bisogno e ad uno sfruttamento dei lavoratori.

Sotto l'aspetto organizzativo, resta ferma l'utilizzabilità di strumenti di intelligence e di semplificazione per l'attività ispettiva. Inoltre, la partecipazione dell'Ispettorato nazionale del lavoro alla "Cabina di regia" che sovrintende alla Rete del lavoro agricolo di qualità (art. 6, Decreto legge 24 giugno 2014, n. 91) consente di indirizzare i controlli prioritariamente nei confronti delle imprese che, prive dei requisiti richiesti, non risultano iscritte alla Rete, ferme restando le eccezioni normativamente previste (richieste di intervento provenienti dal lavoratore, dalle organizzazioni sindacali, dall'Autorità giudiziaria o da autorità amministrative).

- **CORRETTA QUALIFICAZIONE DEI RAPPORTI DI LAVORO.** L'INL continua a svolgere un'adeguata attività di vigilanza sulla corretta qualificazione dei rapporti di lavoro, ponendo particolare attenzione al ricorso alle collaborazioni coordinate e continuative e alle partite IVA. Si ricorda inoltre che già a partire dal 2016 è stata prevista l'applicazione della disciplina del rapporto di lavoro subordinato ai rapporti di collaborazione che si concretino in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione siano organizzate dal committente, anche con riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro.
- **LAVORO NELLE COOPERATIVE.** Anche per l'anno 2017 sono state pianificate iniziative ispettive specificatamente finalizzate a verificare la corretta applicazione della normativa lavoristica nel settore cooperativo. Si conferma, pertanto, una particolare attenzione ai comportamenti elusivi realizzati 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 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.

Tra i fenomeni di irregolarità cui prestare particolare attenzione rimane quello della applicazione di contratti collettivi sottoscritti da organizzazioni sindacali prive di reale rappresentatività, che consentono una consistente riduzione del costo del lavoro. In tali ipotesi l'azione di vigilanza è, pertanto, orientata a garantire l'osservanza dell'art. 7, comma 4, del Decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248 (convertito dalla Legge 28 febbraio 2008, n. 31), 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"*.

Nel settore delle cooperative oggetto di particolare attenzione è quello della logistica e dell'autotrasporto, in quanto in tali ambiti sono state riscontrate già in passato gravi forme di irregolarità nella costituzione e gestione dei rapporti di lavoro. Il settore della logistica è infatti caratterizzato da una accentuata destrutturazione per la presenza di numerose micro imprese, anche sotto forma di cooperative "spurie", che evidenziano non di rado violazioni di obblighi retributivi e previdenziali in connessione con fattispecie interpositorie.

- **DISTACCO TRANSNAZIONALE.** Il recepimento della direttiva 2014/67/UE, con il Decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 136, impone 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. Non va poi dimenticato che sia la direttiva che il decreto prevedono che l'Ispettorato nazionale del lavoro pianifichi ed effettui "accertamenti ispettivi volti a verificare l'osservanza delle disposizioni del presente decreto, nel rispetto del principio di proporzionalità e non discriminazione e secondo le disposizioni vigenti in materia di cooperazione amministrativa con gli altri Stati membri dell'Unione europea" (art. 11, Decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 136).

La vigilanza deve essere pertanto concentrata nei confronti delle imprese che ricorrono al distacco di lavoratori da Paesi sia comunitari, sia extracomunitari, anche attraverso l'istituto della somministrazione di manodopera, al fine di verificare tanto l'applicazione del principio di parità di trattamento ora declinato dall'art. 4 del Decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 136, quanto l'effettiva genuinità dell'operazione posta in essere. Allo scopo di accrescere l'efficacia delle azioni di vigilanza, oltre all'impiego delle funzionalità offerte dal sistema IMI per la cooperazione amministrativa transnazionale, è valutata anche la realizzazione di azioni congiunte con altre istituzioni nazionali, quali la Polizia stradale ed il Ministero dei trasporti.

- **CCNL SOTTOSCRITTI DA OO.SS. NON RAPPRESENTATIVE.** Permane tuttora diffuso l'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., va evidenziato 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) e pertanto il personale ispettivo è chiamato a verificare un eventuale ricorso agli stessi e, nel caso, adottare i conseguenti provvedimenti sanzionatori e di recupero contributivo.
- **TIROCINI.** Il decreto correttivo al *Jobs act* ha previsto, nel modificare il Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149, una specifica attività di vigilanza nei confronti dei tirocini che possono nascondere dei veri e propri rapporti di lavoro subordinato. In particolare, sono oggetto di attenzione i tirocini extracurricolari tenendo in debito conto la relativa disciplina regionale quale principale fonte di regolazione dell'istituto.
- **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, secondo quanto chiarito dalla circ. n. 36/2009 del Ministero del lavoro. La conciliazione monocratica, infatti, sia per la tempistica che per gli effetti che produce, si rivela assolutamente idoneo a garantire al lavoratore una tutela rapida e sostanziale sotto il profilo retributivo e previdenziale, considerato altresì che il verbale di conciliazione, ad istanza di parte, diventa esecutivo.

Risultati attività di vigilanza 2016

Dall'esito del monitoraggio annuale dei controlli complessivamente svolti, nel corso dell'anno 2016, dal personale ispettivo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in

servizio presso le allora Direzioni territoriali del lavoro (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 riportati nella Tabella 4.A.VI.1.

TABELLA 4.A.VI.1: MONITORAGGIO ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2016 - DATI NAZIONALI					
Organo di controllo	Aziende ispezionate	Aziende irregolari	N. lavoratori irregolari	N. lavoratori totalmente "in nero"	Recupero contributi e premi evasi
Ministero del lavoro e delle politiche sociali	141.920	80.316	88.865	43.048	108.162.298
INPS	28.818	22.138	39.372	14.051	918.035.814
INAIL	20.876	18.284	57.790	5.007	74.907.678
TOTALE	191.614	120.738	186.027	62.106	1.101.105.790
% aziende irregolari su aziende ispezionate	63,01%				

Il numero di aziende ispezionate è stato pari a 191.614, un dato sostanzialmente in linea con quello rilevato negli anni precedenti, pur registrando una lieve flessione rispetto al 2015. Il numero di accessi (141.920) effettuati dal solo personale ispettivo operante presso le strutture territoriali del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (oggi confluite nell'Ispettorato Nazionale del Lavoro) presenta un contenuto scostamento (-2,6%) rispetto all'anno precedente (n. 145.697 accessi), ma appare particolarmente positivo se si considera la fisiologica diminuzione del personale di vigilanza che da tempo interessa gli Uffici territoriali. Il numero di accessi rappresenta una significativa percentuale (oltre il 74%) delle verifiche complessivamente svolte in materia di lavoro e legislazione sociale. Al riguardo si è registrato un incremento di circa 4 punti percentuali rispetto all'anno 2015, in cui la percentuale di accertamenti ispettivi svolti dal personale ministeriale risultava pari al 70% del totale dei controlli effettuati.

Il risultato quantitativo attesta l'avvenuto superamento dell'obiettivo di riferimento (132.500), peraltro a fronte di un minore numero di unità ispettive in forza presso gli Uffici territoriali (pari 2.818 unità rispetto alle 2.897 unità in servizio nel 2015, con una flessione del 2,7%). Più nello specifico, il personale ispettivo considerato è composto da 2.538 ispettori del lavoro (a fronte di 2.605 nel 2015 con una riduzione pari al 2,6%) e 280 ispettori tecnici (a fronte di 292 nel 2015, -4,1%) a cui vanno aggiunti 342 militari dell'Arma dei Carabinieri (a fronte di 324 nel 2015, +5,5%), in forza presso il Comando Carabinieri per la Tutela del Lavoro, i Gruppi Carabinieri ed i Nuclei Ispettorato del Lavoro.

Tale risultato quantitativo, inoltre, deve essere altresì valutato in termini "qualitativi" della strategia di azione intrapresa ormai da anni dalla Direzione generale per l'attività ispettiva del Ministero del lavoro (ora confluita nella Direzione centrale vigilanza affari legali e contenzioso dell'INL - Ispettorato Nazionale del Lavoro) e volta - indipendentemente dalla realizzazione di un incremento numerico degli accessi - a concentrare le verifiche verso obiettivi particolarmente significativi, individuati sulla base di una specifica pianificazione connessa alle peculiarità delle diverse aree geografiche. Il tasso di irregolarità riscontrato, pari al 63% (relativamente ai risultati della vigilanza svolta dal personale ispettivo del Ministero del Lavoro, dell'INPS e dell'INAIL), attesta la realizzazione di una significativa azione di contrasto degli illeciti sostanziali.

In particolare, nel corso delle verifiche svolte nell'anno di riferimento, sono state rilevate 120.738 aziende irregolari su un totale di 191.614 aziende ispezionate (a fronte di 136.028 aziende irregolari su 206.080 aziende ispezionate nel 2015). Anche con riferimento al tasso di irregolarità il dato riferito all'attività degli Uffici territoriali del MLPS si presenta in lieve aumento rispetto all'anno passato (60,4% di irregolarità riscontrata a fronte del 60,3% realizzato nel 2015). I contributi e premi evasi complessivamente recuperanti in occasione degli accertamenti svolti nel corso dell'anno 2016 ammontano ad € 1.101.105.790 (in lieve flessione

rispetto al 2015, quando erano stati recuperati premi e contributi per € 1.287.110.913). Il numero dei lavoratori irregolari, pari a 186.027, risulta in aumento (con una variazione di circa +2%) rispetto a quello riscontrato nell'anno precedente (182.523 unità), mentre quello dei lavoratori totalmente in nero, pari a 62.106, è in lieve diminuzione (-4%) rispetto al 2015 (64.775 unità). I lavoratori in nero, privi dei diritti e delle tutele fondamentali, accertati da tutti gli organi ispettivi rappresentano comunque tuttora una percentuale significativa, pari al 33,4%, di quelli irregolari (a fronte della percentuale del 35,5% rilevata nell'anno 2015).

TABELLA 4.A.VI.2: VIGILANZA DEL MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI – ANNO 2016 – AGGREGAZIONE PER CODICE ATECO

Macrocategoria Codice Ateco	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche Definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
A	3.835	3.590	7.425	51,65%	5.512
B	77	72	149	51,68%	102
C	7.797	5.153	12.950	60,21%	11.754
D	98	62	160	61,25%	101
E	304	215	519	58,57%	202
F	25.344	14.161	39.505	64,15%	14.288
G	11.566	10.231	21.797	53,06%	11.147
H	4.616	1.929	6.545	70,53%	6.778
I	13.879	8.192	22.071	62,88%	16.332
J	508	279	787	64,55%	1.779
K	160	187	347	46,11%	329
L	382	228	610	62,62%	233
M	1.074	740	1.814	59,21%	1.014
N	2.837	1.511	4.348	65,25%	5.910
O	141	169	310	45,48%	280
P	293	172	465	63,01%	519
Q	1.204	741	1.945	61,90%	4.138
R	1.119	775	1.894	59,08%	2.157
S	4.253	3.847	8.100	52,51%	6.026
T	825	366	1.191	69,27%	268
U	4	7	11	36,36%	0
TOTALI	80.316	52.627	132.942	60,41%	88.865

TABELLA 4.A.VI.3: VIGILANZA DEL MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI – ANNO 2016 – AGGREGAZIONE PER SETTORE MERCEOLOGICO

Settore merceologico	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche Definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
Agricoltura	3.835	3.590	7.425	51,65%	5.512
Industria	7.874	5.225	13.099	60,11%	11.856
Edilizia	25.344	14.161	39.505	64,15%	14.288
Terziario	43.263	29.651	72.914	59,33%	57.209
TOTALI	80.316	52.627	132.942	60,41%	88.865

Dalla rilevazione annuale dei risultati dell'azione ispettiva svolta soltanto dal personale ispettivo degli Uffici territoriali del Ministero (ora dell'INL), unitamente ai militari dei Nuclei ispettorato del lavoro in servizio presso i suddetti uffici, emerge che, in occasione delle 132.942 verifiche ispettive definite nel corso dell'anno in questione (a fronte di un numero di aziende ispezionate pari a 141.920), sono stati trovati 88.865 lavoratori irregolari (78.298 nel 2015, +13,5%), di cui 43.048 risultati completamente "in nero" (con un lieve incremento rispetto ai 41.570 lavoratori "in nero" nel 2015, +3,6%). Al riguardo, si segnala che la manodopera occupata "in nero" rappresenta oltre il 48% dei lavoratori irregolari, 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.

Con riferimento alla distribuzione nei singoli settori di attività, ferma restando la precisazione sulla diversa distribuzione degli accessi effettuati in relazioni a tali settori, cui dovrebbe aggiungersi anche una considerazione sulle dimensioni medie delle aziende ispezionate, i lavoratori irregolari si presentano concentrati soprattutto nei servizi di alloggio e ristorazione - codice Ateco I (16.332, a fronte di 22.071 accertamenti definiti nel settore in questione), in edilizia - codice Ateco F (14.288 lavoratori irregolari a fronte di 39.505 accertamenti ispettivi definiti presso le aziende del rispettivo settore) nel settore manifatturiero - codice Ateco C (11.754, a fronte di 12.950 ispezioni definite) e nel commercio - codice Ateco G (11.147, a fronte di 21.797 pratiche ispettive definite in tale settore) mentre il numero dei lavoratori agricoli irregolari risulta pari a .5.512 unità (a fronte di 7.425 ispezioni definite in agricoltura).

Lavoro nero

In occasione dello svolgimento, su tutto il territorio nazionale, dei controlli mirati al contrasto del fenomeno del lavoro sommerso, sono state irrogate 43.048 maxi sanzioni per l'occupazione di lavoratori in nero, con un incremento del +3,6% rispetto alle 41.570 del 2015. I lavoratori trovati in nero rappresentano oltre il 48% di quelli irregolari, a conferma della validità dell'azione di intelligence diretta alla valutazione - in fase di programmazione degli accertamenti ispettivi - delle specificità del tessuto economico sociale a livello locale.

Con riferimento alla dislocazione sul territorio nazionale del fenomeno dell'occupazione di lavoratori in nero, la maggior parte delle maxi sanzioni irrogate risulta concentrata nelle seguenti Regioni: Campania (6.698), Puglia (5.164), Lazio (4.526), Lombardia (3.985) e Toscana (3.502). In considerazione della peculiare diffusione del fenomeno del lavoro sommerso nei diversi ambiti territoriali, la allora Direzione generale per l'attività ispettiva ha programmato e realizzato nel 2016 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 considerati maggiormente "a rischio".

Inoltre, il numero dei lavoratori in nero è risultato particolarmente elevato nei seguenti ambiti merceologici: Servizi di alloggio e ristorazione (Codice Ateco I), con 11.919 lavoratori in nero; Commercio (Codice Ateco G), con 6.560 lavoratori in nero; Edilizia (Codice Ateco F), con 6.170 lavoratori in nero; Attività manifatturiere (Codice Ateco C), con 5.793 lavoratori in nero. In termini percentuali è stata accertata mediamente l'occupazione di un lavoratore in nero nel 54% degli accertamenti definiti nel settore Servizi di alloggio e ristorazione, nel 45% con riferimento alle Attività manifatturiere, nel 30% delle pratiche concluse nel settore Commercio e nel 16% di quelle relative all'Edilizia. 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 3.997 e 1.338), tenendo conto del numero di accessi (rispettivamente 8.042 e

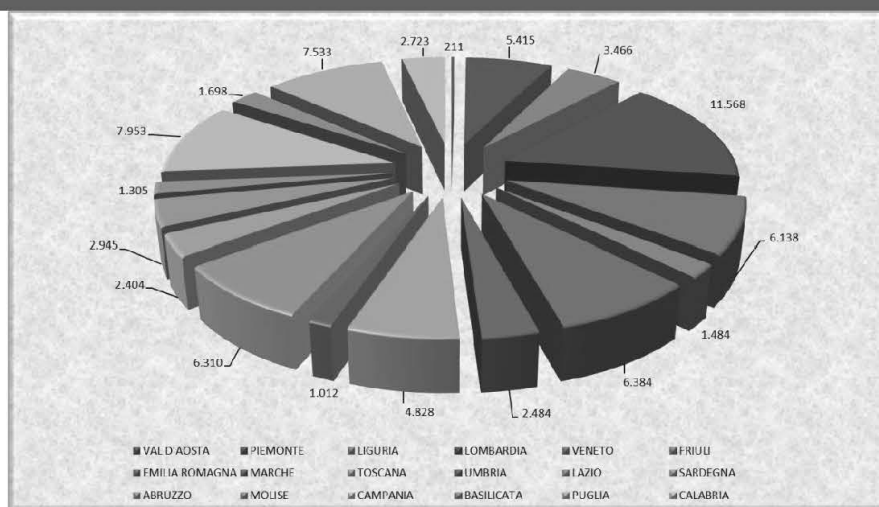
2.056) e di pratiche definite (7.425 e 1.894) relativamente a tali settori. Nei suddetti ambiti l'occupazione di personale in nero è stata, infatti, riscontrata in percentuale pari a circa il 54% in Agricoltura ed a circa il 71% nelle Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento, in rapporto agli accertamenti definiti.

Aggregando il dato del lavoro nero nei tradizionali macro-settori, si ottiene altresì la seguente distribuzione di lavoratori non dichiarati: Agricoltura 3.997; Industria (compreso il settore manifatturiero) 5.804; Edilizia 6.170; Terziario 27.077.

Imponibile previdenziale evaso ed importi sanzionatori

L'imponibile concernente i **contributi e premi evasi** nel corso del 2016, pari a € **327.764.538**, appare sostanzialmente in linea con quello relativo all'anno precedente (pari a € 303.247.547). Le somme effettivamente introitate nell'anno 2016 a seguito delle sanzioni irrogate dal personale ispettivo degli Uffici territoriali ammontano a € 70.268.946, risultando quindi in leggero aumento (+3,6%) rispetto all'anno 2015 (€ 67.789.478). A tale importo si può aggiungere quello pari a € 108.162.298 relativo ai contributi e premi accertati, calcolato su una stima pari a circa il 33% del relativo imponibile (€ 327.764.538), oltre le somme riscosse a seguito di revoca dei provvedimenti di sospensione, pari a circa € 5.600.000.

FIGURA 4.A.V.1: : IMPORTI INTROITATI IN MIGLIAIA DI EURO (COMPRESI GLI INTROITI DA REVOCA DEI PROVVEDIMENTI DI SOSPENSIONE) - ANNO 2016



VII) L'ATTIVITÀ DELL'INPS

Sul piano generale, fenomeni diffusi di lavoro sommerso e di violazione degli obblighi contributivi previdenziali, da un lato, generano condizioni di squilibrio in regimi previdenziali - quale è quello italiano - basati sul principio della ripartizione, dall'altro, introducono importanti elementi di distorsione delle regole di concorrenza che governano il sistema produttivo. L'attività svolta dall'INPS allo scopo di contrastare il lavoro sommerso e, in generale, i fenomeni

di svolgimento irregolare delle prestazioni lavorative, con riferimento al lavoro subordinato e ai diversi regimi di lavoro autonomo, si è largamente basata sull'utilizzo degli accertamenti di natura ispettiva. Si tratta, come noto, di una forma di controllo che prevede la verifica della conformità dei comportamenti al quadro normativo vigente effettuata presso le sedi si svolge la prestazione lavorativa e/o i locali in cui sono custodite le documentazioni e le registrazioni dell'amministrazione del lavoro (vigilanza ispettiva).

Nel corso degli ultimi anni, la maggiore disponibilità di informazioni afferenti alle prestazioni lavorative e la loro tempestiva acquisizione - fenomeni indotti, in particolare per il mondo del lavoro subordinato, dalla mensilizzazione e dal trasferimento telematico dei dati previdenziali (dichiarazione contributiva UniEmens) e dal consolidamento del sistema di comunicazioni obbligatorie connesse all'assunzione e alla cessazione del rapporto di lavoro (comunicazioni Unilav/Unisomm) - hanno consentito, da un lato, l'affinamento delle tecniche di individuazione dei target da sottoporre a controllo ispettivo, dall'altro, lo sviluppo di nuove metodologie di accertamento basate esclusivamente sul trattamento delle informazioni in possesso dell'Istituto e sull'analisi delle reattive risultanze condotta con il coinvolgimento del soggetto contribuente interessato (vigilanza documentale).

Accanto all'economia sommersa propriamente detta, si è sviluppato nel corso degli ultimi anni un ulteriore fenomeno che, per certi versi, assume maggiore rilievo per le conseguenze che questo arreca al nostro sistema di protezione del reddito teso a sostenere le categorie ed i settori più deboli. Trattasi di vere e proprie truffe ai danni dell'Istituto realizzate mediante l'instaurazione di "falsi" rapporti di lavoro subordinato finalizzata all'indebita percezione di prestazioni a sostegno del reddito. Il fenomeno nasce tipicamente nel settore agricolo e di recente, probabilmente alla luce delle sistematiche azioni di contrasto condotte in agricoltura, si è esteso agli altri settori produttivi, dal terziario, al commercio, all'industria. Allo scopo di potenziare l'efficacia della complessiva azione di contrasto al lavoro irregolare, l'Istituto ha sviluppato soluzioni informatiche in grado di mettere in correlazione in maniera innovativa anche dati di varia provenienza, attraverso un sistema di matrici di valutazione dei rischi.

Nel corso del 2016 le attività di vigilanza ispettiva hanno potuto beneficiare dell'evoluzione dei sistemi di trattamento delle informazioni finalizzati a rilevare i settori produttivi ed i soggetti le cui caratteristiche risultano non in linea con gli indici di conformità elaborati dall'Istituto anche attraverso lo sviluppo di sistemi di matrice di valutazione dei rischi. Ciò ha consentito di ottimizzare l'utilizzo delle risorse ispettive dell'Istituto - che, dal 2015 al 2016, sono diminuite dell'8,2%, passando da 1.331 a 1.221 unità - nei confronti dei soggetti maggiormente a rischio: nel 2016, su 28.818 aziende ispezionate 22.138 sono risultate irregolari, per un coefficiente di irregolarità pari al 76,8%.

Con l'avvio dell'utilizzo di nuovi sistemi statistici predittivi che supportano il trattamento dell'enorme mole di informazioni in possesso dell'Istituto, la funzione di vigilanza documentale - dotata di 420 unità di personale - ha accertato irregolarità di natura contributiva pari complessivamente a 333,9 milioni di euro, con un incremento di oltre il 100,5% rispetto all'anno precedente. Ai predetti accertamenti si aggiunge, inoltre, il risparmio 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) stimato in 403,7 milioni di euro.

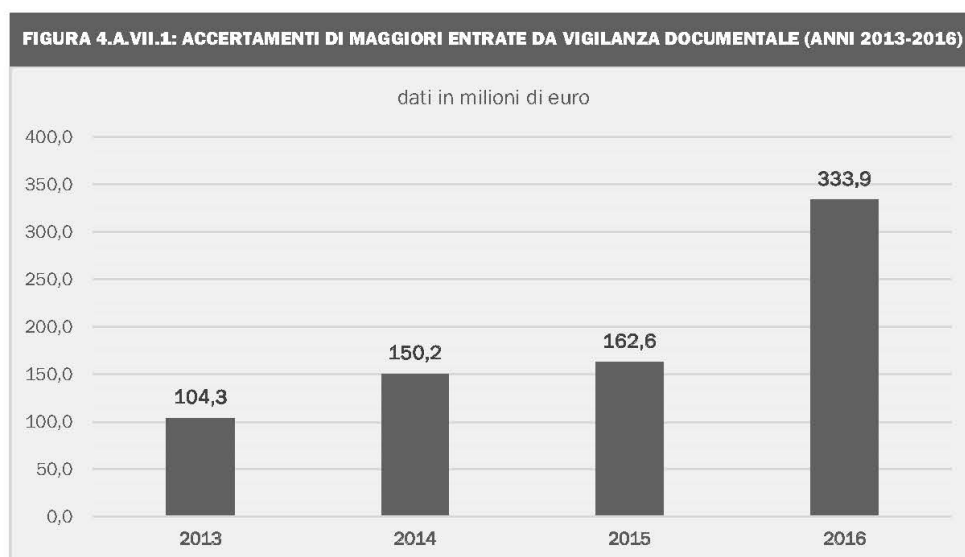
In prospettiva, l'attuale sistema di *intelligence* basato sul *matching* sarà integrato con l'introduzione di un nuovo paradigma di analisi dinamica che, registrando gli eventi della normale operatività attraverso l'inquadramento/nuova iscrizione di aziende, la correttezza nell'assolvere agli obblighi contributivi (versamenti alle scadenze, forma, modalità e tempi di trasmissione delle denunce contributive, caratteristica dell'azienda e dei suoi amministratori, volumi di attività, della forza aziendale subordinato o altra tipologia contrattuale, ecc.) e mettendo in relazione tali eventi con le serie storiche rinvenute dalle banche dati dell'Istituto,

consentirà l'identificazione di *pattern* di rischio necessari per identificare le situazioni di maggiore rischio anche a partire dalla richiesta di iscrizione all'Istituto.

La vigilanza documentale nel corso del 2016

Nell'esercizio della funzione di vigilanza documentale, l'Istituto nel corso del 2016 ha rafforzato le attività di controllo volte a rilevare l'insorgenza di fenomeni di irregolarità nella contribuzione obbligatoria prima che gli stessi producano effetti finanziari. In particolare, detta forma di controllo ha affiancato quella più tradizionale basata sull'utilizzo di un approccio *ex post*, tipicamente volto a individuare ed accertare i fenomeni di irregolarità contributiva già posti in essere dai soggetti contribuenti. La conoscenza delle nuove prassi adottate dall'Istituto e dei risultati dei controlli intrapresi, favorita attraverso l'adozione di circolari e messaggi nonché la diffusioni attraverso comunicati stampa ripresi dai principali organi di informazione, ha costituito un effetto deterrente nel contrasto alle irregolarità dei rapporti di lavoro, contribuendo ad accrescere il livello di *compliance* dei comportamenti aziendali.

Nella Figura 4.A.VII.1 è riportato il volume degli accertamenti operati dalla funzione di vigilanza documentale dell'Istituto nel corso del triennio 2014-2016.



Nel 2016, accanto agli ambiti e settori tradizionalmente a rischio, quali il conguaglio indebito di prestazioni anticipate dalle aziende per conto dell'Istituto (Assegni familiari) o il recupero della contribuzione addizionale afferente alla Cassa integrazione guadagni, gli accertamenti di vigilanza documentale hanno riguardato anche fenomeni di irregolarità, che spesso sfociano in vere e proprie truffe ai danni dell'Istituto, caratterizzati da profili di novità nelle modalità di svolgimento ovvero di virulenza sul piano della loro diffusione. Ci si riferisce, in particolare, alla fruizione dell'esonero contributivo triennale per le nuove assunzioni, introdotto dalla Legge di stabilità per il 2015, in mancanza dei requisiti di legge ovvero alla instaurazione di rapporti di lavoro simulati finalizzata esclusivamente alla percezione indebita di prestazioni previdenziali, in particolar modo i trattamenti di disoccupazione (ASpl, NASpl, disoccupazione agricola, ecc.).

Nel dettaglio, l'attività di vigilanza documentale svolta nel 2016, i cui risultati sono analiticamente esposti nella Tabella 4.A.VII.1 ha operato nel contrasto dei seguenti fenomeni:

- a) fruizione degli incentivi triennali all'occupazione introdotti dall'art. 1, commi da 118 a 124, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "esonero contributivo triennale") in mancanza dei requisiti normativi. Come è noto la citata legge, allo scopo di favorire la diffusione di forme di lavoro stabili, ha introdotto l'esonero dal pagamento dei contributi obbligatori per le nuove assunzioni effettuate dai datori di lavoro privati. La stessa legge subordinava la fruizione degli incentivi alla sussistenza di prefissati requisiti e condizioni, quali, in particolare, la circostanza che il lavoratore non avesse avuto forme di lavoro subordinato a tempo indeterminato nei sei mesi precedenti l'assunzione o rapporti di lavoro subordinato con l'azienda beneficiaria degli incentivi o soggetto alla stessa riconducibile nel corso dell'ultimo trimestre del 2014 (periodo in cui, pur non essendo ancora in vigore, il contenuto della misura era già stato ampiamente anticipato dagli organi di informazione). Gli accertamenti di vigilanza documentale condotti dall'INPS nel corso del 2016 hanno appunto riguardato il possesso dei requisiti di legge che integrano il diritto ai benefici contributivi. Costituzionalmente il controllo ha riguardato anche lo "spostamento" di gruppi di lavoratori da un datore di lavoro ad un altro, spesso di nuova costituzione, effettuato attraverso la risoluzione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato presso l'azienda X e l'assunzione a tempo indeterminato, decorsi sei mesi dalla precedente cessazione, presso l'azienda Y con il beneficio dell'esonero contributivo triennale. Si tratta di operazioni spesso congegnate, dallo stesso datore di lavoro ovvero da figure ad esso comunque riconducibili, al solo scopo di conseguire i risparmi di spesa derivanti dalla fruizione dei benefici contributivi di cui si tratta.

I controlli condotti nel 2016 hanno portato ad accertare 155,1 milioni di euro di sgravi contributivi fruiti illegittimamente. Inoltre, il risparmio di spesa derivante dall'annullamento dei predetti sgravi contributivi per il periodo successivo all'accertamento (sgravi contributivi non fruibili per accertamento dell'indebita assunzione agevolata) è stimato in 253,0 milioni. Esso rappresenta una fonte di maggiori entrate dell'Istituto nel corso degli esercizi futuri e, pertanto, dal momento che il risultato economico-finanziario del bilancio dell'INPS concorre alla formazione dei saldi di finanza pubblica, costituisce, nella prassi di programmazione e controllo di gestione adottata nel corso degli ultimi anni, il contributo fornito dall'Istituto ai fini della riduzione del debito pubblico (CRiD);

- b) fruizione di altri incentivi all'occupazione in forma di benefici di natura economica e contributiva in assenza dei presupposti di legge. L'attività ha riguardato principalmente le assunzioni agevolate effettuate, prima dell'1.01.2015 (data a partire dalla quale il beneficio è stato soppresso) con contratto a tempo indeterminato di lavoratori disoccupati da almeno 24 mesi in base alla Legge 29 dicembre 1990, n. 407 e altre forme di assunzioni agevolate. L'attività ha consentito di accertare la fruizione indebita di sgravi contributivi per un importo complessivo pari a 27,7 milioni di euro;
- c) conguaglio indebito di prestazioni a carico dell'INPS. Come è noto, sulla base del quadro normativo vigente, le aziende anticipano per conto dell'Istituto prestazioni a carico delle gestioni previdenziali obbligatorie, quali assegni familiari, indennità economica di malattia e di maternità, ecc.. L'analisi dei dati in possesso dell'Istituto e di quelli acquisibili da altre banche dati pubbliche ha consentito di rilevare operazioni di conguaglio effettuate in assenza dei presupposti di legge in misura integrale ovvero parziale per un importo complessivo pari a 11,1 milioni di euro;

- d) perfezionamento di operazioni di controllo, anche di natura ispettiva, sospese per effetto di criticità di natura amministrativa e operativa, con accertamento delle irregolarità contributive e dei conseguenti crediti da parte dell'Istituto. Nel corso del 2016, il volume dei crediti accertati è stato pari a 95,8 milioni di euro;
- e) recupero del contributo addizionale su interventi di Cassa integrazione guadagni non versato dall'azienda e della contribuzione virtuale non versata dalle aziende edili a seguito di rigetto dei provvedimenti di CIG. Le somme accertate nel 2016 ammontano a 46,1 milioni di euro;
- f) contrasto ai rapporti di lavoro simulati finalizzati alla fruizione indebita di prestazioni previdenziali. Il fenomeno della simulazione di rapporti di lavoro finalizzata a porre in essere truffe ai danni dell'Istituto, tradizionalmente legato al settore delle imprese agricole e localizzato nelle regioni meridionali, si è diffuso negli ultimi anni su tutto il territorio nazionale e si è sviluppato con una molteplicità di forme, utilizzando in maniera fraudolenta proprio il sistema dei flussi telematici che l'INPS ha potenziato per favorire e velocizzare l'invio dei dati da parte di aziende e invadendo anche settori merceologici mai interessati dal problema in precedenza. Strettamente collegati al fenomeno, e sempre più frequenti, sono i furti di identità sia dei datori di lavoro, con i quali sono stati rilasciati PIN necessari alla trasmissione dei flussi, che dei lavoratori, cui vengono intestate carte di credito prepagate con disponibilità di IBAN sul quale viene chiesto di versare le prestazioni indebite. Nel corso del 2016, l'Istituto ha intensificato le attività di controllo volte a individuare le aziende che instaurano falsi rapporti di lavoro allo scopo di costituire posizioni assicurative allo scopo di conseguire l'erogazione di indebite prestazioni previdenziali. Si tratta generalmente di aziende che omettono il versamento dei contributi previdenziali ovvero lo effettuano attraverso l'utilizzo di crediti verso l'Erario (generalmente riconducibili all'IVA) che si rivelano successivamente insussistenti. Nel corso del 2016 sono stati individuati circa 19.000 rapporti di lavoro simulato, attivati da circa 440 aziende, e sono stati neutralizzati i conseguenti effetti finanziari negativi a carico dell'Istituto. L'attività ha consentito di ottenere un risparmio di spesa, in termini di minori prestazioni previdenziali erogabili, stimato in 150,7 milioni di euro.

TABELLA 4.A.VII.1: ACCERTAMENTI DA VIGILANZA DOCUMENTALE. ANNO 2016
(valori monetari espressi in milioni di euro)

Ambiti di intervento	Fruizione indebita accertata	Risparmio di spesa stimato (CRID)	Totale	Incidenza su totale
Sgravio contributivo triennale (L. 190/2014)	155,1	253,0	408,1	55,3%
Altre agevolazioni contributive	27,7	0,0	27,7	3,8%
Conguaglio di prestazioni anticipate per conto dell'INPS	11,1	0,0	11,1	1,5%
Perfezionamento azioni di controllo e accertamento dei crediti	95,8	0,0	95,8	13,0%
Cassa Integrazione Guadagni. Contribuzione addizionale	46,1	0,0	46,1	6,3%
Rapporti di lavoro simulati	0,0	150,7	150,7	20,4%
Totali	333,8	403,7	737,5	100,0%

La vigilanza documentale nel 2017. Linee guida e programmi di intervento

Nel corso del 2017, lo sviluppo delle attività di vigilanza documentale segue le seguenti linee guida:

- preservare l'azione di controllo del territorio in relazione a situazioni di inosservanza degli obblighi contributivi da parte dei soggetti contribuenti che hanno già prodotto effetti di natura economico-finanziaria per il bilancio dell'Istituto. Ciò allo scopo di favorire il mantenimento dell'efficacia deterrente dell'azione di vigilanza documentale, incrementando il volume degli accertamenti da recuperare (attività di

accertamento). Al riguardo, la prassi amministrativa dell'Istituto prevede l'individuazione dei soggetti contribuenti che presentano profili di incoerenza rispetto al *cluster* di riferimento e l'analisi delle aziende individuate attraverso l'utilizzo delle informazioni rivenienti dalle banche dati pubbliche disponibili, anche con il coinvolgimento degli esponenti delle aziende medesime;

- potenziare le azioni di contrasto dei fenomeni di evasione/elusione contributiva posti in essere anche in considerazione delle peculiari caratteristiche socio-economiche e delle diverse aree geografiche del territorio in un'ottica di prevenzione. Ciò allo scopo di prevenire l'insorgenza di comportamenti elusivi ed omissivi degli obblighi previdenziali, evitando effetti economico-finanziari negativi per i conti dell'Istituto (attività di prevenzione). L'analisi statistica dei risultati fin qui ottenuti e le relative serie storiche relative alle fattispecie oggetto di analisi hanno contribuito alla costruzione di mappe di rischio sempre più puntuali che, tenendo conto delle specificità territoriali e del differente tessuto economico-produttivo delle varie regioni hanno consentito di individuare ed intercettare nuove situazioni non coerenti da sottoporre ad accertamento.

L'attività di vigilanza documentale programmate per il 2017 interessa principalmente i seguenti ambiti/settori di intervento:

- a) fruizione degli incentivi biennali all'occupazione introdotti dall'art. 1, commi 178-181, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (cd, "esonero contributivo biennale") in mancanza dei requisiti di legge. Nel merito la Legge di stabilità per l'anno 2016, allo scopo di promuovere forme di occupazione stabile, ha riproposto, sebbene con misura e durata diverse rispetto a quanto già previsto dalla Legge di stabilità 2015, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro in relazione alle nuove assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato effettuate nel corso del 2016. La normativa succitata ha previsto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro nella misura del 40% del loro ammontare, nel limite massimo di un importo annuo pari a 3.250. Il diritto alla fruizione dell'esonero contributivo è subordinato alla sussistenza, alla data dell'assunzione, delle seguenti condizioni:
 - il lavoratore, nel corso dei sei mesi precedenti l'assunzione agevolata, non deve risultare occupato, presso qualsiasi datore di lavoro, in forza di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;
 - il lavoratore, nel corso dei tre mesi antecedenti la data di entrata in vigore della Legge di stabilità 2016 (1.10.2015-31.12.2015) non deve essere stato titolare di rapporti di lavoro a tempo indeterminato con il datore di lavoro richiedente l'incentivo ovvero con società da questi controllate o a questi collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., nonché facenti capo, ancorché per interposta persona, al datore di lavoro medesimo;
 - il lavoratore non deve avere avuto un precedente rapporto per il quale il datore di lavoro ha già goduto della medesima agevolazione o dell'esonero previsto dall'articolo 1, comma 118, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (esonero triennale).

L'attività di vigilanza documentale è principalmente rivolta ad accertare il rispetto delle disposizioni normative succitate che trovano applicazione relativamente a circa 26.000 assunzioni operate da più di 18.000 aziende. Dallo svolgimento delle anzidette attività di controllo, si prevede di accertare irregolarità per un importo complessivo variabile da 15 a 20 milioni di euro;

- b) fruizione degli incentivi triennali all'occupazione introdotti dall'art. 1, commi da 118 a 124, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (esonero contributivo triennale) in mancanza dei requisiti stabiliti dalla legge. Si tratta del completamento dell'attività di controllo sviluppata nel corso del 2016. Dallo svolgimento delle anzidette attività di controllo, che riguarderanno circa 30.000 aziende, si prevede di accertare irregolarità per un importo complessivo variabile da 85 a 90 milioni di euro. In aggiunta al recupero della contribuzione non versata l'attività di controllo impedirà alle aziende di usufruire indebitamente, per i periodi successivi alla data del controllo e fino alla naturale scadenza dei 36 mesi (per lo sgravio triennale) o dei 24 mesi (per lo sgravio biennale) prevista dalla normativa, di ulteriori esoneri contributivi stimabili complessivamente da 150 a 160 milioni di euro.
- c) fruizione di altri incentivi all'occupazione in forma di benefici di natura economica e contributiva in assenza dei presupposti di legge. In particolare le principali forme di assunzione incentivata sottoposte a controllo sono le seguenti:
- bonus occupazionale previsto dal Programma "garanzia giovani
 - assunzione di lavoratori iscritti nelle liste di mobilità.

Gli effetti economici ascrivibili ai predetti controlli possono essere stimati in 12-16 milioni di euro, oltre a 10-12 per ulteriori risparmi reattivi al periodo di sgravio non ancora fruito all'atto dell'accertamento;

- d) conguaglio indebito di prestazioni a carico dell'INPS. Le principali forma di conguaglio oggetto di accertamento sono quelle relative agli assegni al nucleo familiare, all'indennità di malattia, all'indennità di maternità, ai permessi per assistenza ai disabili di cui alla Legge 5 febbraio 1992, n. 104, al fondo di tesoreria.

Gli effetti economici ascrivibili ai predetti controlli possono essere stimati in 18-20 milioni di euro;

- e) Emersione Lavoro Sommerso Aziende (progetto ELSA). Si tratta di una metodologia automatizzata di accertamento volta ad individuare, sulla base delle informazioni afferenti all'assunzione e alla cessazione dei rapporti di lavoro, gli imponibili retributivi non dichiarati ovvero sottodimensionati nella dichiarazione contributiva resa all'INPS.

La contribuzione previdenziale omessa derivante dall'attuazione del progetto ELSA nel 2017 è stimata in 90-100 milioni di euro;

- f) contrasto alla simulazione dei rapporti di lavoro finalizzata alla fruizione indebita di prestazioni previdenziali (progetto FROZEN). Il fenomeno succitato consiste, come già illustrato, nella creazione di posizioni aziendali (o nell'utilizzo di matricole già attive o sospese) che, pur non svolgendo alcuna attività economica presentano flussi UniEmens in assenza di qualsiasi presupposto per lo svolgimento concreto dell'attività lavorativa, al solo scopo di far conseguire ai lavoratori "fittizi" trattamenti previdenziali/assistenziali, in genere prestazioni a sostegno del reddito nella forma di Naspi. Il contrasto alla diffusione del fenomeno, che integra fattispecie penalmente rilevanti (false dichiarazioni per il conseguimento di indebite prestazioni previdenziali, indebita percezione di erogazioni ai danni dello Stato, truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, ecc.), è affrontato in maniera sistematica ed omogenea su tutto il territorio e supportato dall'adozione di nuove prassi amministrative, nuovi processi operativi-organizzativi e dallo sviluppo di procedure automatizzate volte a favorire l'individuazione tempestiva di posizioni aziendali che veicolano l'instaurazione di rapporti di lavoro "a rischio". L'esperienza maturata dall'Istituto nel contrasto al fenomeno ha consentito di strutturare ed aggiornare senza soluzione di continuità indicatori di rischio in funzione degli

sviluppi del fenomeno, preordinati a favorire l'individuazione dei rapporti/datori di lavoro interessati e tipizzare gli accertamenti di natura amministrativa idonei a consentire l'adozione di misure di sospensione dell'alimentazione del conto assicurativo individuale. Per garantire l'adeguato supporto del predetto modello operativo-organizzativo, è stata rilasciata a giugno 2017 una innovativa piattaforma informatica denominata FROZEN volta a favorire la tempestiva individuazione di tali posizioni aziendali che necessitano di un accurata attività di verifica. La procedura FROZEN individua le situazioni a rischio e facilita la concreta attività amministrativa da porre in essere per ciascuna situazione di anomalia/criticità nonché l'adozione dei necessari provvedimenti da parte delle competenti autorità investigative e giudiziarie. In particolare, è impedito l'automatico aggiornamento della posizione individuale dei lavoratori intercettati in flussi relativi a quelle posizioni aziendali caratterizzate da un elevato profilo di rischio in quanto le caratteristiche dei flussi, esaminate sulla base di una serie di indicatori opportunamente combinati e pesati, rendono l'azienda e il flusso a rischio truffa. Il corretto svolgimento della successiva e necessaria attività di vigilanza documentale relativa a tali posizioni aziendali consentirà di:

- validare i flussi aziendali solo apparentemente anomali che, di conseguenza, saranno gestiti in automatico attraverso le consuete procedure istituzionali ed andranno ad alimentare il conto assicurativo dei lavoratori;
- impedire l'ingresso di false informazioni negli archivi dell'Istituto e, conseguentemente, l'automatico aggiornamento del conto assicurativo individuale dei lavoratori nonché l'eventuale erogazione di indebite prestazioni.

Dallo svolgimento di tale attività si prevede di individuare nel 2017 circa 20.000 rapporti di lavoro fittizi. In termini di contributo alla riduzione del debito pubblico, l'attività di vigilanza documentale impedirà il pagamento di indebite prestazioni previdenziali per un ammontare, tenuto conto delle più rilevanti variabili che incidono sulla durata media delle prestazioni in oggetto e dei relativi importi medi, stimabile in 140-160 milioni di euro;

- g) contrasto alle false compensazioni a mezzo F24 (progetto FAL.CO.). L'Inps e l'Agenzia delle entrate hanno sottoscritto un protocollo d'intesa finalizzato a strutturare, tra l'altro, una comune strategia di contrasto al fenomeno delle compensazioni indebite effettuate a mezzo F24 tra crediti e debiti dichiarati ai rispettivi enti.

Il pagamento dei contributi previdenziali attraverso l'utilizzo, in F24, di crediti verso l'Erario che, a seguito di successivi accertamenti, risultano insussistenti, costituisce un comportamento fraudolento che configura una vera e propria forma illecita di pagamento dei contributi, che consente alle imprese che vi ricorrono di ottenere il rilascio del DURC alterando la concorrenza nel mondo del lavoro.

A seguito di specifiche e congiunte attività di analisi sono stati individuati specifici profili di rischio di irregolarità connessi alle compensazioni sulla base dei quali sono state individuate le relative posizioni aziendali da sottoporre a controllo.

- h) controllo prestazioni anticipate/compensate su Modelli F24 e controllo reddito agrario dei lavoratori autonomi. Analogamente a quanto previsto per le aziende Uniemens è in fase di sviluppo un'ulteriore sezione di TUTOR-AGRI finalizzata a verificare la correttezza e congruità delle somme poste a credito sul modello DMAG e/o sul modello F24 dalle aziende agricole che assumono operai a tempo indeterminato a titolo di anticipo prestazioni corrisposte ai lavoratori per conto dell'Istituto (Cassa integrazione straordinaria operai agricoli, assegni familiari, malattia, maternità, ecc).

Nella prima fase saranno sottoposte a controllo le somme conguagliate a titolo di CISOA per gli anni 2013-2016.

Con riguardo al reddito agrario lavoratori autonomi, il controllo da porre in essere mira alla verifica della corretta dichiarazione, in fase di iscrizione e/o variazione, del reddito agrario al fine della giusta collocazione nella fascia di reddito corrispondente; difatti, il reddito agrario è un elemento dichiarato direttamente dal soggetto e potrebbe, quindi, risultare incongruente sia rispetto ai terreni e/o allevamenti dichiarati, sia rispetto alla mancata dichiarazione di fondi e/o bestiame condotto. Il controllo è effettuato attraverso l'incrocio con gli stessi dati dichiarati al fisco e con quelli dichiarati ad AGEA.

Il mancato gettito contributivo derivate dai controlli nel settore agricolo è stimato in 18-20 milioni di euro;

- i) recupero del contributo addizionale CIG non versato e della contribuzione virtuale delle aziende edili alle quali è stata rigettata l'istanza di CIG. Il mancato gettito contributivo derivate dai controlli è stimato in 42-46 milioni di euro.

La vigilanza ispettiva in materia previdenziale nel 2016

Nel corso del 2016 l'azione ispettiva condotta dall'Istituto ha riguardato le aree di maggiore rischio individuate nei piani di programmazione, con particolare riferimento ai seguenti settori e ambiti di intervento:

- a) agricoltura. Sono state potenziate le attività di controllo dei fenomeni di violazione delle norme previdenziali e, in particolare, l'attività di contrasto dei rapporti di lavoro simulati instaurati allo scopo di acquisire formalmente i requisiti per il diritto alle prestazioni di disoccupazione. L'attività ha riguardato al contempo il contrasto di fenomeni quali la mancata applicazione dei contratti collettivi provinciali, la fruizione indebita di agevolazioni contributive, l'impropria iscrizione al settore agricolo di aziende cosiddette "senza terra" (che di fatto sono da comprendere nel settore dei servizi alle imprese e quindi del terziario), l'utilizzo di personale fornito da cooperative di produzione e lavoro prive dei requisiti di legge previsti per essere ricomprese nelle società di somministrazione di manodopera, l'assunzione di familiari in qualità di operai a tempo determinato in luogo della più corretta iscrizione in qualità di coadiutori per accedere alle prestazioni a sostegno del reddito, l'utilizzo fraudolento dei contratti di compartecipazione agraria;
- b) legittima fruizione dei benefici contributivi, con particolare riguardo a quelli introdotti con la Legge di stabilità per il 2015. In stretto raccordo con le analoghe iniziative condotte attraverso gli strumenti della vigilanza documentale, l'attività ispettiva ha operato per accertare i fenomeni di fruizione indebita dell'esonero contributivo nei confronti delle aziende che hanno fatto ricorso agli sgravi contributivi per assunzioni a tempo indeterminato, ex Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (esonero contributivo triennale) in tutti i casi in cui la documentazione amministrativa non risultava sufficiente per poter accertare la correttezza dei comportamenti aziendali, avvalendosi anche della collaborazione dei lavoratori interessati dalle iniziative di assunzione agevolata;
- c) cooperative. L'attività è stata finalizzata, in particolare, a individuare le c.d. cooperative spurie, che, lungi dal perseguire i dichiarati scopi mutualistici, per mezzo di appalti simulati somministrano abusivamente manodopera, limitandosi a mettere i propri dipendenti (o soci lavoratori) a disposizione delle imprese

“committenti”, in assenza del rischio d’impresa, dell’autonomia imprenditoriale e del potere direttivo sui propri dipendenti, che dovrebbero invece caratterizzare i contratti di appalto genuini;

- d) contrasto alla costituzione di rapporti di lavoro simulati nei settori commercio, terziario e industria. Allo scopo di contrastare la diffusione di un fenomeno in grado di arrecare squilibri significativi ai conti dell’Istituto, a causa del duplice effetto finanziario negativo che ne deriva (mancata contribuzione alla quale si associa l’obbligo di erogazione delle prestazioni in forza del principio di automaticità delle prestazioni previdenziali nella sfera giuridica dei rapporti di lavoro subordinato), sono state strutturate procedure statistiche idonee a individuare con buoni intervalli di affidabilità le denunce contributive “a rischio”. La rilevanza del fenomeno ha indotto l’Istituto a concentrare le proprie risorse ispettive nelle ispezioni finalizzate a contrastare con la massima tempestività (prima che il presunto datore di lavoro possa cessare sotto tutti profili formali la propria attività) formalmente la gravità automatizzate preordinate a individuare i flussi di denunce contributive a rischio, con l’obiettivo di inibire l’alimentazione dei conti assicurativi individuali, limitando così i casi di erogazione di prestazioni previdenziali indebite.

Nel corso dell’anno 2016, l’INPS ha svolto 28.818 ispezioni nei confronti di altrettanti soggetti contribuenti, accertando mancati versamenti contributivi e minori uscite per prestazioni previdenziali indebite pari complessivamente a 918,0 milioni di euro. Sia il numero delle ispezioni, sia il volume delle irregolarità contributive accertate sono risultate inferiori rispetto al 2015, rispettivamente in misura pari a -27,1% e -16,9%. Detta riduzione dei risultati dell’attività ispettiva nel 2016 è principalmente riconducibile ai seguenti fattori:

- riduzione del numero degli ispettori in forza presso l’Istituto, che sono passati da 1.331 nel 2015 a 1.221 nel 2016, con una riduzione dell’8,2%;
- necessità di dedicare maggiori risorse professionali, rispetto a quanto avvenuto nel 2015, alle sopra riferite attività di contrasto dei fenomeni di simulazione di rapporti di lavoro, diffusisi con particolare virulenza dal comparto agricolo a quelli del commercio, terziario e industria. Al riguardo, si osserva come le ispezioni finalizzate a individuare falsi rapporti di lavoro tradizionalmente richiedono tempi più lunghi rispetto a quelle volte a rilevare irregolarità di natura contributiva, dal momento che gli ispettori pongono in essere tutte le iniziative per acquisire anche dai “lavoratori” interessati - nella maggiore parte dei casi, conniventi con l’organizzazione che organizza la truffa - tutti gli elementi idonei ad adottare il provvedimento di annullamento del rapporto di lavoro. Al contempo lo svolgimento degli accertamenti è reso più lungo e complesso per via degli effetti di natura penale che sovente scaturiscono dai citati accertamenti e che impegnano il team ispettivo nel corso dell’accertamento e nelle fasi successive (relazione agli Organi di polizia giudiziaria, collaborazione con gli Organi di polizia investigativa, coinvolgimento in funzione testimoniale nelle sedi di giudizio). Infine, sotto il profilo della misura degli accertamenti, tradizionalmente le ispezioni volte al contrasto dei rapporti di lavoro simulati producono risultati quantitativi inferiori rispetto agli accertamenti ispettivi finalizzati a rilevare omissioni di natura contributiva, riferite a lavoratori in nero o a elementi retributivi non dichiarati.

La Tabella 4.A.VII.2 fornisce i principali elementi informativi afferenti all’attività di vigilanza ispettiva condotta nel 2016, con evidenza dei termini di riferimento per l’anno 2015. Sulle 28.818 aziende ispezionate, 22.138 sono risultate non in regola con gli obblighi in materia previdenziale, per un tasso di irregolarità pari 76,8%.

TABELLA 4.A.VII.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ISPETTIVA. ANNO 2016

	Accertamenti 2016	Accertamenti 2015	Scosamento 2016/2015
Numero di ispezioni	28.818	39.548	-27,13%
Accertamento lordo (milioni di euro)	918	1.105	-16,96%
Lavoratori in nero	14.051	16.644	-15,58%
Lavoratori in nero e irregolari	39.372	42.892	-8,21%
Numero Ispettori (forza)	1.221	1.331	-8,26%

La Tabella 4.A.VII.3 espone i risultati di accertamento conseguiti nel 2016, con evidenza di quelli per maggiori entrate rispetto a quelli che comportano minori oneri di spesa previdenziali, con la distribuzione sul territorio nazionale.

TABELLA 4.A.VII.3: ACCERTAMENTI DA VIGILANZA ISPETTIVA. ANNO 2016

REGIONI	Numero ispezioni	Accertamento di maggiori entrate (ml. di euro)	Accertamento di minori uscite (ml. di euro)	Accertamento totale (ml. di euro)
PIEMONTE	2.123	52,9	2,1	55,0
VALLE D'AOSTA	166	0,5	0,0	0,5
LOMBARDIA	4.756	170,9	18,3	189,2
LIGURIA	934	9,8	0,8	10,6
TRENTINO-ALTO ADIGE	921	6,4	0,4	6,8
VENETO	1.367	56,2	3,9	60,1
FRIULI- VENEZIA GIULIA	479	9,3	0,3	9,6
EMILIA ROMAGNA	2.557	57,6	4,7	62,3
TOSCANA	3.402	51,1	3,9	55,0
UMBRIA	430	16,2	0,6	16,7
MARCHE	1.151	31,7	4,7	36,4
LAZIO	1.904	57,1	6,4	63,5
ABRUZZO	1.045	24,0	4,3	28,3
MOLISE	205	9,9	0,2	10,1
CAMPANIA	1.433	22,7	33,3	56,0
PUGLIA	1.444	33,0	22,5	55,5
BASILICATA	250	7,3	2,7	10,0
CALABRIA	1.259	9,3	52,8	62,1
SICILIA	1.903	61,5	39,3	100,8
SARDEGNA	1.089	29,2	0,4	29,6
TOTALE	28.818	716,6	201,5	918,0

La vigilanza ispettiva nel 2017. Linee guida e programmi di intervento

L'attività di vigilanza ispettiva per l'anno 2017 si inserisce in un contesto normativo in fase di assestamento: dopo circa un anno e mezzo dall'entrata in vigore del Decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 149, istitutivo dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, è stato pubblicato il Decreto interministeriale 28 dicembre 2016, con il quale è stato dato avvio all'operatività dell'Ispettorato. Con la pubblicazione del citato decreto interministeriale, l'esercizio dell'attività ispettiva in materia di lavoro e legislazione sociale si avvia a svilupparsi in un

assetto istituzionale profondamente innovato: all'Ispettorato Nazionale del Lavoro sono stati trasferiti gli ispettori del lavoro precedentemente alle dipendenze del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, con le reative risorse finanziarie e strumentali, nonché le funzioni sinora esercitate dagli ispettori dell'INPS e dell'INAIL, che preservano comunque il proprio rapporto di lavoro con i predetti Istituti.

Allo scopo di favorire l'efficace svolgimento dell'attività di vigilanza ispettiva in materia di contribuzione obbligatoria nella prospettiva di unitarietà sancita dal Legislatore, l'INPS si è attivato attraverso la stipula di un protocollo d'intesa (21 febbraio 2017), con il quale vengono previste forme strutturate di coordinamento tra INPS medesimo e Ispettorato, fra le quali la Commissione nazionale e le Commissioni regionali di programmazione dell'attività ispettiva. L'attività delle Commissioni, nell'ambito delle quali rappresentanti dell'INPS e dell'INL lavorano affiancandosi e confrontandosi in modo sistematico, è concentrata sull'analisi del rischio di inosservanza degli obblighi contributivi, sullo sviluppo di modelli innovativi di analisi del rischio e metodologie preordinate a favorire l'individuazione dei fenomeni di evasione ed elusione contributiva. Il processo di integrazione delle competenze sarà realizzato attraverso un percorso formativo di omogeneizzazione delle conoscenze tecnico-giuridiche in materia lavoristica e previdenziale rivolto a tutto il personale ispettivo, comprensivo anche di una fase di affiancamento *on the job*.

L'attività di *intelligence* dell'Istituto sarà potenziata al fine di portare avanti, in sinergia con l'INL, un'azione mirata di vigilanza e di contrasto all'evasione/elusione contributiva. Funzionale al potenziamento della predetta attività risulta l'apporto derivante dalla compiuta realizzazione del processo di messa in comune delle informazioni inerenti alle imprese e dei risultati delle azioni di controllo effettuate dalle diverse Amministrazioni competenti in materia di attività ispettiva;

- ✦ L'effettiva conoscenza del territorio concernente le singole realtà economico-produttive riferibili a ciascuna regione, ottenuta anche mediante l'analisi delle indagini condotte periodicamente da Enti e Organismi di Ricerca (Istat, Banca d'Italia, Unioncamere, Union Filiere, etc.) sull'andamento congiunturale dell'economia dei rispettivi territori di riferimento.

Il piano di programmazione dell'attività ispettiva adottato dall'Istituto per il 2017 prevede accertamenti stimati in 898,0 milioni di euro, dei quali 719,5 afferenti a maggiori entrate (accertamenti di omissioni contributive nonché benefici contributivi e conguagli di prestazioni indebiti) e 178,5 per minori prestazioni (annullamento rapporti di lavoro, revoca trattamenti previdenziali e assistenziali in corso). Sulla base di tale piano, nel corso del 2017 l'attività di vigilanza ispettiva in materia previdenziale verte principalmente sui seguenti settori e ambiti di intervento:

- a) contrasto alla costituzione di rapporti di lavoro simulati. Come si è ampiamente evidenziato nei paragrafi precedenti, l'Istituto nel corso del 2017 ha messo in produzione nuove procedure automatizzate preordinate a individuare i flussi di denunce contributive a rischio, con l'obiettivo di inibire l'alimentazione dei conti assicurativi individuali, limitando così i casi di erogazione di prestazioni previdenziali indebite. I fenomeni di maggiore intensità e/o criticità saranno controllati attraverso lo strumento ispettivo. In considerazione della rilevanza del fenomeno e della necessità di utilizzare ogni mezzo di contrasto, tali procedure saranno impiegate sia a livello centrale sia a livello territoriale e saranno adeguate in funzione del mutare delle variabili e dei comportamenti aziendali;
- b) agricoltura. Per quanto riguarda le aziende agricole e i lavoratori autonomi che operano nel settore anche nel 2017 prosegue l'investimento di risorse professionali nell'attività di contrasto dei fenomeni irregolari, al duplice fine di evitare il pagamento di prestazioni indebite da parte dell'Istituto e di fare emergere l'evasione contributiva. Particolare attenzione è, inoltre, rivolta al fenomeno del caporalato, il più delle volte espressione

dell'attività di organizzazioni criminali. Tale sistema si sovrappone e finisce con il sostituirsi a quello legale, impedendo che si realizzi l'incontro tra domanda e offerta di lavoro nel settore agricolo. La conseguenza di tale sistema è che, spesso, i lavoratori vengono sottoposti a condizioni inaccettabili di sfruttamento, con orari di lavoro insostenibili, retribuzioni largamente al di sotto dei minimi contrattuali, assenza di qualsiasi protezione contro gli infortuni e gli incidenti sul lavoro. L'azione ispettiva avrà come quadro di riferimento il Protocollo sottoscritto il 27 maggio 2016 da Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Ministero dell'Interno, Ministero delle Politiche Agricole, Alimentari e Forestali, da alcune Regioni italiane maggiormente interessate dal fenomeno, dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro, da Associazioni di volontariato, dalle principali Organizzazioni di rappresentanza dei lavoratori e dei datori di lavoro, oltre che la Legge 29 ottobre 2016, n. 199 "Disposizioni in materia di contrasto ai fenomeni del lavoro nero, dello sfruttamento del lavoro in agricoltura e di riallineamento retributivo nel settore agricolo" e sarà pertanto rivolta, da un lato a contrastare tale fenomeno, cui si riconnette un'elevata evasione/elusione contributiva, dall'altro al disconoscimento di rapporti di lavoro instaurati fittiziamente;

- c) agevolazioni contributive. L'attività ispettiva volta a verificare eventuali fenomeni di fruizione indebita dell'esonero contributivo nei confronti delle aziende che hanno fatto ricorso agli sgravi contributivi per assunzioni a tempo indeterminato, ex art. 1, commi da 118 a 124 Legge 23 dicembre 2014, n. 190, c.d. sgravio triennale, già avviata nel corso dell'anno 2016, riceverà un ulteriore impulso nel corso del corrente anno 2017 e sarà estesa anche ad ulteriori ed analoghe forme di esonero contributivo quale quella di cui all'art. 1, commi 178 e seguenti della Legge n. 208/2015 (esonero contributivo biennale). Le aziende saranno individuate tra quelle che beneficiano di agevolazioni contributive e presentano profili di rischio riguardanti il mancato rispetto dei contratti collettivi nazionali. Gli accertamenti riguarderanno il comportamento aziendale nel suo complesso, con particolare attenzione all'osservanza di tutti gli obblighi di legge e dei CCNL di riferimento;
- d) cooperative. L'attività sarà volta, in particolare, a verificare, l'esistenza di appalti non genuini tra aziende operanti nell'indotto, nonché fenomeni di evasione/elusione contributiva, conseguente alla non corretta applicazione del CCNL ai lavoratori, allo sfruttamento della manodopera volto al contenimento dei costi del lavoro, alla sistematica denuncia in busta paga di voci retributive occultate all'imponibilità contributiva.
- e) fondo di Tesoreria dell'INPS. Ai fini del finanziamento del "Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 c.c." (Fondo di Tesoreria), l'esame della documentazione di lavoro e fiscale prodotta dalle aziende ispezionate negli ultimi anni evidenzia un aumento significativo da parte delle aziende alla propensione ad evadere/eludere l'obbligazione prevista per legge. Nella maggior parte dei casi intercettati, le aziende tenute al versamento al fondo di Tesoreria dei contributi relativi a tutti i dipendenti che non abbiano deciso, espressamente o tacitamente, di destinare il proprio TFR ad una forma pensionistica complementare, omettono completamente di ottemperare a tale obbligo. In altri casi, invece, le aziende versano al fondo di Tesoreria somme calcolate sulla scorta di una non corretta ricostruzione della base di calcolo utile alla determinazione del TFR, effettuata su un imponibile inferiore al dovuto. Pertanto si procederà ad indirizzare gli accertamenti verso quelle aziende che presentano indicatori di rischio relativi alla congruità dei versamenti, delle anticipazioni e dei conguagli;
- f) imprenditoria di nazionalità estera. Uno dei fenomeni legati all'immigrazione dell'ultimo ventennio è quello della costituzione di imprese con legale rappresentate di nazionalità estera, che, in alcuni settori dell'industria ma soprattutto nelle piccole e microimprese, hanno finito per sovrastare quelle "autoctone". Tali imprese si stanno, infatti, imponendo come una importante direttrice di sviluppo del sommerso. In tale contesto l'attività avrà per

obiettivo quello di analizzare le diverse fenomenologie di imprenditoria “etnica”, individuandone la localizzazione sul territorio, i settori merceologici interessati, gli imprenditori coinvolti, l’esistenza o meno di un rapporto assicurativo/contributivo tra ciascuna impresa/imprenditore e l’INPS. Attraverso specifici incroci dei dati, saranno poi intercettate le aziende che presentano significative incongruenze;

- g) aziende dello spettacolo. Sarà dato nuovo vigore all’attività ispettiva nel settore delle Aziende dello spettacolo finalizzata al recupero della contribuzione obbligatoria evasa. Gli ambiti di maggiore interesse su cui si concentrerà l’attività sono:
- agenzie di animazione turistica. Nell’ambito dei villaggi turistici o strutture alberghiere è sempre più diffuso l’appalto del servizio di animazione ad agenzie specializzate che forniscono *équipe* di animazione per l’intera stagione estiva. Spesso nel corso delle verifiche sono rilevate incongruenze tra i giorni assicurati e i giorni effettivamente lavorati dagli animatori, che spesso vengono assicurati con contratti part-time di 2 ore al giorno o con part-time verticali di 2-3 giorni a settimana o con altre tipologie contrattuali non rispondenti alle reali prestazioni rese;
 - produzione video e audiovisivi, produzioni spot pubblicitari, doppiaggio. Si tratta di attività sviluppata in regime di appalto spesso per grandi aziende che commissionano campagne pubblicitarie su vari canali (televisione, radio, web, cartellonistica);
 - società sportive dilettantistiche. Le irregolarità in tale ambito si riscontrano nei confronti di istruttori o addetti al desk, che rendono prestazioni abituali e continuative con contratti di prestazioni sportive dilettantistiche senza alcuna assicurazione previdenziale. Al riguardo, l’attività ispettiva si conformerà ai chiarimenti forniti dall’Ispettorato Nazionale del Lavoro con Lettera Circolare n. 1/2016;
- h) aziende edili. Il settore dell’edilizia continua ad essere caratterizzato da un elevato indice di rischiosità, con manifestazione di fenomeni di irregolarità molteplici. La frammentarietà e l’instabilità del settore lo espongono di fatto al rischio di sistematiche violazioni delle speciali disposizioni di legge e contrattuali, dirette a favorire la “continuità contributiva” degli addetti. In particolare, si evidenzia il ricorso ad artifici volti ad eludere le norme in materia di “retribuzione virtuale” e corretto utilizzo dei contratti part-time. Altro fenomeno di irregolarità è l’utilizzo di forme contrattuali atipiche, quali il lavoro intermittente, il cui schema contrattuale non appare rispondente alle tipologie e alle concrete modalità di sviluppo della specifica attività produttiva, con i conseguenti effetti distorsivi del mercato. Infine, il settore è pervaso ancora da un impiego significativo di lavoratori privi di tutele ed in violazione della normativa antinfortunistica esponendo gli operatori a notevoli rischi.

VIII) L’ATTIVITÀ DELL’INAIL

La vigilanza INAIL

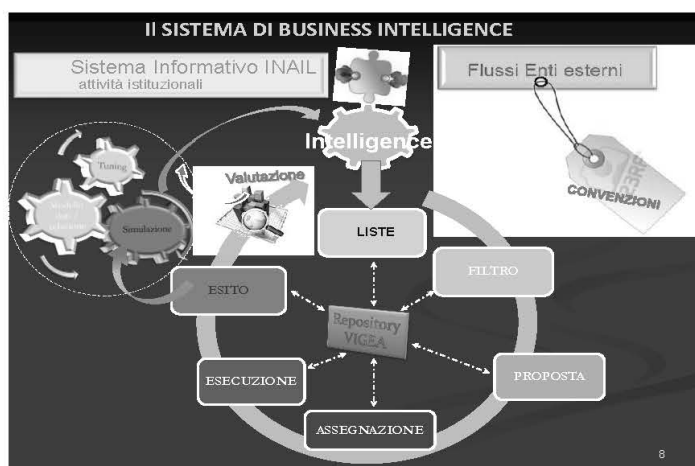
In attuazione degli indirizzi impartiti dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali e delle linee guida del Consiglio di indirizzo e vigilanza, nelle more della piena operatività dell’Ispettorato nazionale del lavoro, l’INAIL, al fine di rafforzare e razionalizzare l’attività di controllo finalizzata al contrasto dei fenomeni dell’evasione/elusione contributiva e del lavoro sommerso, nel corso degli ultimi anni, ha realizzato un sistema di vigilanza basato sullo sviluppo di strumenti tecnologici sempre più innovativi e sull’accesso alle banche dati esterne attraverso la stipula di specifici accordi con altri Enti/organismi che svolgono attività di controllo. In particolare, l’INAIL ha sottoscritto sulla base del Protocollo d’intesa del 4 agosto 2010 con il

Ministero del lavoro e delle politiche sociali, l'INPS e l'Agenzia delle entrate le seguenti convenzioni bilaterali con Agenzia delle entrate (nuovo accordo del 1.12.2015) e con l'INPS (rinnovato il 3.08.2014). Per disporre dei dati presenti nel Registro Imprese, in data 30 gennaio 2016, è stata rinnovata la convenzione con Unioncamere. Inoltre, al fine di verificare il rispetto della normativa in materia di lavoro e previdenziale, l'INAIL ha previsto rapporti di collaborazione mediante la sottoscrizione di Protocolli d'Intesa con la Guardia di Finanza (in data 14.03.2013) e il Comando generale del corpo delle capitanerie di porto - Guardia costiera (in data 16.09.2013).

L'incremento delle banche dati disponibili è un obiettivo strategico per l'Istituto che programma l'attività di vigilanza nell'ottica di prevenire gli abusi e sanzionare i fenomeni di irregolarità sostanziale attraverso analisi sempre più accurate e tempestive, in particolare analizzando gli esiti degli incroci dei dati e delle informazioni in possesso, da utilizzare per individuare gli ambiti di intervento.

Il sistema di *Business Intelligence*

L'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. Tale attività di Intelligence, preventiva e centralizzata, garantisce trasparenza e oggettività nell'individuazione dei soggetti da sottoporre ad accertamento (liste di evidenza).



Il sistema prevede: continue e sistematiche attività di analisi e studio per individuare categorie/aziende/soggetti verso cui indirizzare l'azione di verifica ispettiva e di controllo amministrativo; un monitoraggio sistematico dell'andamento dell'attività di vigilanza, attraverso i reports forniti dalla procedura vigilanza ispettiva; un monitoraggio sull'efficacia delle liste di evidenza messe a disposizione del territorio, nonché di quelle realizzate direttamente a livello locale. Esso alimenta le due principali direttrici dell'attività di controllo espletata dall'Istituto: quella svolta dagli Ispettori e quella del personale amministrativo.

Attività di vigilanza ispettiva

Si evidenzia che per l'Istituto le ispezioni hanno una finalità particolare perché sono una componente rilevante e integrata nel processo complessivo di controllo e valutazione del "rischio assicurato" quale strategia principale per garantire una uniforme applicazione delle Tariffe sul territorio nazionale, evitando fenomeni distorsivi del mercato. E' una finalità riconosciuta anche nel Quadro strategico dell'Unione europea 2014 - 2020 in materia di salute e sicurezza sul lavoro, dove si auspica un'attività ispettiva capace anche di sostenere il ruolo di consulenza nei confronti del mondo della produzione. Gli Ispettori operano a seguito di incarichi assegnati sulla base delle liste di evidenza che costituiscono gli output del processo di intelligence e sono gestite all'interno di un Sistema specializzato per la raccolta, la selezione ed il monitoraggio delle posizioni a rischio, individuate anche attraverso l'analisi dell'andamento infortunistico, totalmente integrato con la procedura di gestione dell'incarico ispettivo.

L'informatizzazione del sistema consente anche di studiare i fenomeni, quali ad esempio quello del lavoro sommerso, attraverso l'analisi dei dati provenienti dall'attività ispettiva e ricondotti in un'apposita banca dati denominata "Osservatorio dei Lavoratori Regolarizzati" e ciò consente di indirizzare l'azione ispettiva nei confronti di imprese operanti nei settori in cui si registra un'elevata propensione all'impiego di manodopera "in nero".

Al fine di incidere sul fenomeno del lavoro nero, strettamente connesso alla salute e sicurezza dei lavoratori, i dati degli archivi INAIL sono incrociati con quelli contenuti nelle Comunicazioni obbligatorie ai Servizi per l'impiego (provenienti dai flussi del Ministero del lavoro), per individuare i datori di lavoro che hanno comunicato l'assunzione di lavoratori tardivamente o dopo un evento infortunistico.

Personale ispettivo

La forza ispettiva in produzione ha subito una significativa riduzione a seguito delle disposizioni legislative emanate in materia di risparmio della spesa pubblica, attestandosi la dotazione organica da 346 unità nel 2014 a 329 unità al 31 dicembre 2015 e 324 unità al 31 dicembre 2016 (quindi, nel triennio si registra una riduzione della forza del 6,4%. Inoltre, che le risorse dedicate ai servizi di vigilanza e controllo sono impegnate in attività ispettiva svolta sia sul versante delle aziende sia sul versante dell'erogazione delle prestazioni economiche connesse agli infortuni mortali e gravi, alle richieste di riconoscimento di Malattie professionali, ecc.

In attuazione di quanto previsto dall'art. 22 comma 4 del d.p.c.m. 23 febbraio 2016, dal 1° gennaio 2017 il personale ispettivo dell'Istituto è stato inserito in un ruolo ad esaurimento e la forza ispettiva si è ulteriormente ridotta, in quanto 24 unità hanno optato per l'inquadramento nel profilo professionale delle attività amministrative come previsto dall'art. 7 comma 3 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149 (decreto istitutivo dell'INL).

Attività formativa

Nella fase di avvio del processo organizzativo dell'INL ed al fine di realizzare un efficace coordinamento nello svolgimento delle attività ispettive, le attività formative rivestono un ruolo di primaria importanza. Nel corso del 2015 e del 2016 sono stati organizzati alcuni incontri informativi rivolti a tutto il personale ispettivo e l'Istituto ha partecipato con interventi sulle specificità degli accertamenti in materia assicurativa. Nel 2016 sono stati concordati con il Ministero del Lavoro e l'INPS incontri informativi sulla funzione di Ufficiale di Polizia giudiziaria (UPG) in relazione ai nuovi poteri di vigilanza attribuiti al personale ispettivo degli enti previdenziali.

I risultati del periodo di attività 2014-2016

Con riferimento all'attività di vigilanza svolta nel periodo 2014 - 2016 i premi evasi accertati ammontano complessivamente ad 402.096.535 euro. Nel corso del triennio di attività sono stati regolarizzati 178.586 lavoratori, di cui 19.301 "in nero", a fronte di 56.834 aziende risultate irregolari su un numero di aziende ispezionate in diminuzione a causa delle minori risorse disponibili. I risultati, conseguiti negli ultimi anni sul fronte dell'incremento della percentuale delle aziende irregolari sulle ispezionate e dei premi omessi accertati, sono valsi l'apprezzamento dell'International Social Security Association (ISSA).

TABELLA 4.A.VIII.1: UFFICIO VIGILANZA ASSICURATIVA - RISULTATI ANNO 2014									
AZIENDE ISPEZIONATE				LAVORATORI		PREMI ACCERTATI			
DIREZIONI REGIONALI	AZIENDE ISPEZIONATE	AZIENDE IRREGOLARI	% AZIENDE IRREGOLARI SU ISPEZIONATE	LAVORATORI REGOLARIZZATI	DI CUI IN NERO	DA VERBALI INAIL	DA VERBALI ALTRI ENTI	DA CENSIMENTO E/O INDOTTO	PREMI ACCERTATI COMPLESSIVI
Piemonte	1.862	1615	86,73	5.487	795	10.687.290	1.512.451	3.155.262	15.355.003
Valle d'Aosta	75	69	92,00	108	44	114.964	4.955	46.746	166.665
Lombardia	4.711	4003	84,97	10.286	813	21.525.843	4.231.405	5.665.206	31.422.454
Trentino	209	181	86,60	398	48	725.918	117.385	246.790	1.090.093
Bolzano	168	150	89,29	607	151	641.045	76.327	195.614	912.987
Veneto	2.165	1933	89,28	5.137	689	7.954.233	1.852.566	1.928.457	11.735.256
Friuli V.G.	653	583	89,28	1.888	284	4.742.436	195.587	285.177	5.223.200
Liguria	519	418	80,54	1.427	81	1.105.816	407.713	569.114	2.082.643
Emilia Romagna	2.397	2016	84,12	8.142	980	6.741.918	1.532.557	1.716.627	9.991.102
Toscana	1.793	1588	88,57	6.255	1.387	5.360.141	1.464.846	1.874.400	8.699.387
Umbria	382	343	89,79	1.827	122	880.089	153.882	442.733	1.476.704
Marche	739	620	83,90	1.571	298	2.337.522	272.504	470.267	3.080.293
Lazio	2.328	1948	83,68	3.799	398	5.787.041	1.107.393	3.019.062	9.913.496
Abruzzo	277	246	88,81	684	56	776.353	263.751	729.249	1.769.353
Molise	137	130	94,89	430	52	345.012	78.021	170.626	593.659
Campania	1.519	1472	96,91	3.704	488	7.008.096	533.981	3.321.646	10.863.722
Puglia	1.053	938	89,08	2.664	281	7.426.719	1.405.653	1.671.981	10.504.354
Basilicata	198	181	91,41	594	97	501.210	86.992	1.818.925	2.407.127
Calabria	539	524	97,22	1.817	186	1.571.761	165.977	819.533	2.557.271
Sicilia	1.152	1031	89,50	2.206	397	4.276.544	747.286	2.908.355	7.932.184
Sardegna	384	354	92,19	372	85	786.521	188.252	403.072	1.377.845
ITALIA	23.260	20.343	87,46	59.463	7.732	91.296.473	16.399.485	31.458.842	139.154.799

TABELLA 4.A.VIII.2: UFFICIO VIGILANZA ASSICURATIVA - RISULTATI ANNO 2015									
AZIENDE ISPEZIONATE				LAVORATORI		PREMI ACCERTATI			
DIREZIONI REGIONALI	AZIENDE ISPEZIONATE	AZIENDE IRREGOLARI	% AZIENDE IRREGOLARI SU ISPEZIONATE	LAVORATORI REGOLARIZZATI	DI CUI IN NERO	DA VERBALI INAIL	DA VERBALI ALTRI ENTI	DA CENSIMENTO E/O INDOTTO	PREMI ACCERTATI COMPLESSIVI
Piemonte	1.655	1466	88,58	4.213	459	8.039.463	2.036.503	3.141.910	13.217.876
Valle d'Aosta	68	66	97,06	294	49	55.218	20.857	16.346	92.421
Lombardia	4.168	3516	84,36	12.352	1.091	14.253.605	7.229.917	4.682.979	26.166.501
Trentino	191	156	81,68	548	46	486.670	241.550	419.271	1.147.491
Bolzano	204	151	74,02	312	27	260.691	85.211	152.955	498.857
Veneto	1.960	1755	89,54	5.156	527	7.415.405	1.128.246	1.951.486	10.495.197
Friuli V.G.	509	444	87,23	945	212	2.089.920	151.838	951.461	3.193.219
Liguria	482	412	85,48	1.176	58	2.013.610	401.995	763.153	3.178.758
Emilia Romagna	1.957	1636	83,60	6.013	622	6.859.880	990.689	1.413.575	9.264.144
Toscana	1.533	1360	88,71	5.432	1.135	4.805.238	1.417.959	3.274.903	9.498.100
Umbria	426	384	90,14	1.178	168	1.046.971	119.949	228.892	1.395.812
Marche	748	631	84,36	1.576	222	2.119.781	427.428	617.579	3.164.788
Lazio	1.855	1535	82,75	8.971	349	6.150.979	1.050.744	4.319.139	11.520.862
Abruzzo	239	210	87,87	541	82	1.259.275	412.980	1.161.440	2.833.695
Molise	127	124	97,64	677	90	309.211	16.487	190.949	516.647
Campania	1.558	1516	97,30	4.215	501	8.528.680	502.614	3.922.161	12.953.455
Puglia	955	860	90,05	2.067	273	8.725.559	996.504	3.288.777	13.010.840
Basilicata	216	197	91,20	798	89	459.780	14.170	388.596	862.546
Calabria	501	497	99,20	1.940	208	2.237.456	261.440	1.420.203	3.919.099
Sicilia	1.120	943	84,20	2.435	302	3.746.108	890.184	3.156.310	7.792.602
Sardegna	363	348	95,87	494	52	636.306	136.357	730.859	1.503.522
ITALIA	20.835	18.207	87,39	61.333	6.562	81.499.866	18.533.622	36.192.943	136.226.431

TABELLA 4.A.VIII.3: UFFICIO VIGILANZA ASSICURATIVA - RISULTATI ANNO 2016									
AZIENDE ISPEZIONATE				LAVORATORI		PREMI ACCERTATI			
DIREZIONI REGIONALI	AZIENDE ISPEZIONATE	AZIENDE IRREGOLARI	% AZIENDE IRREGOLARI SU ISPEZIONATE	LAVORATORI REGOLARIZZATI	DI CUI IN NERO	DA VERBALI INAIL	DA VERBALI ALTRI ENTI	DA CENSIMENTO E/O INDOTTO	PREMI ACCERTATI COMPLESSIVI
Piemonte	1.684	1.437	85,33	4.283	285	7.863.728	1.803.784	2.222.365	11.889.878
Valle d'Aosta	68	63	92,65	189	56	35.252	6.015	11.654	52.921
Lombardia	4.158	3.528	84,85	11.734	744	16.992.949	3.387.076	7.589.888	27.969.913
Trentino	218	192	88,07	561	31	276.598	118.910	213.049	608.557
Bolzano	272	217	79,78	396	53	203.859	66.075	40.911	310.845
Veneto	1.838	1.607	87,43	7.634	307	7.927.505	1.153.250	1.632.073	10.712.828
Friuli V.G.	562	476	84,70	828	171	1.349.091	545.580	687.953	2.582.624
Liguria	530	473	89,25	1.345	164	2.338.419	323.517	599.725	3.261.661
Emilia Romagna	1.972	1.753	88,89	4.713	555	5.875.149	1.262.706	1.850.282	8.988.138
Toscana	1.483	1.343	90,56	5.099	740	5.753.108	1.264.179	2.683.455	9.700.743
Umbria	369	335	90,79	949	147	552.004	278.359	377.019	1.207.381
Marche	747	631	84,47	2.191	167	2.133.571	443.337	724.862	3.301.770
Lazio	1.857	1.499	80,72	4.857	399	5.289.118	1.021.072	4.573.046	10.883.237
Abruzzo	278	249	89,57	367	40	356.050	457.776	1.289.036	2.102.862
Molise	118	115	97,46	362	43	238.620	42.069	324.049	604.738
Campania	1.622	1.579	97,35	4.741	465	6.784.391	748.257	3.466.171	10.998.820
Puglia	971	872	89,80	2.119	185	3.474.943	1.545.228	1.670.299	6.690.470
Basilicata	202	186	92,08	590	77	356.939	136.047	173.461	666.446
Catabria	505	490	97,03	1.801	162	1.722.653	98.173	751.000	2.571.826
Sicilia	1.089	953	87,51	2.592	187	4.856.264	922.039	4.245.351	10.023.654
Sardegna	333	286	85,89	439	29	527.467	198.369	960.158	1.585.994
ITALIA	20.876	18.284	87,58	57.790	5.007	74.907.678	15.821.819	35.985.808	126.715.305

Nel 2016 sono state ispezionate 20.876 aziende e 18.284 sono risultate irregolari, con una percentuale sul totale delle ispezionate pari all'87,6%. Il risultato ottenuto conferma la validità del sistema di *business intelligence* che consente attraverso puntuali criteri di analisi e selezione, di indirizzare i controlli ispettivi verso aziende che presumibilmente presentano elevati indicatori di rischio sul versante dell'evasione/elusione contributiva, nonché dell'impiego di lavoratori irregolari. Sul totale di 57.790 lavoratori irregolari, 5.007 sono stati riscontrati "in nero" e a seguito della liquidazione dei verbali ispettivi INAIL, sono stati accertati premi per complessivi 74.907.678 eurp. Il risultato conseguito deriva sia dalle retribuzioni imponibili evase rilevate dai funzionari di vigilanza nel 2016 e pari a oltre 3 miliardi di euro, nonché dalle differenze del tasso di premio applicato, riscontrate attraverso i controlli effettuati nei confronti delle imprese presenti nelle liste di evidenza prodotte dal sistema di business intelligence e volte alla verifica del rischio assicurato.

Controlli amministrativi per la lotta all'evasione/elusione contributiva

L'INAIL 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, quali i censimenti per i settori "Industria", "Artigiani", "Radiologi", "Collaboratori imprese individuali non artigiane" e "Società Agenti di Commercio". 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, Agenzie entrate, INPS). Per tali liste è prevista la spedizione massiva centralizzata della diffida ex art. 16 del Decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124 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:

- 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 Decreto ministeriale 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 9 aprile 2008, n. 81 e successive modificazioni) - il controllo è finalizzato al recupero di agevolazioni non dovute;
- richieste di regolarità contributiva (DURC on line), attività di verifica della congruità dei dati presenti negli archivi istituzionali con quelli riportati nelle domande in istruttoria;
- 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;

E' altresì a disposizione delle strutture amministrative, anche territoriali, un applicativo che consente di estrarre liste di evidenza dalle procedure istituzionali sulla base di specifici parametri di ricerca selezionati.

Programmazione 2017

La programmazione dell'attività di vigilanza per l'anno 2017 è stata definita sulla base degli indirizzi del Consiglio di Indirizzo e Vigilanza e integrata con quella del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e dell'Inps nel "Documento di programmazione della vigilanza per il 2017" dell'Ispettorato nazionale del lavoro. Tale programmazione prevede i seguenti ambiti di intervento:

- verifica rischio assicurato, controlli peculiari per l'Istituto e da realizzare anche attraverso l'incrocio dei dati INAIL con quelli dell'Agenzia delle entrate (Studi di settore) e con quelli dell'INPS;
- lotta all'evasione/elusione dei premi assicurativi, rivolta prevalentemente verso aziende che presentano dubbi in ordine al corretto inquadramento settoriale e/o alla congruità delle retribuzioni denunciate sulle singole voci di lavorazione, da realizzare incrociando i dati delle altre amministrazioni (Inps, Registro imprese, Agenzia delle entrate);

- lavoro sommerso, finalizzato anche alla diffusione di una maggiore cultura della prevenzione della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro;
- censimento, istituzione di nuovi rapporti assicurativi per soggetti e imprese sconosciuti all'INAIL, pur svolgendo attività soggetta all'obbligo assicurativo.

Per ciascuna di dette tipologie di verifica, sono previste le liste di evidenza predisposte a cura delle strutture preposte. In particolare, le analisi e gli studi effettuati su specifiche tipologie di classificazione tariffaria hanno consentito di determinare i criteri per l'individuazione di aziende che presumibilmente esercitano un'attività più rischiosa di quella dichiarata e quindi versano premi inferiori a quelli dovuti.

Sono previsti interventi verso le aziende che hanno denunciato all'Inail lavori di metallurgia, mentre presumibilmente operano nell'impiantistica industriale - settore costruzioni - per il quale è previsto un tasso di premio maggiore, attraverso l'incrocio delle informazioni contenute nelle denunce di infortunio o di quelle provenienti da altri archivi INAIL. Sono previsti accertamenti nei confronti delle aziende che negli studi di settore hanno dichiarato di svolgere una lavorazione diversa da quella denunciata all'INAIL, quali il commercio all'ingrosso invece della produzione di manufatti in metallo (taglio, piegatura, saldatura di laminati e trafilati); il commercio all'ingrosso di mobili senza dichiarare all'INAIL l'utilizzo di attrezzature meccaniche; l'attività di magazzinaggio per conto terzi con utilizzo di attrezzature meccaniche non dichiarato all'INAIL.

Inoltre, sulla base delle incongruenze risultanti dall'incrocio dei dati presenti nelle banche dati INAIL con quelli del Registro imprese, sono previsti interventi nei confronti delle aziende che hanno dichiarato all'Istituto di effettuare solo la vendita di carburante, mentre in Camera di commercio risulta che tali aziende effettuano anche lavori di officina; aziende che all'INAIL hanno dichiarato l'attività di deposito merci, ma dal Registro imprese risultano effettuare anche l'attività di commercio.

Un altro ambito di intervento riguarda le aziende i cui lavoratori risultano inquadrati negli archivi dell'Inps con la qualifica di "Viaggiatori piazzisti" mentre in Inail l'attività denunciata afferisce a lavorazioni che comportano un minor tasso di premi.

Al fine di contrastare il fenomeno del lavoro sommerso e nell'ottica di una maggiore tutela del lavoratore, sono stati previsti specifici ambiti di intervento sulla base delle attività di analisi e studio effettuate sui risultati relativi all'attività ispettiva, nonché sui dati dell'andamento infortunistico. In particolare, tenuto conto degli indirizzi contenuti nel Decreto legislativo 24 settembre 2016, n. 185 correttivo del Jobs Act, sono stati previsti interventi volti alla verifica del corretto utilizzo delle prestazioni di lavoro accessorio nonché dei tirocini.

Infine, prosegue la lotta all'evasione contributiva, attraverso l'incrocio sistematico dei dati Inail con quelli delle altre amministrazioni, nei confronti delle aziende 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.

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, 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 2016 l'Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 2.924 richieste di cooperazione in ambito IVA e ne ha inviate 3.327. Le risposte inviate dall'Italia a richieste ricevute dall'estero sono state 2.258, mentre quelle ricevute dall'estero a fronte di richieste italiane sono state 2.799. Nella Tabella 4.B.1 si riporta un riepilogo complessivo, con ripartizione per singolo Stato membro dell'Unione europea. È da evidenziare che le richieste inviate da parte dell'Amministrazione italiana nel 2016 costituiscono circa il 125% in più di quelle inviate nel 2015.

TABELLA 4.B.1: SCAMBIO DI INFORMAZIONI IVA (DATI DEL 2016)

	Richieste ricevute	Risposte inviate	Richieste inviate	Risposte ricevute
Austria	93	75	141	120
Belgio	51	37	97	88
Bulgaria	208	208	101	97
Cipro	0	0	26	25
Repubblica Ceca	182	113	148	131
Germania	618	535	1.190	1.048
Danimarca	2	2	12	8
Estonia	7	7	12	11
Grecia	30	19	32	20
Spagna	77	56	175	151
Finlandia	4	4	2	2
Francia	259	226	155	119
Regno Unito	41	32	117	79
Croazia	62	48	42	41
Ungheria	162	101	97	82
Irlanda	0	0	17	15
Lituania	15	14	29	27
Lussemburgo	0	0	11	9
Lettonia	56	45	49	40
Malta	93	81	41	37
Paesi Bassi	91	63	199	142
Polonia	392	282	191	143
Portogallo	34	29	44	39
Romania	268	185	160	109
Svezia	16	16	12	7
Slovenia	93	70	138	135
Repubblica Slovacca	70	30	89	74
Totale	2.924	2.258	3.327	2.799

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 2016 l'Italia ha promosso, quale Paese capofila, 1 nuovo controllo multilaterale, rivolto al contrasto delle pratiche elusive cosiddette di *transfer pricing*. Le indagini amministrative, coordinate dal C.L.O., sono state innescate dall'Agenzia delle entrate e il controllo multilaterale promosso dall'Italia è stato svolto insieme alla Germania nel settore della produzione di calzature, mentre la Tabella 4.B.2 elenca i controlli multilaterali attivati da altri Stati membri a cui l'Italia ha preso parte nel corso del 2016.

TABELLA 4.B.2: CONTROLLI MULTILATERALI		
Settore	Paese Capofila	Altri Paesi
Biocarburanti	Austria	Germania, Paesi Bassi, Slovacchia
Prodotti petroliferi	Belgio	Bulgaria, Germania, Lituania
Commercio autoveicoli	Danimarca	Bulgaria, Romania, Repubblica Ceca.
Commercio alcolici	Danimarca	Belgio, Regno Unito
Prodotti elettronici	Finlandia	Repubblica Ceca, Paesi Bassi, Polonia
Cemento	Francia	Bulgaria, Belgio, Grecia, Spagna
Farmaceutico	Francia	Belgio, Germania, Paesi Bassi, Spagna, Regno Unito
Prodotti elettronici	Lettonia	Cipro, Germania, Francia, Regno Unito, Grecia, Lituania, Paesi Bassi, Polonia, Ungheria
Servizi di trasporto taxi	Paesi Bassi	Belgio, Germania, Francia, Svezia, Regno Unito
Prodotti chimici	Romania	
Yachts	Spagna	Cipro, Francia, Grecia, Croazia, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Portogallo, Regno Unito,
Ristorazione veloce	Spagna	Regno Unito
Informazione	Svezia	Paesi Bassi
Prodotti petroliferi	Ungheria	Cipro, Repubblica Ceca, Germania, Grecia, Malta, Slovacchia, Slovenia

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 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. L'amministrazione Italiana ha aderito, inoltre, alla creazione del sistema informativo *Transaction Network Analysis*, partecipando attivamente al primo Gruppo di lavoro dedicato alla definizione delle attività e la valutazione dei data base al momento disponibili.

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 2016 l'Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 332 richieste di cooperazione e ne ha inviate 258. Sono state inviate risposte rispetto a 315 richieste e ricevute risposte rispetto a 218 richieste. Sono state inviate informazioni su base spontanea in 256 casi e ricevute informazioni su base spontanea in 84 casi. Nella Tabella 4.B.3 vi è un riepilogo complessivo, con ripartizione delle richieste per singolo Stato membro dell'Unione europea.

TABELLA 4.B.3: RICHIESTE DI COOPERAZIONE – ANNO 2016

	Numero di richieste inviate	Numero di richieste ricevute	Numero di risposte inviate	Numero di risposte ricevute
Austria	13	2	7	8
Belgio	1	3	2	1
Bulgaria	2	6	6	3
Cipro	5	0	0	2
Rep. Ceca	4	4	6	3
Germania	17	54	42	11
Danimarca	1	2	1	1
Estonia	2	0	0	2
Grecia	0	12	13	0
Spagna	7	25	28	6
Finlandia	0	0	0	0
Francia	9	57	44	11
Croazia	20	4	0	24
Ungheria	3	13	12	4
Irlanda	4	0	0	4
Lituania	1	39	23	1
Lussemburgo	21	0	0	16
Lettonia	3	10	10	4
Malta	5	0	0	3
Olanda	18	1	1	16
Polonia	4	61	85	2
Portogallo	7	1	1	7
Romania	55	5	4	48
Svezia	1	2	1	1
Slovenia	11	5	4	6
Slovacchia	7	2	1	3
Regno Unito	37	24	24	31
	258	332	315	218

In ambito internazionale la cooperazione amministrativa nel campo della fiscalità diretta si basa sulle convenzioni fiscali contro la doppia imposizione, che 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 (112 giurisdizioni, tra cui l'Italia). Sulla base di tali strumenti, nel corso del 2016 l'Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 198 richieste di informazione e ne ha inviate 176 (rispetto all'anno precedente sono aumentate sia le richieste inviate che ricevute). Nella tabella 4.B.4 vi è un riepilogo complessivo, con ripartizione delle richieste per singolo Paese.

TABELLA 4.B.4: RICHIESTE DI COOPERAZIONE – ANNO 2016

Paesi	Numero di richieste inviate	Numero di richieste ricevute	Numero di risposte inviate	Numero di risposte ricevute
Albania	3	6	6	1
Argentina	2	1	43	2
Armenia	0	1	1	0
Australia	4	0	0	1
Bielorussia	0	3	3	0
Bosnia	0	1	1	0
Brasile	7	3	0	11
Camerun	8	10	10	8
Canada	1	1	0	2
Cina	5	0	0	2
Costa Rica	0	0	0	15
Egitto	1	0	0	0
Emirati Arabi Uniti	4	0	0	0
Federaz. Russa	4	0	0	8
Giappone	2	1	1	1
Gibilterra	2	0	0	1
Giordania	1	0	0	0
India	3	96	45	0
Indonesia	0	1	0	0
Islanda	0	1	1	0
	176	198	208	156

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 fiscale attraverso lo strumento della trasparenza, tenuto conto del fatto che i redditi non dichiarati e non tassati riducono notevolmente il gettito fiscale nazionale delle singole giurisdizioni. Il nostro Paese è parte della Convenzione multilaterale OCSE/Consiglio d'Europa sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, che costituisce la base giuridica a livello globale per lo scambio di informazioni su richiesta, spontaneo e automatico. Sotto la spinta del G20 di cui l'Italia fa parte, oggi sono 112 le giurisdizioni firmatarie e la Convenzione è in vigore per la maggior parte di queste giurisdizioni.

A livello internazionale si contano varie iniziative di contrasto al fenomeno elusivo tra cui 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 (*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 aderenti, 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. Altre iniziative rilevanti sono la definizione di uno standard per lo scambio automatico di informazioni sui ruling e sulle rendicontazioni delle multinazionali Paese per Paese (*Country by Country Reporting*)⁴.

Numerosi sono stati i progressi compiuti in materia di 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 142 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 di *beneficial ownership*.

Per quanto concerne lo scambio automatico di informazioni, sotto la spinta di una iniziativa pilota di Francia, Germania, Italia, Spagna e Regno Unito, nel 2013 i Ministri delle Finanze del G20 e i Governatori delle Banche Centrali hanno appoggiato l'attuazione di un nuovo standard globale sullo scambio automatico di informazioni finanziarie. Tale standard (*Common Reporting Standard*) è stato sviluppato in ambito OCSE e adottato nel luglio del 2014. L'approvazione da parte del G20 è stata seguita da un impegno da parte di 44 giurisdizioni "early adopters" per l'attuazione del CRS, nonché da una dichiarazione ministeriale da parte dei membri dell'OCSE. Sui tavoli internazionali, in particolare in sede OCSE, è stata condivisa la necessità di far aderire il maggior numero di giurisdizioni al fine di poter raggiungere un comune *level playing field*. Ad oggi 50 giurisdizioni si sono impegnate ad attuare il *Common Reporting Standard* (CRS) a partire dal 2016 e a scambiare una quantità di informazioni rilevanti a disposizione a partire dal settembre 2017. Altre 51 giurisdizioni si sono impegnate a farlo a partire dal 2017 e a scambiare un flusso rilevante di dati relativi ai soggetti non residenti che detengono conti finanziari localizzati nel loro territorio a partire dal 2018.

In ambito europeo, sotto la Presidenza italiana, lo scambio automatico tra paesi UE è stato rafforzato con la Direttiva 2014/107 che ha incorporato il *Common Reporting Standard* (CRS) nella legislativa comunitaria (attraverso una modifica alla Direttiva 2011/16 sulla cooperazione amministrativa, con effetti dal 1° gennaio 2016 e con il primo scambio delle informazioni nel 2017). Il principale beneficio del CRS è costituito dal fatto che esso costituisce un modello standardizzato di *reporting* e scambio di informazioni tra autorità fiscali, che assicurerà maggiore *compliance* da parte dei contribuenti e un più efficace ed efficiente utilizzo delle informazioni da parte delle Amministrazioni. Le informazioni ricevute nell'ambito dello scambio automatico costituiranno un'importante fonte di innesco per successive richieste mirate su casi oggetto di accertamenti fiscali.

Il programma di *voluntary disclosure*, introdotto con la Legge 15 dicembre 2014, n. 186 come strumento di collaborazione volontaria per l'emersione dei capitali detenuti all'estero, è stato adottato proprio per concedere ai contribuenti una opportunità di regolarizzazione prima dell'attuazione dello scambio automatico di informazioni, che assicurerà la piena trasparenza sulle attività finanziarie detenute all'estero dai soggetti residenti in Italia.

Infine, il 15 aprile 2016 Regno Unito, Germania, Spagna, Italia e Francia hanno lanciato un progetto pilota sullo scambio automatico tra autorità fiscali delle informazioni sui beneficiari effettivi di società ed altre entità giuridiche. All'iniziativa hanno aderito 43 tra Paesi e giurisdizioni, tra cui tutti gli Stati membri dell'UE. Sempre in aprile 2016 i ministri finanziari del G20 hanno dato mandato al FATF e al Global Forum che hanno prodotto entro ottobre 2016 proposte concrete per migliorare la disponibilità di informazioni sul beneficiario effettivo e lo scambio delle relative informazioni a livello internazionale.

Box 4.B.1: Elusione fiscale internazionale

Importanti progressi sono stati compiuti sul piano dell'elusione fiscale internazionale delle multinazionali con la conclusione dei lavori in sede OCSE sul Progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) approvato dai Ministri delle finanze del G20 nell'ottobre 2015. Il progetto prevede un pacchetto di 15 Azioni volte a contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva e ad evitare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso altri con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle imprese multinazionali, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale. Lo scarso coordinamento tra gli ordinamenti fiscali nazionali e regole di tassazione obsolete consentono infatti alle imprese di attuare strategie di erosione della base imponibile, riducendo il gettito degli Stati.

In particolare, il pacchetto BEPS prevede nuovi *standard* minimi, che gli Stati si sono politicamente impegnati ad attuare. Si tratta di misure per contrastare le pratiche fiscali dannose e migliorare lo scambio obbligatorio spontaneo di informazioni sui ruling (Azione 5), misure per prevenire l'abuso dei trattati contro le doppie imposizioni (Azione 6) e misure per il miglioramento dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali (Azione 14). Da ultimo, l'Azione 13 prevede l'obbligo per le imprese multinazionali di redigere un documento (*Country - by - Country Report*) che fornisce, per ogni giurisdizione in cui il gruppo opera, informazioni quali il totale dei ricavi, dei profitti, delle imposte versate e quelle già maturate.

Le restanti Azioni, pur non costituendo *standard* minimo, sono ugualmente finalizzate a dare coerenza ai regimi fiscali nazionali e a perseguire un riallineamento della tassazione con la localizzazione sostanziale delle attività produttive e la creazione del valore. Al riguardo, l'Azione 1, concernente le sfide fiscali poste dall'economia digitale, individua alcune possibili opzioni di tassazione da implementare al fine di contrastare i fenomeni di elusione fiscale realizzati dalle imprese altamente digitalizzate. Queste, esercitando la propria attività economica senza necessità di una presenza fisica nello Stato, riescono infatti ad evitare che i loro profitti siano assoggettati a imposta. Dette opzioni di tassazione concernono la previsione di un nuovo criterio di collegamento con la giurisdizione (*nexus*) basato sulla presenza economica significativa, l'introduzione di una ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali e l'introduzione di una *equalization levy*. Tuttavia, non essendo stato raggiunto il consenso degli Stati, nessuna di queste misure è raccomandata dall'Azione 1. Ciononostante, i lavori in sede internazionale sono tuttora in corso, al fine di pervenire a una soluzione condivisa a livello globale. Inoltre, anche l'Unione europea ha avviato un dibattito su questi temi, al fine di adottare una posizione comune degli Stati membri da rappresentare all'OCSE. Lo scopo è quello di influenzarne i lavori, al fine di pervenire a una soluzione globale (e non solo regionale) al problema della tassazione dell'economia digitale.

Per quanto riguarda le altre Azioni, sono previste raccomandazioni volte a contrastare i c.d. "*hybrid mismatch arrangements*" che mirano a sfruttare le asimmetrie tra i diversi ordinamenti nazionali al fine di determinare situazioni di vantaggio indebito (Azione 2), disposizioni volte a limitare lo spostamento dei redditi delle verso le c.d. società controllate estere in paesi a fiscalità privilegiata (Azione 3), nonché raccomandazioni finalizzate a porre limiti nella deduzione degli interessi passivi e di altri costi relativi a finanziamenti effettuati all'interno dei gruppi multinazionali (Azione 4). Si ridefinisce inoltre il concetto di stabile organizzazione (Azione 7) per porre un freno alle pratiche di erosione della base imponibile rese possibili dalla previgente nozione e vengono riviste le linee guida in tema di *transfer pricing* (Azioni da 8 a 10), con l'obiettivo di impedire il ricorso alle c.d. "*cash box*".

La strategia del pacchetto BEPS è completata dall'Azione 15, la quale prevede l'elaborazione di uno strumento multilaterale per accelerare l'adozione delle raccomandazioni anti BEPS, attraverso la modifica dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni. Lo strumento multilaterale ha assunto la veste di una Convenzione che modificherà, secondo un meccanismo automatico, i trattati bilaterali stipulati tra i Paesi che lo hanno ratificato, implementando alcune misure del pacchetto BEPS come le raccomandazioni in materia di ibridi, di stabile organizzazione e il minimum standard sul contrasto all'abuso dei trattati. La Convenzione multilaterale è stata firmata dall'Italia nel giugno 2017.

La trasposizione in Europa di una parte delle Raccomandazioni sopra illustrate è avvenuta con l'approvazione della Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno che ha previsto, in particolare, disposizioni specifiche in materia di clausola generale anti-abuso, norme volte a limitare la deducibilità degli interessi passivi, l'introduzione di una disciplina sulla tassazione in uscita dei plusvalori latenti, una norma sulle società controllate estere, nonché una disposizione volta a contrastare i disallineamenti c.d. ibridi all'interno dell'Unione europea derivanti dalle differenze nella qualificazione

giuridica dei pagamenti (strumenti finanziari) o delle entità che intervengono allorché i sistemi giuridici di due giurisdizioni interagiscono. Si fa, da ultimo, presente che tale Direttiva è stata emendata proprio nella disciplina sui disallineamenti ibridi dalla Direttiva 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017, la quale ha aggiunto alle fattispecie già previste nuove ipotesi di operazioni elusive che danno luogo a tali disallineamenti e che si configurano con operazioni tra Stati membri e Paesi Terzi. La normativa europea in parola, che è in corso di recepimento da parte dell'Italia, avrà sicuramente un effetto positivo dal lato delle entrate in quanto obbligherà ad introdurre norme volte a contrastare fattispecie elusive che allo stato non sono previste nel nostro ordinamento.

C) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO

La Direzione generale per l'attività ispettiva del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, oggi Ispettorato nazionale del lavoro (I.N.L.), partecipa agli incontri, sulle tematiche di propria competenza, tenuti presso organismi comunitari e internazionali, in primo luogo con riferimento ai *Working Group* del Comitato SLIC (Comitato degli Alti responsabili dell'Ispettorato del lavoro - *Senior Labour Inspectors Committee*). Soprattutto, negli ultimi anni, è stata realizzata proficuamente la collaborazione attiva ai lavori del Gruppo (*TREND*), composto da esperti della Commissione europea in materia di recepimento della Direttiva 2014/67/UE, sul distacco transnazionale di lavoratori nonché alle riunioni di coordinamento dell'apposito tavolo tecnico costituito presso il Segretariato Generale volte all'approfondimento delle problematiche concernenti la trasposizione della citata direttiva nell'ordinamento nazionale, prestando, altresì, il necessario supporto all'Ufficio Legislativo nella redazione del testo del decreto legislativo nazionale (Decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 136).

In particolare, si evidenzia come la citata normativa comunitaria abbia previsto un deciso rafforzamento degli strumenti di cooperazione amministrativa e mutua assistenza tra gli Stati membri in materia di distacco transnazionale e l'individuazione, in capo alle Autorità nazionali competenti, di obblighi di collaborazione particolarmente stringenti, anche attraverso il potenziamento del sistema IMI (Sistema di Informazione del Mercato Interno), utilizzato dalle autorità di controllo dei diversi paesi dell'UE per l'agevole e tempestiva trasmissione di notizie relative alle imprese e ai lavoratori interessati a situazioni di distacco transnazionale (attraverso domande pre-tradotte e sistemi di traduzione automatica).

A tale riguardo si sottolinea che la nuova disciplina prevede che lo scambio di informazioni mediante IMI tra le autorità di controllo dei singoli Stati membri avvenga nel rispetto di tempistiche piuttosto serrate: 2 giorni lavorativi, ove le notizie richieste da un altro Paese dell'UE possano essere acquisite mediante la mera consultazione di banche dati e vi siano ragioni di urgenza chiaramente indicate e motivate nella relativa istanza; 25 giorni lavorativi in tutti gli altri casi compresi quelli in cui sia necessario effettuare accertamenti ispettivi al fine di fornire un'adeguata risposta.

La Direttiva 2014/67/UE e il Decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 136 di recepimento della stessa inoltre, hanno previsto l'implementazione del sistema IMI attraverso l'attivazione di due nuove funzionalità relative, rispettivamente, alla richiesta di notifica di un provvedimento amministrativo o giudiziario e alla richiesta di recupero di sanzioni amministrative pecuniarie. Si sottolinea in proposito che tali nuove funzionalità potranno essere utilizzate dall'autorità procedente solo previa attestazione di aver tentato infruttuosamente la notifica e il recupero oggetto della richiesta e con esclusivo riferimento ad atti concernenti la violazione della normativa sul distacco transnazionale.

Si precisa, in proposito, che il decreto di recepimento della suddetta direttiva attribuisce all'Ispettorato nazionale del lavoro e alle sue articolazioni territoriali la competenza alla

gestione delle richieste di notifica di provvedimenti trasmesse dalle autorità di altri Stati membri e l'invio a queste ultime di proprie richieste di notifica di provvedimenti e di recupero di sanzioni pecuniarie amministrative. La trattazione delle richieste di recupero transazionale di sanzioni provenienti da autorità di altri Stati membri, trasmesse per il tramite dell'Ispettorato nazionale medesimo, saranno invece di competenza delle Corti d'appello.

APPENDICE: ANALISI DEI COMPORTAMENTI DEI CONTRIBUENTI DOPO L'ACCERTAMENTO

L'effetto deterrenza dei controlli

La letteratura economica identifica due effetti principali dell'attività di controllo fiscale: il primo effetto (detto effetto *diretto*) è collegato al gettito aggiuntivo che affluisce nelle casse dello Stato a seguito delle attività di accertamento e controllo; il secondo effetto (detto di tipo *indiretto* o di *deterrenza*) riguarda l'incremento della base imponibile dichiarata spontaneamente dai contribuenti⁸³. Mentre il primo effetto può essere misurato in maniera analitica, sommando la maggiore imposta comprensiva delle sanzioni e degli interessi, l'effetto indiretto deve essere necessariamente misurato attraverso tecniche econometriche perché implica un cambiamento nei comportamenti dei contribuenti. Peraltro, questo secondo effetto può essere distinto in un effetto *spillover* o *correttivo* e in un effetto *complessivo*: il primo riguarda l'incremento spontaneo della base imponibile dichiarata dai soggetti che hanno subito un controllo da parte del fisco, mentre il secondo si verifica quando anche i soggetti che non sono mai stati sottoposti a un controllo tendono spontaneamente a presentare una dichiarazione dei redditi (fedele) per scongiurare il rischio di essere soggetti ad accertamenti. Il cosiddetto effetto di deterrenza "correttivo" identifica, quindi, ogni eventuale cambiamento che si è verificato nei comportamenti dichiarativi dei soggetti che sono stati soggetti a controlli fiscali.

Negli ultimi anni l'Agenzia delle entrate e il Dipartimento delle finanze hanno avviato una serie di approfondimenti per analizzare il comportamento dei contribuenti a seguito di un controllo fiscale. In particolare, sono stati effettuati due studi empirici per valutare gli effetti dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate. Un primo studio⁸⁴ analizza gli effetti dei controlli fiscali su un *panel* di quasi 190 mila imprese individuali osservate nel periodo 2004-2009, utilizzando i dati delle dichiarazioni dei redditi e i dati relativi all'attività di accertamento e controllo dell'Agenzia delle entrate. L'analisi mostra che i soggetti sottoposti ad accertamenti o verifiche fiscali tendono, negli anni successivi, ad incrementare la base imponibile IRAP dichiarata di una percentuale compresa tra il 38,7% ed il 42,3%.

Un secondo lavoro⁸⁵ conferma i risultati dello studio precedente e li estende, valutando separatamente gli effetti dei vari tipi di attività di controllo su tre imposte dichiarate (IRAP, IVA ed IRPEF). Il campione di riferimento è costituito da circa 126 mila imprese individuali nel periodo 2006-2011 e l'analisi non si limita alla stima degli effetti correttivi dell'attività di controllo sui contribuenti effettivamente controllati, ma presenta alcuni risultati preliminari dei possibili effetti complessivi o di *spillover*.

Effetto di deterrenza "correttivo"

Per valutare l'effetto di deterrenza complessivo è stata stimata l'equazione (1) utilizzando un modello ad effetti fissi:

⁸³ Si veda Gemmell e Ratto (2012).

⁸⁴ D'Agosto E., Manzo, M., Pisani, S. e F.M. D'Arcangelo, (2017), "The Effect of Audit Activity on Tax Declaration: Evidence on Small Businesses in Italy", *Public Finance Review*.

⁸⁵ D'Agosto E., Manzo, M., Modica, A., e S. Pisani, (2017), "Tax audits and Tax Compliance - Evidence from Italy", presentato presso 7th Annual IRS-TPC Joint Research Conference on Tax Administration.

$$y_{it} = a_i + d_t + \beta A_{it} + X'_{it}\gamma + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

dove y_{it} è il logaritmo dell'imposta dichiarata (IRAP, IVA o IRPEF a seconda della specificazione del modello), a_i è l'effetto fisso individuale costante nel periodo considerato, A_{it} è una variabile dicotomica che assume valore 1 se il contribuente i è stato soggetto di un controllo fiscale nell'anno t e 0 in caso contrario, X'_{it} è un vettore di variabili di controllo che influenzano sia la probabilità di essere sottoposti ad un controllo fiscale sia le imposte dichiarate e ε_{it} è il termine di errore idiosincratico.

La Tabella A.1 riporta i principali risultati per le tre imposte analizzate: in media, a seguito di un controllo fiscale i contribuenti aumentano l'IRAP dichiarata dell'1,8% nell'anno in cui l'ispezione fiscale ha avuto luogo e del 3,1% nell'anno successivo. L'effetto dei controlli sembra essere maggiore nel caso dell'IRPEF dichiarata, che aumenta del 5,2% nell'anno del controllo e del 3,5% nell'anno successivo. Dai risultati sembra anche emergere che i contribuenti hanno aumentato il livello di *compliance* dell'IVA in maniera relativamente più veloce (+5,3% nello stesso anno del controllo fiscale, mentre il coefficiente ritardato di un periodo non è statisticamente significativo) rispetto agli altri tributi: tale circostanza trova conferma nel fatto che i versamenti IVA sono più frequenti (mensili o trimestrali) e, di conseguenza, ogni cambiamento nei comportamenti dei contribuenti può essere osservato prima di quelli che riguardano imposte pagate annualmente.

TABELLA A.1: EFFETTO DETERRENZA CORRETTIVO. CONTROLLO FISCALE

	IRAP	IVA	IRPEF
Controllo fiscale	0.018 (0.009)**	0.053 (0.016)***	0.052 (0.013)***
Controllo fiscale t-1	0.031 (0.009)***	0.011 (-0.016)	0.035 (0.012)***
SDS congruente	0.304 (0.007)***	0.281 (0.012)***	0.433 (0.009)***
SDS coerente	0.39 (0.007)***	0.132 (0.011)***	0.768 (0.009)***
Volume d'affari	0.394 (0.008)***	0.44 (0.007)***	0.401 (0.009)***
Fatturato	0.14 (0.004)***	0.017 (0.005)***	0.211 (0.006)***
Costi totali	-0.025 (0.003)***	-0.031 (0.004)***	-0.073 (0.004)***
Costo del lavoro	0.038 (0.001)***	-0.002 (-0.002)	-0.012 (0.001)***
Numero di osservazioni	633,745	650,780	644,555

* $p < 0.1$; ** $p < 0.05$; *** $p < 0.01$ standard error robusti tra parentesi. Le variabili IRAP, IVA, IRPEF, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi. Include dummy temporali.

Alcuni problemi nella precisione delle stime, e quindi nella robustezza dei risultati, potrebbero emergere qualora la strategia empirica utilizzata per selezionare i contribuenti da sottoporre a controllo fosse di tipo non casuale e fosse basata su alcune caratteristiche non osservabili che influenzano, a loro volta, le imposte dichiarate. Tuttavia, anche in presenza di

una strategia empirica di selezione del campione non casuale, le stime sarebbero consistenti se basate su caratteristiche dei contribuenti non osservabili, ma costanti nel periodo considerato⁸⁶.

Diversamente, nel caso in cui le caratteristiche non osservabili dei contribuenti variassero nel periodo considerato, le stime del modello a effetti fissi potrebbero non risultare consistenti. In questo caso non sarebbe più possibile determinare la direzione della causalità: potrebbe, infatti, risultare difficile valutare se sia il fatto di essere sottoposti a un controllo fiscale ad aver determinato un cambiamento nella *compliance* del contribuente, o viceversa. Al fine di valutare la robustezza delle stime nell'ultimo caso descritto, è stato utilizzato un approccio standard in letteratura (si veda Autor, 2003): l'equazione 1 è stata stimata mediante l'inserimento di una variabile del controllo fiscale anticipata di un periodo oltre alla variabile del controllo fiscale ritardata di un periodo. L'assunzione è che i controlli fiscali avvenuti nel passato abbiano effetto sul livello di *compliance* dei contribuenti, mentre i controlli futuri non esercitano alcun effetto statisticamente significativo in assenza di fenomeni di endogeneità. In effetti, dai risultati riportati nella Tabella A.2 emerge che i controlli futuri non hanno alcun effetto statisticamente significativo sulla *compliance* attuale, a conferma che il modello non presenta particolari problemi di endogeneità e che i coefficienti stimati sono consistenti.

TABELLA A.2: EFFETTO DETERRENZA CORRETTIVO. TEST DI ENDOGENEITÀ

	IRAP	IVA	IRPEF
Controllo fiscale	0.03 (0.011)***	0.053 (0.019)***	0.061 (0.015)***
Controllo fiscale t-1	0.043 (0.011)***	0.009 (-0.019)	0.046 (0.014)***
Controllo fiscale t+1	0.006 -0.011	-0.003 (-0.02)	0.023 -0.015
SDS congruente	0.28 (0.008)***	0.286 (0.014)***	0.412 (0.011)***
SDS coerente	0.447 (0.008)***	0.118 (0.013)***	0.775 (0.010)***
Volume d'affari	0.442 (0.010)***	0.463 (0.009)***	0.443 (0.011)***
Fatturato	0.144 (0.005)***	0.022 (0.006)***	0.207 (0.007)***
Costi totali	-0.032 (0.003)***	-0.032 (0.005)***	-0.068 (0.004)***
Costo del lavoro	0.035 (0.002)***	-0.003 (-0.002)	-0.009 (0.002)***
Numero di osservazioni	505,604	520,624	515,644

* $p < 0.1$; ** $p < 0.05$; *** $p < 0.01$ standard error robusti tra parentesi. Le variabili IRAP, IVA, IRPEF, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi. Include dummy temporali.

Effetto di deterrenza “correttivo” per tipo di controllo

Vediamo ora i risultati dell'analisi sull'efficacia dei diversi tipi di controllo fiscale sulla *compliance* dei contribuenti. In particolare, sono stati considerati gli effetti di quattro tipi di controllo: l'accertamento unificato, gli altri accertamenti, le verifiche e gli accessi (i risultati

⁸⁶ Nel caso di un modello a effetti fissi, come quello utilizzato nella regressione, lo stimatore è in grado di rimuovere l'endogeneità dovuta a caratteristiche individuali, non osservabili ma costanti nel tempo, correlate con le variabili esplicative.

sono riportati nella Tabella A.3). Ebbene, l'accertamento unificato mostra l'impatto più significativo sulla *compliance* dei contribuenti. In particolare, a seguito di un accertamento unificato i contribuenti spontaneamente aumentano l'IRAP dichiarata del 19% nell'anno in cui l'accertamento ha luogo e del 17% nell'anno successivo, l'IVA dichiarata del 18% e dell'11%, l'IRPEF dichiarata del 14,7% e del 12%, rispettivamente nei due anni. L'effetto degli altri controlli fiscali sulla *compliance* sembra, invece, più limitato.

TABELLA A.3: EFFETTO DETERRENZA CORRETTIVO PER TIPO DI CONTROLLO				
	IRAP		IVA	IRPEF
	(1)	(2)		
Accertamento Unificato _t	0.19 (0.019)***	0.189 (0.019)***	0.181 (0.032)***	0.147 (0.026)***
Altri accertamenti _t	-0.009 (-0.014)	-0.007 (-0.014)	-0.019 (-0.024)	0.013 (-0.018)
Verifica _t	0.008 (-0.025)	0.008 (-0.025)	0.022 (-0.047)	0.037 (-0.039)
Accessi _t	-0.032 (0.014)**	-0.079 (0.022)***	0.046 (0.025)*	0.013 (-0.02)
Accertamento unificato _{t-1}	0.176 (0.019)***	0.175 (0.019)***	0.109 (0.034)***	0.119 (0.027)***
Altri accertamenti _{t-1}	0.023 (0.013)*	0.024 (0.013)*	0.011 (-0.023)	0.029 (0.018)*
Verifica _{t-1}	0.047 (0.025)*	0.047 (0.025)*	-0.02 (-0.047)	-0.026 (-0.04)
Accessi _{t-1}	-0.048 (0.013)***	-0.098 (0.019)***	-0.029 (-0.024)	0.017 (-0.018)
SDS congruenza	0.302 (0.007)***	0.299 (0.007)***	0.28 (0.012)***	0.433 (0.009)***
SDS coerenza	0.389 (0.007)***	0.388 (0.007)***	0.132 (0.011)***	0.768 (0.009)***
Volume d'affari	0.407 (0.008)***	0.407 (0.008)***	0.44 (0.007)***	0.401 (0.009)***
Fatturato	0.141 (0.004)***	0.141 (0.004)***	0.017 (0.005)***	0.211 (0.006)***
Costi totali	-0.025 (0.003)***	-0.025 (0.003)***	-0.031 (0.004)***	-0.073 (0.004)***
Costo del lavoro	0.038 (0.001)***	0.038 (0.001)***	-0.002 (-0.002)	-0.012 (0.001)***
Accesso e congruente _t		0.081 (0.025)***		
Accesso e congruente _{t-1}		0.091 (0.022)***		
Numero di osservazioni	632,005	632,005	650,780	644,555

* $p < 0.1$; ** $p < 0.05$; *** $p < 0.01$ standard error robusti tra parentesi. Le variabili IRAP, IVA, IRPEF, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi. Include dummy temporali.

Contrariamente alle attese, i risultati riportati nella prima colonna della Tabella A.4 evidenziano un effetto negativo e statisticamente significativo degli accessi sulla *tax*

compliance. Tuttavia, questo risultato potrebbe essere dovuto alla circostanza che molti contribuenti che sono stati sottoposti a questo tipo di controllo risultano non congrui agli studi di settore. Per verificare questa ipotesi, l'effetto degli accessi è stato stimato separatamente sui contribuenti congrui e non congrui agli studi di settore, facendo interagire le due variabili dicotomiche "accesso" e "SDS congruenza". Dalle stime emerge che l'effetto degli accessi è positivo e significativo sul gruppo di contribuenti che risultano congrui agli studi: è plausibile, quindi, sostenere che, in media, i contribuenti che risultano non congrui non abbiano motivo di "aggiustare" le imposte dichiarate.

Effetto di deterrenza complessivo

Sebbene il tema dell'esistenza e dell'importanza di un effetto di deterrenza complessivo dei controlli fiscali sia stato molto dibattuto e analizzato, la letteratura economica non è ancora pervenuta a risultati empirici definitivi circa la relazione tra numero di controlli effettuati e *tax compliance*. In linea teorica, maggiori controlli implicano, ovviamente, un aumento della probabilità percepita dai contribuenti di essere soggetti a un'ispezione fiscale e dovrebbe conseguentemente incentivare la *compliance*. Allo stesso modo, l'efficacia dell'azione amministrativa di contrasto all'evasione dovrebbe esercitare un ruolo significativo sull'adempimento spontaneo dei contribuenti.

Per valutare se l'attività di controllo ed accertamento ha un effetto di deterrenza complessivo, ovvero un effetto che si estende anche ai contribuenti non controllati, nel modello stimato in precedenza è stata inserita la percentuale di controlli per provincia e, per approssimare l'efficacia dell'attività di contrasto all'evasione dell'Agenzia delle entrate, il rapporto tra la maggiore IRAP accertata e l'IRAP totale dichiarata per provincia. Dai risultati, riportati nella Tabella 4.B.4, emerge che nelle province in cui la percentuale dei controlli aumenta dell'1%, in media la maggiore IRAP dichiarata aumenta di una percentuale compresa tra l'1,1% e l'1,7%. Anche gli effetti del rapporto tra maggiore IRAP accertata e IRAP totale dichiarata per provincia sono positivi e statisticamente significativi.

TABELLA A.4: EFFETTO DETERRENZA COMPLESSIVO

	IRAP		
	(1)	(2)	(3)
Accertamento Unificato _t	0.135 (0.023)***	0.138 (0.023)***	0.135 (0.023)***
Altri accertamenti _t	-0.012 (-0.018)	-0.011 (-0.018)	-0.011 (-0.018)
Verifica _t	-0.007 (-0.032)	-0.007 (-0.032)	-0.007 (-0.032)
Accessi _t	-0.022 (-0.018)	-0.022 (-0.018)	-0.022 (-0.018)
Accertamento unificatot _{t-1}	0.13 (0.023)***	0.129 (0.023)***	0.129 (0.023)***
Altri accertamenti _{t-1}	-0.005 (-0.016)	-0.004 (-0.016)	-0.004 (-0.016)
Verifica _{t-1}	0.026 (-0.031)	0.026 (-0.031)	0.026 (-0.031)
Accessi _{t-1}	-0.013 (-0.016)	-0.012 (-0.016)	-0.012 (-0.016)
% di IRAP accertata per provincia		0.033 (0.004)***	0.032 (0.004)***
Audit rate per provincia	0.017 (0.005)***		0.011 (0.005)**
SDS congruente	0.275 (0.009)***	0.274 (0.009)***	0.274 (0.009)***
SDS coerente	0.479 (0.009)***	0.479 (0.009)***	0.479 (0.009)***
Volume d'affari	0.362 (0.009)***	0.362 (0.009)***	0.362 (0.009)***
Fatturato	0.143 (0.006)***	0.143 (0.006)***	0.143 (0.006)***
Costi totali	-0.029 (0.004)***	-0.029 (0.004)***	-0.029 (0.004)***
Costo del lavoro	0.033 (0.002)***	0.033 (0.002)***	0.033 (0.002)***
Numero di osservazioni	419,072	419,072	419,072

* $p < 0.1$; ** $p < 0.05$; *** $p < 0.01$ standard error robusti tra parentesi. Le variabili IRAP, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi. Include dummy temporali.

5. UNA VALUTAZIONE DEI PRINCIPALI INTERVENTI NORMATIVI PER LA PREVENZIONE E IL CONTRASTO DELL'EVASIONE

A) IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE: L'ATTUAZIONE DELLA "DELEGA FISCALE"

Il tema dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente è oggetto di intenso dibattito internazionale e nazionale da più di un decennio. A partire dallo Statuto del Contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212) da un lato, e dalle raccomandazioni dell'OCSE⁸⁷ e dell'UE dall'altro, si è avviato un cambiamento di paradigma nella concezione del rapporto tributario che si caratterizza per un progressivo avvicinamento e parificazione nella posizione dei soggetti, fondato sulla fiducia reciproca, sullo scambio di informazioni, sulla certezza e sulla trasparenza. Recentemente la legge delega per la riforma del sistema fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23) e i suoi cinque decreti attuativi⁸⁸ si sono proposti di realizzare un sistema fiscale che sia capace di valutare in via preventiva, e possibilmente collaborativa, il rischio di evasione per le diverse fattispecie fiscali a partire dall'uso integrato delle informazioni di cui dispone l'amministrazione finanziaria.

Per molto tempo, la teoria economica ha spiegato l'evasione fiscale come una scelta razionale determinata prevalentemente dalla probabilità di essere scoperti, dall'entità della sanzione e dal beneficio economico ad essa connesso, oltre che da una serie di fattori tra cui la tipologia di reddito (da lavoro autonomo o di impresa), la diversa propensione al rischio, le condizioni economiche congiunturali⁸⁹, ed è stata pertanto all'origine di strategie di contrasto all'evasione che utilizzano prevalentemente misure di tipo sanzionatorio e repressivo. Le evidenze empiriche hanno, tuttavia, dimostrato come tale approccio abbia trascurato l'influenza del vincolo solidaristico e delle norme sociali nella comprensione del fenomeno dell'evasione.

Conseguentemente, una recente parte della letteratura economica ha proposto la *tax morale* o moralità fiscale, intesa come l'esistenza di una motivazione intrinseca del contribuente al pagamento dei tributi che conferisce all'onestà e al rispetto delle regole condivise un valore maggiore del beneficio economico, estraneo ad un sistema di premialità e sanzioni esterni, come uno dei fattori chiave nella spiegazione dei livelli osservati di adempimento fiscale⁹⁰. In altri termini, l'adempimento fiscale può essere favorito, oltre che dalle norme e dalle istituzioni formali, anche dalla diffusione della cultura della legalità e dalla fiducia nelle istituzioni, dall'adesione a norme informali, ossia dalla tendenza a conformarsi al comportamento prevalente nella comunità di riferimento o al costo in termini di perdita di reputazione nell'ipotesi di essere scoperto come evasore. La reputazione individuale è a sua volta determinata dalla reputazione del gruppo. Pertanto l'incentivo del membro di un gruppo a mantenere la reputazione individuale è tanto più forte quanto più elevata è la reputazione del gruppo. Di conseguenza, l'importanza dei canali di trasmissione di valori intra- e inter-

⁸⁷ OECD (2008); OECD (2013); OECD (2015).

⁸⁸ Processo tributario e interpelli - Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156; Agenzie fiscali - Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 157; Reati tributari e sanzioni amministrative - Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158; Riscossione - Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159; Monitoraggio dell'evasione e delle spese fiscali, Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160.

⁸⁹ I modelli teorici tradizionali di evasione fiscale si fondano ed estendono il modello di base di Allingham, M. e Sandmo, A. (1972).

⁹⁰ Si vedano, tra gli altri, Torgler B. (2007). Santoro (2010). Gentile A. e Giannini S. (2012).

generazionali all'interno del corpo sociale può rappresentare un elemento trainante che consente di convergere verso equilibri caratterizzati da bassa evasione fiscale⁹¹.

Gli studi sulla moralità fiscale individuano una serie di fattori che la determinano nei diversi paesi europei e in Italia⁹². Si tratta di fattori sia di tipo individuale (l'età, il genere, il livello di istruzione, la tipologia di lavoro, il livello di reddito) che di contesto (il livello elevato di pressione fiscale e la sua complessità, il grado di redistribuzione regionale e di equità del sistema fiscale, l'efficienza e efficacia dei servizi pubblici, il livello di economia sommersa, la fiducia nelle istituzioni e nell'amministrazione finanziaria, la diffusione della cultura legale). Anche la qualità delle istituzioni gioca un ruolo importante, tanto che altri lavori hanno verificato se e in che misura le istituzioni formali ed informali interagiscono, e se un maggiore rigore nell'applicazione del diritto rafforzi o indebolisca la moralità fiscale. Filippin, Fiorio e Viviano (2013)⁹³, ad esempio, mostrano come in Italia esista una robusta correlazione positiva tra controlli fiscali e moralità fiscale, con un effetto differenziato per tipologie di contribuenti⁹⁴, risultato che sembra essere confermato anche dalla ricerca empirica sulla *tax morale* condotta in vari paesi. Quest'ultima ha fatto emergere una correlazione molto forte tra moralità e adempimento fiscale, con conseguenti implicazioni per le politiche fiscali⁹⁵.

L'approccio all'analisi delle determinanti dell'evasione fiscale sembra trovare dunque una propria declinazione naturale nel cambiamento di paradigma del rapporto tra contribuente e fisco, cui si accennava in apertura, e che ha visto l'introduzione, nel contesto internazionale e nazionale, di una serie di strumenti innovativi di collaborazione tra le due controparti per semplificare e favorire l'adempimento spontaneo. La strategia fiscale della legge delega rappresenta un punto di svolta di questo mutato quadro normativo e mira appunto ad indebolire i meccanismi stessi che sono all'origine dell'evasione e ad integrare la logica *ex post* dei controlli e delle sanzioni (di cui è prevista una revisione nella direzione di una maggiore commisurazione alla gravità della violazione fiscale) con quella *ex ante* di tipo preventivo che considera i contribuenti come soggetti da assistere nell'assolvimento degli obblighi tributari⁹⁶.

Il nuovo sistema legislativo intende, infatti, facilitare l'acquisizione di informazioni rilevanti per la realizzazione di controlli mirati da parte dell'amministrazione finanziaria, da un lato e di incoraggiare, dall'altro, l'aumento dell'adempimento spontaneo, e prevede un impegno costante e sistematico da parte del contribuente a fornire all'Amministrazione un flusso di informazioni adeguato e comportamenti corretti e trasparenti, laddove l'Amministrazione si impegna ad assistere il contribuente nell'adempimento fiscale e a favorire la soluzione di controversie. A tal fine la legge delega predispone un maggiore ricorso alle nuove tecnologie per amministrare le imposte: rientrano in tale ambito: la dichiarazione dei redditi precompilata; la fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, già prevista nel 2007 ma rafforzata dalla legge delega per potenziare la tracciabilità delle operazioni e dei pagamenti ai fini del contrasto all'evasione dell'IVA; il maggiore ricorso al meccanismo del *reverse charge* o inversione contabile, che elimina la detrazione dell'IVA sugli acquisti.

⁹¹ Si richiama in proposito l'esperienza dell'Agenzia delle entrate che a partire dal 2002, attraverso le Direzioni Regionali e gli Uffici locali, ha promosso sul territorio importanti iniziative sul tema della fiscalità nelle scuole ai fini della diffusione della cultura contributiva. Queste iniziative sono confluite nel 2004 nel progetto di educazione alla legalità fiscale "Fisco e Scuola" dell'Agenzia delle entrate, attuato d'intesa con il Ministero della Pubblica Istruzione (è stata successivamente rinnovata nel 2013), per avviare nelle scuole percorsi condivisi di educazione delle nuove generazioni in tema di legalità e fisco e contribuire a rafforzare il senso civico e il rispetto di valori comuni.

⁹² Si vedano, tra gli altri, Lago-Penas, I., Lago-Penas, S. (2010); Torgler, B., Schneider, F. G. (2007). Barone G., Mocetti S. (2011); Barone G., Cannari L., Mocetti S., (2012); Carfora, A., Pansini, R.V., Pisani, S. (2016).

⁹³ Filippin, A., Fiorio, C.V., Viviano, E. (2013).

⁹⁴ Gli autori costruiscono una misura di moralità fiscale per un campione rappresentativo di famiglie italiane che si basa sui dati dell'Indagine sui bilanci delle famiglie italiane per il 2004 utilizzando le reazioni a un insieme di affermazioni relative al prelievo fiscale e la confrontano con i dati amministrativi della Guardia di finanza relativi al numero totale di controlli, sia su venditori che acquirenti, relativi all'emissione di ricevute fiscali per acquisti di beni e servizi a livello provinciale.

⁹⁵ Alm, J., (2013).

⁹⁶ Si rinvia all'Audizione dell'Agenzia delle entrate per una presentazione dei primi risultati dell'attuazione della legge delega rispetto alle iniziative di *moral suasion*, negli anni 2015-16.

Anche la recente adozione di un regime di *cooperative compliance* previsto nel Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 a seguito di un progetto pilota messo a punto dall’Agenzia delle entrate al fine di elaborare un modello di gestione del rischio fiscale per i contribuenti di grandi dimensioni (cosiddetto “Regime di adempimento collaborativo”) si muove in questa direzione. Si tratta di un istituto che introduce un controllo *ex ante* attraverso l’interlocuzione costante, preventiva e volontaria con il contribuente su elementi di fatto ed è volto ad aumentare il livello di certezza rispetto a questioni rilevanti che possono generare rischi fiscali.

Se è indubbio che la combinazione di tutte queste iniziative possa avere un impatto positivo sulla moralità fiscale e di conseguenza contribuire a ridurre i costi di attuazione delle misure di deterrenza per identificare e perseguire gli evasori, assicurare la disponibilità di risorse finanziarie per la fornitura dei servizi, favorire la creazione di un ambiente economico più favorevole alla crescita⁹⁷, risulta fondamentale l’azione costante di monitoraggio e di valutazione della loro efficacia da parte delle istituzioni fiscali, proprio in un’ottica di rafforzamento di questa logica dialogica e non contraddittoria del rapporto tributario.

I) DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITA’

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”⁹⁸. Nel medesimo contesto vanno inquadrate 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”⁹⁹.

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 1998¹⁰⁰. 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

⁹⁷ Per un ampio esame di questi aspetti si veda la 6a Commissione del Senato della Repubblica (Finanze e tesoro), *Audizione nell’ambito dell’indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco*, Testimonianza del Capo del Servizio Assistenza e consulenza fiscale Salvatore Chiri e del Capo del Servizio di Struttura economica Paolo Sestito, Senato della Repubblica, Roma, 5 marzo 2014.

⁹⁸ Attraverso diverse mozioni in particolare (Scuvera n. 1-00751; Fedriga n. 1-00607 e Pesco n. 1-00709).

⁹⁹ Ministero dell’economia e delle finanze “Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018”.

¹⁰⁰ 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.

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.

Mentre il sistema degli studi di settore 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 interpellati, dell'abuso del diritto, delle sanzioni penali e amministrative, del contenzioso, e nell'istituto della "cooperative *compliance*" per i contribuenti di maggiori dimensioni. Gli 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 del campione e 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)¹⁰¹.

¹⁰¹ 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

Tale metodo presenta i seguenti vantaggi: si basa su fondamenti teorici consolidati e ben rintracciabili nella letteratura scientifica¹⁰²; 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 8 periodi d'imposta a partire per il primo anno di applicazione, dal 2008, anno che ha preceduto la crisi economica. La scelta di un ampio arco temporale di comparazione comporta il superamento delle attuali regressioni "Cross Section" (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 o in tutti i periodi d'imposta considerati (Panel non 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 coefficienti¹⁰³.

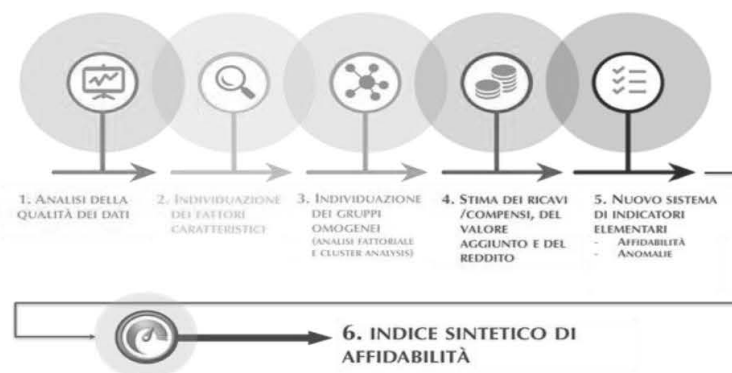
Le fasi di costruzione degli indici sintetici di affidabilità

¹⁰² Amit e Zott (2009), Osterwalder et al. (2005), Morris et al. (2005), Al Debei e Avison (2010) Teece (2010).

¹⁰³ In una regressione lineare se il coefficiente di regressione del costo del venduto (CDV) 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 CDV devono dichiarare entrambi almeno 1,5 euro di ricavi. Al contrario, in una funzione logaritmica, se il coefficiente del CDV è pari a 1,5 vuol dire che per ogni 1% in più di CDV il contribuente deve dichiarare almeno un corrispondente incremento di ricavi pari a 1,5%.

Il processo di costruzione degli indici sintetici segue differenti fasi, illustrate nella Figura 5.A.I.1.

FIGURA 5.A.I.1: SCHEMA DELLE FASI DI COSTRUZIONE



Il sistema di Indicatori elementari

La stima complessiva del grado di affidabilità prevede, oltre alla stima del livello di ricavi, di 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 SdS (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, ovvero attraverso il confronto con altre banche dati esterne che costituiscono il sistema informativo della fiscalità. Si pensi, ad esempio, alla base occupazionale dichiarata nel modello SDS 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)¹⁰⁴

¹⁰⁴ In tale contesto, va posto in evidenza il ruolo dell'indicatore che misura la progressiva riduzione delle rimanenze finali cumulate - anche a causa dell'inventario provocato dal perdurare della crisi - teso a migliorare il profilo di affidabilità dei

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)¹⁰⁵, 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. E' 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 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

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.

¹⁰⁵ Si rinvia per una sintetica descrizione delle modalità di scambio e utilizzo dei dati tra più amministrazioni al “Box 5.E.1” riportato alla fine del paragrafo.

il precedente meccanismo applicativo e di accertamento basato sugli SdS 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" 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 il 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. Il "Cassetto fiscale" 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 MPMI e dei settori produttivi. Grande attenzione è posta, infine, sui diversi Modelli di Business e sui fattori competitivi di successo in grado di delineare le possibili evoluzioni del settore.

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 2007 al 2014. 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.
- **Analisi note aggiuntive**, che riporta l'analisi e la classificazione delle note trasmesse dai contribuenti in specifiche aree tematiche. L'obiettivo è di far emergere le problematiche caratteristiche del settore in esame. 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 lo stesso poteva indicare le ragioni per le quali riteneva che lo specifico studio non tenesse conto delle peculiarità dell'attività svolta e 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.

Box 5.A.1.1: 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'INTRODUZIONE DELLO SPLIT PAYMENT

La Legge di stabilità per il 2015 ha previsto l'introduzione dello *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 prodotto un incremento di gettito spontaneo (cifrato in 900 milioni nelle previsioni iniziali) essendo il soggetto acquirente fiscalmente più *compliant* del venditore.

Per verificare ex post se la norma ha garantito un effettivo recupero delle somme sottratte alle casse dello Stato attraverso fenomeni evasivi e di mancati versamenti posti in essere da alcuni dei fornitori della PA, l'Agenzia delle entrate ha predisposto un'analisi controfattuale¹⁰⁶ stimando "cosa sarebbe accaduto nel flusso dei versamenti IVA se nel 2015 il provvedimento non fosse entrato in vigore". Sotto l'ipotesi che in assenza della norma l'andamento dei versamenti dei fornitori avrebbe seguito (come effettivamente si è verificato in passato) le stesse dinamiche di quello dei non fornitori della PA, la stima dei versamenti in assenza della norma è stata fatta ricorrendo ad un modello di regressione di tipo *panel fixed effect*. La variabile dipendente del modello è il contributo¹⁰⁷ alla variazione tendenziale dei versamenti dei fornitori della PA ($\Delta DFPA_{it}$), mentre i regressori sono: i contributi alla variazione tendenziale dei versamenti degli altri soggetti non interessati dalla norma ($\Delta DALTRI_{it}$) e una dummy per l'adozione dello *split payment* a partire da febbraio 2015 (D). Il modello è così specificato:

$$\Delta DFPA_{it} = \alpha_i + \beta \Delta DALTRI_{it} + \gamma D_t + \varepsilon_{i,h} \quad \text{con } \varepsilon_{i,h} \sim N(0, \sigma^2)$$

¹⁰⁶ I dettagli metodologici e dell'intera analisi di valutazione della procedura di stima sono riportati in Carfora et al 2017: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Agenzia/Agenzia+comunica/Prodotti+editoriali/Rivista/Argomenti+di+discussione/Pubblicazioni/>

¹⁰⁷ Si è deciso di utilizzare i contributi alle variazioni tendenziali in luogo di queste ultime per sterilizzare la stagionalità e l'elevata variabilità della misura considerata. Tale variabilità è, verosimilmente, dovuta alla presenza di settori con valori assoluti molto contenuti che fanno registrare, da un anno all'altro, variazioni particolarmente erratiche. Il contributo alla variazione complessiva, anch'esso mensile e tendenziale, consiste nella variazione tendenziale mensile ponderata per l'importanza relativa che il settore di attività economica assume nell'anno di riferimento della variazione tendenziale.

e dove:

- α = componente fixed effect
- $i = 1, \dots, 85$ indica il settore di attività economica;
- $t = 1, \dots, 12$ indica il mese di ciascuno degli anni che vanno dal 2011 al 2015;

Gli effetti della norma non si possono valutare solo in termini di versamenti, ma anche in termini di rimborsi e compensazioni che verosimilmente sono aumentati per i soggetti interessati. Mentre sull'incremento dei rimborsi si dispone del dato puntuale, l'incremento delle compensazioni è stato stimato con un modello identico a quello specificato nell'equazione sopra descritta per i versamenti, ma, compatibilmente con le norme che regolano il fenomeno e i tempi di presentazione delle richieste di compensazioni, con riferimento ad un periodo più ampio per la dummy D che va da aprile 2015 a febbraio 2017.

Una volta stimato attraverso le dummy temporali dei due modelli l'impatto della norma sui versamenti (in termini di riduzione, dummy negativa e significativa) e sulle compensazioni (in termini di aumento, dummy positiva e significativa) e acquisito il dati sui rimborsi è stato possibile ricostruire lo scenario che si sarebbe verificato in assenza della norma e confrontarlo con quello attuale (Tab 5.B.1). Per effetto dello *split payment* si stima che i fornitori PA abbiano ridotto i loro versamenti di 4.127 milioni di euro, e incrementato rimborsi e compensazioni di 2.960 milioni di euro (1.153+1.807). Si ipotizza, quindi, che in assenza della misura, per le forniture alla PA del 2015, dai fornitori sarebbero affluiti, sotto forma di maggiori versamenti e minori rimborsi e compensazioni, 7,1 miliardi di euro in più. Tale cifra, però, è più che compensata da quanto versato dalla PA stessa per tali transazioni (10,6 miliardi di euro). Il recupero di gettito è pari a 3,5 miliardi di euro che si è registrato, compatibilmente con i tempi, le scadenze e eventuali ritardi nei versamenti della PA, nei flussi di cassa del 2015 e 2016.

TABELLA 5.B.1 ANALISI DEGLI EFFETTI DELLO SPLIT PAYMENT

Importi che decrementano il gettito	
Minore importo a debito dei fornitori della P.A.	4.127
Maggiori importi compensati	1.153
Maggiori rimborsi	1.807
(a) Totale importi che decrementano il gettito	7.087
Importi che incrementano il gettito	
(b) IVA split payment versata dal Pa	10.579
Effetto Netto	
(b) - (a)	3.492

* importi espressi in milioni di euro

C) L'EFFETTO DELL'INSERIMENTO DEL CANONE RAI NELLA BOLLETTA ELETTRICA

Fino al 2015, la modalità più diffusa per versare il canone RAI 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 28 dicembre 2015, n. 208):

- 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).

È stata elaborata una procedura che consente, utilizzando il lavoro finora svolto dalla Direzione Canone della RAI e i dati di cui si dispone allo stato attuale, di stimare il *gap* del canone in maniera coerente fra il 2015 e il 2016, malgrado le variazioni nella modalità di riscossione intervenute a partire dal 2016¹⁰⁸. Tale procedura si basa su tre fasi: nella prima si effettua il calcolo del numero di famiglie che versano il canone (Tabella 5.C.1), dato dal rapporto fra il canone effettivamente versato e l'importo annuo medio del canone, come calcolato in tabella 3.G.2¹⁰⁹. Ebene, si osserva un salto molto pronunciato nel 2016, con un aumento del 41% del numero di famiglie che versano il canone.

TABELLA 5.C.1: CALCOLO DELLE FAMIGLIE CHE VERSANO IL CANONE

anno	Canone effettivamente versato - Euro*1.000 (a)	Canone annuo medio - Euro (b)	Utenti che versano canone (c) =(a)/(b)*1.000
2015	1,736,300	114,07	15.308.816
2016	2,156,573	100,00 ¹¹⁰	21.565.727

Nella seconda fase si calcola il numero delle famiglie che evadono il canone e delle famiglie morose (Tabella 5.C.2), dato dalla differenza fra le famiglie soggette a canone, calcolate come esposto nel paragrafo 3.G, e le famiglie paganti mostrate in tabella 5.C.1. Anche in questo caso, a fronte di una platea di riferimento sostanzialmente stabile nel tempo, si osserva una netta riduzione degli evasori e dei morosi nel 2016, quando tale numero diventa un terzo rispetto al 2015.

¹⁰⁸ Per la stesura del presente paragrafo ci si è avvalsi, inoltre, del contributo del Prof. Bruno Chiandotto e della Direzione Centrale Gestione Tributi dell'Agenzia delle entrate.

¹⁰⁹ Per il 2016, invece del canone medio, si è utilizzato l'importo effettivo del canone annuo. Si è visto nel paragrafo 3.G che tale approssimazione è assolutamente accettabile visto che lo scarto medio, riscontrato negli anni 2010-2015, fra importo medio del canone e canone effettivo è dello 0,4%.

¹¹⁰ Si tratta dell'importo effettivo del canone, non di quello medio.

TABELLA 5.C.2: CALCOLO DELLE FAMIGLIE CHE EVADONO IL CANONE E DEI MOROSI

anno	Famiglie residenti (a)	Famiglie soggette a canone - utenti potenziali (b)	Utenti che versano canone (c)	Evasori + Morosi (d)=(b)-(c)
2015	25.816.311	24.142.464	15.308.816	8.569.047
2016	25.853.547	24.098.090	21.565.727	2.532.363

Infine, si calcola il *gap* del canone (Tabella 5.C.3), ottenuto moltiplicando il numero di evasori e morosi calcolato in tabella 5.C.2 per l'importo medio annuo del canone (anche in questo caso per il 2016 si è utilizzato l'importo effettivo del canone annuo). Il *gap* in euro, dopo anni di continui aumenti, nel 2016 si riduce a un quarto rispetto all'anno precedente, con un decremento della propensione al *gap* dal 36,6% al 10,5%.

TABELLA 5.C.3: CALCOLO DEL GAP DEL CANONE

anno	Evasori + Morosi (a)	Canone annuo medio - Euro (b)	Gap del canone - Euro*1.000 (c) =(a)*(b)/1.000	Canone effettivamente versato - Euro*1.000 (d)	Propensione al <i>gap</i> (e)=(d)/((c)+(d))*100
2015	8.843.786	114,07	1.007.668	1.736.400	36,6%
2016	2.532.363	100,00 ⁹⁰	253.236	2.156.573	10,5%

Da questa prima stima si osserva, quindi, una notevole efficacia della nuova modalità di riscossione del canone RAI: infatti, nonostante la riduzione dell'importo unitario (da 113,50 a 100,00 euro), l'ammontare effettivamente versato si è incrementato di 420 milioni di euro.

D) LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

La fatturazione elettronica è uno strumento che offre notevoli opportunità, con ricadute in molteplici ambiti, di grande rilievo sia per la PA sia per le imprese. L'Italia ha avviato da alcuni anni un percorso di progressiva digitalizzazione, di cui la fatturazione elettronica è parte rilevante.

La misura che ha dato maggiore impulso all'impiego della fatturazione elettronica è stata sicuramente l'obbligo di fatturazione elettronica per chi effettua operazioni commerciali nei confronti della Pubblica Amministrazione, introdotto in Italia a partire dal 2014 per le Amministrazioni centrali (Legge 24 dicembre 2007, n. 244, articolo 1, commi da 209 a 214 e successive modifiche) ed esteso alle Amministrazioni locali dal 2015.

L'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione ha rappresentato il primo fondamentale tassello verso la digitalizzazione del processo di fatturazione, e più in generale del ciclo d'ordine. Ha riguardato circa 22.000 amministrazioni e un milione di fornitori, che rappresentano il 20% dei soggetti IVA. Il flusso attuale, ormai a regime, è di 2,5 milioni di fatture al mese. Benché l'obbligo sia stato istituito soprattutto con finalità di ammodernamento della PA e delle imprese, nonché di controllo della spesa pubblica, sono subito risultate evidenti le potenzialità della fatturazione elettronica per il contrasto all'evasione. Anche l'introduzione dello *split payment* è stata grandemente facilitata dalla circostanza che andava ad incidere in un contesto di fatturazione elettronica obbligatoria.

La conferma delle potenzialità della fatturazione elettronica per il contrasto all'evasione emerge chiaramente con il Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, che ha introdotto un regime opzionale per la trasmissione telematica dei dati delle fatture o, in alternativa, per la fatturazione elettronica B2B via Sistema di Interscambio (SdI), a decorrere dal 2017.

Questo provvedimento, attuativo della delega fiscale di cui alla Legge 11 marzo 2014, n. 23, e in particolare dell'art. 9 - Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo, mirava principalmente a favorire la compliance fiscale attraverso l'acquisizione puntuale delle informazioni relative alle transazioni rilevanti ai fini dell'IVA. Naturalmente non venivano trascurati gli effetti relativi all'efficientamento dei processi, e inoltre la misura prevedeva per i soggetti aderenti una serie di agevolazioni e semplificazioni negli adempimenti amministrativi.

L'adesione a tale regime è stata sinora assai limitata. Nei primi 8 mesi del 2017 ci sono state poco più di 7 mila adesioni all'opzione per la trasmissione telematica dei dati delle fatture, e gli invii dei dati di fattura sono stati circa 100 mila. Le fatture elettroniche B2B trasmesse tramite il Sdl sono state circa 72 mila. Si sottolinea tuttavia che questo provvedimento ha rappresentato l'avvio del processo con cui l'amministrazione fiscale ha assunto il nuovo ruolo di "facilitatore attivo" di compliance, che si affianca al ruolo tradizionale di accertatore¹¹¹. La trasmissione telematica dei dati della fatture è stata successivamente resa obbligatoria con la Legge 1 dicembre 2016, n. 225, a decorrere dal 2017, con cadenza trimestrale. Questo provvedimento ha comportato un considerevole incremento nella disponibilità di informazioni rilevanti ai fini del contrasto all'evasione.

E) L'INTRODUZIONE DELLA CEDOLARE SECCA PER LE LOCAZIONI

Come descritto nel Paragrafo 3.F, il regime della "cedolare secca" per le locazioni a uso abitativo è stato introdotto dal 2011 al fine di favorire l'emersione delle basi imponibili e incentivare il mercato delle locazioni. In particolare, la "cedolare secca" può avere due effetti in termini di gettito: da un lato, un effetto positivo derivante dall'emersione di base imponibile a seguito del minor carico impositivo sui contribuenti rispetto al regime ordinario IRPEF. Infatti, le due aliquote proporzionali previste dalla "cedolare secca" sono inferiori alle aliquote marginali IRPEF. In aggiunta, un ulteriore risparmio d'imposta pari a 3,5 punti circa è riconducibile al fatto che in presenza di "cedolare secca" non sono dovute addizionali locali e l'imposta di registro e bollo. Di conseguenza, l'emersione di base imponibile potrebbe derivare sia da una minore convenienza per il contribuente a omettere di dichiarare i redditi da fabbricati concessi in locazione per uso abitativo prima non dichiarati e/o con contratto non registrato (affitti totalmente in nero) sia da un maggiore importo dei redditi da fabbricati concessi in locazione per uso abitativo, in precedenza dichiarati per importi inferiori (sotto-dichiarazione dei canoni di locazione).

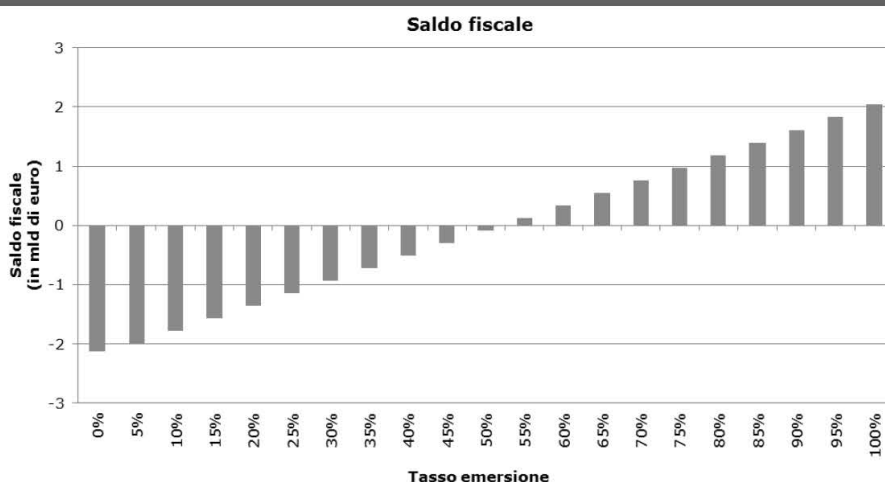
Dall'altro lato, un effetto negativo in termini di gettito è direttamente riconducibile al fatto che l'imposta pagata dai contribuenti che dichiaravano i redditi da locazione prima assoggettati a IRPEF ordinaria risulta inferiore in presenza di "cedolare secca". La Tabella 5.E.1 riporta in sintesi il confronto tra regime ordinario IRPEF e "cedolare secca" sulla base dei seguenti criteri: base imponibile, imposta, addizionali, detrazioni di imposta, imposta di registro, imposta di bollo, aggiornamento del canone.

¹¹¹ Cfr. OECD (2014), Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective, OECD Publishing, Paris. http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-compliance-by-design_9789264223219-en

TABELLA 5.E.1: CONFRONTO TRA IRPEF ORDINARIA E CEDOLARE SECCA

Descrizione	Regime ordinario	Cedolare Secca
Base imponibile	85% del canone (59,50% del canone annuo per i contratti a canone «concordato») fino al 31-12-2012; 95% del canone dal 2013	Intero canone annuo
Imposta	Aliquota IRPEF per scaglioni di reddito: fino a 15.000 (23%) da 15.000 a 28.000 (27%) da 28.000 a 55.000 (38%) da 55.000 a 75.000 (41%) oltre 75.000 (43%)	Imposta sostitutiva ad aliquota fissa: 21% per i contratti a canone libero; 19% per i contratti a canone concordato (15% dal 2013; 10% per il quadriennio 2014-2017)
Add. Regionali e comunali	Aliquote previste nella Regione e nel Comune del contribuente	Non soggetto
Detrazioni di imposta	Utilizzabili a fini IRPEF	Non utilizzabili
Imposta di registro	2% del canone annuo (50% a carico del locatore)	Non dovuta
Imposta di bollo	€ 14,62 in sede di registrazione su ogni copia del contratto per ogni 4 facciate di 100 righe	Non dovuta
Aggiornamento del canone	È possibile richiedere annualmente l'aggiornamento Istat del canone	Non è consentito aumentare il canone per tutta la durata dell'opzione

Ai fini di una corretta valutazione delle conseguenze in termini di gettito della misura qui analizzata risulta fondamentale comparare gli effetti negativi e positivi derivanti dall'introduzione della "cedolare secca". Nello specifico, si è proceduto a identificare il *break even point*, il valore soglia o ideale del tasso di emersione degli immobili locati a "cedolare secca" a cui corrisponde un valore non negativo del saldo fiscale, calcolato come differenza tra effetti di gettito di segno opposto. Il *break even point* è stato calcolato ipotizzando diversi tassi di emersione degli immobili locati a cedolare secca. Il saldo fiscale negativo/positivo indica che la perdita di gettito derivante dalla minore IRPEF versata dai contribuenti che hanno optato per la cedolare secca è maggiore/minore rispetto al guadagno derivante dall'effetto emersione degli immobili concessi in locazione, che prima non venivano dichiarati e/o dichiarati come immobili tenuti a disposizione.

FIGURA 5.E.1: BREAK EVEN POINT SALDO FISCALE CEDOLARE SECCA

La Figura 5.E.1 riporta diversi valori del saldo fiscale (in miliardi di euro) in funzione del tasso di emersione degli immobili locati a "cedolare secca". È utile osservare che il *break even point* si attesta su un valore del tasso di emersione pari a circa il 52%: se il tasso di emersione degli immobili locati a cedolare secca è superiore (inferiore) rispetto a tale valore l'impatto di

gettito della misura in questione risulterà positivo (negativo). Sulla base delle analisi contenute nel Paragrafo 3.F si osserva che il tasso di emersione è stato pari al 45,6%. Infatti, il rapporto tra il *gap* nelle locazioni e l'imposta potenziale mostra una significativa riduzione, passando dal 26,5% nel 2011 (anno di massimo) al 14,4% nel 2013 (anno di minimo), come conseguenza di una emersione di imposta pari al 45,6%. Poiché quest'ultima grandezza risulta lievemente inferiore rispetto al valore soglia richiesto per ottenere un saldo fiscale "teorico" non negativo, si dovrebbe concludere che il regime della "cedolare secca" ha determinato una leggera riduzione delle entrate.

A corredo di questa analisi è necessario ribadire che l'incidenza del gettito da locazioni sul Pil era dello 0,40% nel 2011, mentre nel 2015 si attesta su una percentuale di 0,45% evidenziando un incremento nonostante la riduzione delle aliquote. Inoltre, l'importo potenziale del gettito, cioè quello che si avrebbe in assenza di evasione, è stimato in 8,9 miliardi nel 2015. Se a questo gettito si applicasse la propensione al *gap* del 2011 (26,5%) si otterrebbe un'evasione di 2,3 miliardi. Considerato che il *gap* effettivamente stimato nel 2015 è pari a 1,3 miliardi, si può concludere che l'aumento di *compliance* rispetto al 2011 è di un miliardo di euro.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Allingham, 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.

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, no.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

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.

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.

Ministero dell’economia e delle finanze (2011), “Economia non osservata e flussi finanziari”, Rapporto finale sull’attività del gruppo di lavoro sull’Economia sommersa e i flussi finanziari, Roma.

Ministero dell’economia e delle finanze (2014), “Rapporto sull’evasione fiscale.”

http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2014/Rapporto_art6_dl66_13_luglio.pdf.

Ministero dell'economia e delle finanze (2015), "Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale", Allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2015.

OECD (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD, Paris.

OECD (2013), Cooperative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance, OECD, Paris.

OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD, Paris.

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.

APPENDICE A: RIFERIMENTI NORMATIVI

A.1 LEGGE 11 MARZO 2014, N. 23, “DELEGA AL GOVERNO RECANTE DISPOSIZIONI PER UN SISTEMA FISCALE PIÙ EQUO, TRASPARENTE E ORIENTATO ALLA CRESCITA”

LEGGE 11 marzo 2014, n. 23

Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 59 del 12 marzo 2014

La Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica hanno approvato;

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Promulga

la seguente legge:

Art. 3

Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 e con particolare osservanza dei principi e criteri generali di delega indicati nelle lettere a), b) e c) del comma 1 del medesimo articolo 1, in funzione del raggiungimento degli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti, di certezza del diritto nonché di uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi, norme dirette a:

a) attuare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi;

b) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti e stabili nel tempo, dei quali deve essere garantita un'adeguata pubblicizzazione;

c) prevedere che i risultati della rilevazione siano calcolati e pubblicati con cadenza annuale;

d) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:

1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

- 2) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva e assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;
- 3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;
- 4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva;
- 5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali;
- e) definire le linee di intervento per favorire l'emersione di base imponibile, anche attraverso l'emanazione di disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al contrasto d'interessi fra contribuenti, selettivo e con particolare riguardo alle aree maggiormente esposte al mancato rispetto dell'obbligo tributario, definendo attraverso i decreti legislativi le più opportune fasi applicative e le eventuali misure di copertura finanziaria nelle fasi di attuazione;
- f) prevedere che il Governo rediga annualmente, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, da presentare alle Camere contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni; prevedere che il Governo indichi, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, e che esso aggiorni e confronti i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

Art. 4

Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, lettera f), il Governo è altresì delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano, coordinandola con le procedure di bilancio di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, la redazione, da parte del Governo medesimo, di un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali, intendendosi per spesa fiscale qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, sulla base di metodi e di criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa e la realizzazione di valutazioni sull'efficacia di singole misure agevolative, eventualmente prevedendo l'istituzione, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di una commissione composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalle altre amministrazioni interessate, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, la quale potrà avvalersi del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali.
2. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Il Governo assicura, con gli stessi decreti legislativi, in funzione delle maggiori entrate ovvero delle minori spese realizzate anche con l'attuazione del comma 1 del presente articolo e del presente comma, la razionalizzazione e la stabilizzazione dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti. Il Governo assicura, con gli stessi decreti legislativi di cui all'articolo 1, la razionalizzazione e la riforma dell'istituto della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.
3. Le maggiori entrate rivenienti dal contrasto dell'evasione fiscale, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, e dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale devono essere attribuite esclusivamente al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, di cui all'articolo 2, comma 36, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, e successive modificazioni. Al Fondo sono interamente attribuiti anche i risparmi di spesa derivanti da riduzione di

contributi o incentivi alle imprese, che devono essere destinati alla riduzione dell'imposizione fiscale gravante sulle imprese. Per le finalità di cui al primo e al secondo periodo del presente comma, il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a coordinare le norme adottate in attuazione dei criteri di delega di cui all'articolo 3, comma 1, e di cui al comma 2 del presente articolo e le vigenti procedure di bilancio, definendo in particolare le regole di alimentazione del predetto Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

A.2 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 6ª 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 5ª Commissione Bilancio Senato del 5 agosto 2015;

Visto l'articolo 1, comma 7, della citata legge n. 23 del 2014, secondo cui qualora il Governo non intenda conformarsi ai pareri parlamentari trasmette nuovamente i testi alle Camere;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 4 settembre 2015;

Acquisiti i pareri definitivi delle competenti Commissioni parlamentari ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della citata legge n. 23 del 2014;

Vista la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 22 settembre 2015;

Sulla proposta del Ministro dell'economia e delle finanze;

Emana

il seguente decreto legislativo:

Art. 1*Monitoraggio delle spese fiscali e coordinamento con le procedure di bilancio*

1. All'articolo 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196, dopo il comma 5, è inserito il seguente:

«5-bis. La Nota di aggiornamento di cui al comma 1 è corredata altresì da un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica. Nell'indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore sono oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma.»

2. All'articolo 11 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 3, lettera b), dopo le parole: «e degli scaglioni,» sono inserite le seguenti: «e norme necessarie alla eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali e»;

b) dopo il comma 3, è inserito il seguente:

«3-bis. Le eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta ai sensi del comma 3, lettera b), sono attribuite di norma al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.»

3. All'articolo 21 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 11, lettera a), le parole: «, nonché gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti» sono soppresse;

b) dopo il comma 11, è inserito il seguente:

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

4. Per la redazione del rapporto di cui al comma 3, lettera b), il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico-finanziarie, di cui due rappresentanti della Presidenza del Consiglio dei ministri, cinque rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, un rappresentante dell'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), un rappresentante del Ministero dello sviluppo economico, un rappresentante dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), un rappresentante della Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante della Banca d'Italia e tre professori universitari. La Commissione può avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari. La partecipazione alla Commissione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, nè a rimborsi di spese.

Art. 2*Monitoraggio dell'evasione fiscale e coordinamento con le procedure di bilancio*

1. Dopo l'articolo 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'articolo 1, è inserito il seguente:

«Art. 10-bis.1 (Monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva). - 1. Contestualmente alla nota di aggiornamento di cui al comma 1 dell'articolo 10-bis, è presentato un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo

attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. Il Governo indica, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, l'aggiornamento e il confronto dei risultati con gli obiettivi.

2. Le maggiori entrate che, sulla base delle risultanze riferite all'anno precedente, possono essere ascritte su base permanente ai risultati dell'attività di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché di miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al comma 4, lettera e), al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

3. Per la redazione del rapporto previsto dal comma 1, che è corredato da una esaustiva nota illustrativa delle metodologie utilizzate, il Governo, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, si avvale della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva», predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

4. La Commissione redige una Relazione annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, contenente anche una nota illustrativa delle metodologie utilizzate per effettuare le stime e finalizzata a:

a) recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'*Istat* sulla base della normativa che regola la redazione dei conti economici nazionali;

b) stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;

c) valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;

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

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

f) indicare le linee di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

5. Per adempiere all'obiettivo di stimare l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva, di cui al comma 4, lettera b), nella Relazione di cui al medesimo comma 4 viene effettuata una misurazione del divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, escludendo gli effetti delle spese fiscali di cui all'articolo 21, comma 11-bis, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. A tal fine, in particolare, si misurano:

a) i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti nel calcolo delle imposte e dei contributi in sede di dichiarazione;

b) gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta dovuto in base alle dichiarazioni;

c) il divario tra le basi imponibili fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-bis, e la parte residua di tale divario, che viene attribuita all'occultamento di basi imponibili;

d) le mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, valutate sottraendo, dal divario tra le entrate effettive e quelle potenzialmente ottenibili in un regime di perfetto adempimento, le minori entrate ascrivibili alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-bis.

6. I risultati del contrasto all'evasione e del miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al comma 4, lettera e), sono misurati sulla base di separata valutazione delle entrate risultanti dalle complessive attività di verifica e accertamento effettuate dalle amministrazioni, comprensive di quelle di cui al comma 5, lettere a) e b), e dell'andamento dell'adempimento spontaneo, correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti, che è approssimato dalla variazione, rispetto all'anno precedente, della parte del divario tra le basi imponibili dichiarate e quelle teoriche attribuita all'occultamento di basi imponibili, di cui al comma 5, lettera c), e dalla variazione, rispetto all'anno precedente, delle mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, di cui al comma 5, lettere a), b) e d). Nella valutazione dell'andamento dell'adempimento spontaneo rispetto all'anno precedente si tiene conto degli effetti dell'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento sugli aggregati di contabilità nazionale. Si dà conto delle mancate entrate di cui al comma 5, lettere a), b) e d), sia complessivamente che separatamente, sia in valore assoluto che in rapporto alle basi imponibili teoriche, applicando la massima disaggregazione possibile per: tipo di imposta, categoria, settore, dimensione dei contribuenti, ripartizione territoriale.»

2. La Commissione di cui al comma 3 dell'articolo 10-bis.1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, inserito dal comma 1 è composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie, di cui un rappresentante della Presidenza del Consiglio dei ministri, quattro rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, due rappresentanti dell'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), un rappresentante del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, un rappresentante dell'INPS, un rappresentante dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), un rappresen-

tante della Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante della Banca d'Italia e tre professori universitari. La Commissione può avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari. La partecipazione alla Commissione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, nè a rimborsi di spese.

3. All'articolo 11 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comma 3, dopo la lettera b), è inserita la seguente:

«b-bis) le norme volte a rafforzare il contrasto e la prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.».

Art. 3

Disposizioni transitorie, decorrenza e abrogazione

1. La destinazione delle eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta ai sensi del comma 3, lettera b), dell'articolo 11 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, si applica a partire dalla manovra triennale di finanza pubblica predisposta nel primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto. Resta fermo il diverso utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'eliminazione, riduzione o modifica di spese fiscali previsto da disposizioni di legge vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. Le disposizioni del presente decreto si applicano con effetto dal 1° gennaio 2016. Con la medesima decorrenza, il comma 36.1. dell'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, è abrogato.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 24 settembre 2015

MATTARELLA

Renzi, Presidente del Consiglio dei ministri

Padoan, Ministro dell'economia e delle finanze

Visto, il Guardasigilli: Orlando

