

SENATO DELLA REPUBBLICA

XVIII LEGISLATURA

Doc. LVII

n. 3-bis

ALLEGATO IV

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2020

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

Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri

(CONTE)

Comunicata alla Presidenza il 6 ottobre 2020

ALLEGATO IV

**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

1. MANDATO DELLA COMMISSIONE E RISULTATI CONSEGUITI.....	5
A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA	5
B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2021	7
C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL TAX GAP E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI	8
D) IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA: UNA VALUTAZIONE DEI RISULTATI OTTENUTI CON ALCUNI RECENTI INTERVENTI	33
E) UNA VALUTAZIONE DELLE PRINCIPALI MISURE NORMATIVE DI CONTRASTO E PREVENZIONE DELL'EVASIONE.....	38
APPENDICE A: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI	43
2. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE	49
3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA.....	67
A) UN QUADRO DI SINTESI DELLE IMPOSTE E DEI CONTRIBUTI ANALIZZATI	67
B) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF)	78
C) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES)	90
D) LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)	96
E) LA LA STIMA DEL TAX GAP PER L'IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP)	102
F) LA STIMA DEL TAX GAP SULLE LOCAZIONI	108
G) LA STIMA DEL TAX GAP DEL CANONE RAI	111
H) LA STIMA DEL GAP PER I CONTRIBUTI SOCIALI SUL LAVORO DIPENDENTE.....	116
I) LA STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI	123
J) LA STIMA DEL TAX GAP DELLE IMPOSTE IMMOBILIARI.....	129
K) STIMA E VALUTAZIONE DELL'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLE ENTRATE SOTTRATTE AL BILANCIO PUBBLICO.....	137
4. STRATEGIE E INTERVENTI PER IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	143
A) L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA.....	143
EVASIONE FISCALE	143

A.I)	LE PRINCIPALI DIRETTRICI DI INTERVENTO.....	143
A.II)	L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.....	149
A.III)	L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI	172
A.IV)	L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA	203
A.V)	L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI.....	224
	EVASIONE CONTRIBUTIVA	234
A.VII)	L'ATTIVITÀ DELL'ISPettorato NAZIONALE DEL LAVORO.....	234
A.VIII)	L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE DELL'INPS	271
B)	LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO FISCALE	274
C)	LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO	288
5.	NUOVI STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA PREVENZIONE E DEL CONTRASTO DELL'EVASIONE	291
A)	DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITÀ	291
B)	LA FATTURAZIONE ELETTRONICA	309
C)	L'OBBLIGO DI TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI.....	320
D)	UNA VALUTAZIONE COMPLESSIVA SULL'ADOZIONE DELLO <i>SPLIT PAYMENT</i> DAL 2015 AL 2019	323
	APPENDICE B: DERIVAZIONE DEL MODELLO ECONOMETRICO E DERIVAZIONE DELL'INCREMENTO DI GETTITO	334
6.	RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	341
	APPENDICE C: RIFERIMENTI NORMATIVI	346

1. MANDATO DELLA COMMISSIONE E RISULTATI CONSEGUITI

A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA

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

La 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 n. 160 del 24 settembre 2015. La Commissione opera presso il Ministero dell'economia e delle finanze dal giugno 2016 e pubblica annualmente la Relazione a fine settembre², prevedendo un aggiornamento successivo all'esito della revisione, da parte dell'Istat, delle stime dell'Economia Non Osservata.

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

- recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'Istituto nazionale di statistica (Istat) sulla base della normativa che regola la redazione dei Conti economici nazionali;
- stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e

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

² Le Relazioni per gli anni 2016, 2017, 2018 e 2019 con i successivi aggiornamenti, oltre che le relative note metodologiche, sono disponibili sul sito della Commissione all'indirizzo: http://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel_ev/index.html

dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;

- valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;
- valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo;
- illustrare le strategie e gli interventi attuati per contrastare e prevenire l'evasione fiscale e contributiva, nonché quelli volti a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

La Relazione 2020 (redatta a cura del Dipartimento delle finanze e validata dalla Commissione nella riunione del 21 settembre) presenta anche quest'anno importanti novità sia in termini di valutazione dell'evasione, sia di approfondimenti del fenomeno dell'evasione, sia ancora di illustrazione delle azioni di contrasto. In particolare, ai fini dell'elaborazione della Relazione di quest'anno, la Commissione ha lavorato per consolidare l'ambito settoriale e territoriale di analisi e migliorare le metodologie di stima, con l'obiettivo di pervenire a risultati ancora più accurati e dettagliati³. Di conseguenza, la Relazione 2020 contiene nuovi box relativi:

- agli effetti sul *tax gap* della variazione del tasso di adempimento;
- all'aggiornamento dei risultati relativi alla stima dell'evasione IRPEF per il lavoro autonomo e l'impresa mediante un approccio *bottom up*;
- ai risultati del Rapporto della Commissione europea sull'evasione fiscale internazionale dei redditi individuali e alla stima di *stock* di attività finanziarie derivanti da passati *tax gap*;
- alla collaborazione tra Comuni e Agenzia delle entrate in materia di processo di accertamento catastale.

Inoltre, il Capitolo 5, che illustra i principali interventi adottati per la prevenzione e il contrasto dell'evasione, si arricchisce quest'anno di un paragrafo dedicato alle iniziative adottate nel 2020 in tema di politica fiscale, nonché di due box concernenti i pagamenti elettronici e la riduzione del contante, e nuovi strumenti e basi dati per monitorare la *compliance* nel settore del commercio elettronico.

Nella Relazione di quest'anno la quota di imposte per le quali è stato stimato il *tax gap* ammonta al 93,1%, a fronte del valore dell'87,5% registrato lo scorso anno (cfr. Tabella 3.A.2: Entrate tributarie e *tax gap*). Tale scostamento non deriva da un ampliamento dei tributi considerati, ma è da ascrivere essenzialmente alla modifica di contabilizzazione delle entrate locali intervenuta dal 2018 a seguito della variazione delle regole Eurostat.

³ La Commissione si è riunita nelle date del 1° e 27 luglio e 21 settembre 2020.

B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2021

La Commissione ha pianificato, altresì, le principali linee di attività per il 2021. Nel corso del prossimo anno la Commissione:

- procederà nella complessiva operazione di perfezionamento delle metodologie utilizzate (in particolare, di quelle concernenti la disaggregazione territoriale dei dati relativi all'economia sommersa e alla relazione tra economia sommersa e dinamica della produttività);
- verificherà gli avanzamenti metodologici e le indicazioni del Rapporto "VAT Gap" della Commissione europea del 4 settembre 2019;
- esaminerà i risultati dei lavori OCSE/G20 relativi al "Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy" (si veda "Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", approvato a fine gennaio 2020);
- proseguirà nella verifica dei risultati degli interventi adottati in materia di prevenzione e contrasto dell'evasione, quali gli indici sintetici di affidabilità (ISA) e l'introduzione della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi.

Verrà, altresì, approfondito il metodo di stima secondo l'approccio *bottom up* del *tax gap* IRPEF relativo ai redditi da lavoro autonomo e impresa, recentemente avviato, e verrà condotta l'analisi dei tributi degli Enti territoriali, con particolare attenzione alla partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali, attraverso la scomposizione della maggiore imposta accertata e del riscosso in base alla tipologia di segnalazioni qualificate (commercio e professioni, urbanistica e territorio, proprietà edilizia e patrimonio immobiliare, residenze fiscali all'estero, beni indicativi di capacità contributiva), nonché degli scambi di dati catastali tra l'Agenzia e i Comuni attraverso il canale telematico "Portale dei Comuni" (fabbricati mai dichiarati, revisione dei classamenti per intervenute variazioni edilizie, ecc.).

Infine, si prenderà in considerazione l'impatto di recenti atti di recepimento di normativa comunitaria settoriale, quale, ad esempio, il Decreto Legislativo n. 100 del 2020, di attuazione della direttiva 2018/822/UE del Consiglio, del 25 maggio 2018 (che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica), c.d. DAC 6. Tale atto normativo si colloca nel contesto delle misure adottate in ambito comunitario al fine di rafforzare gli strumenti di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, ed è strettamente correlato al Progetto BEPS (in particolare, all'Action 12) oltre che al documento OCSE "Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Agreement and Opaque Offshore Structures".

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

Aspetti definitivi

L'obiettivo principale di questa Relazione è fornire una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico⁴. Per adempiere a questo mandato, viene effettuata una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento degli obblighi tributari e contributivi previsti a legislazione vigente.

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

In un approccio onnicomprensivo (*holistic approach*) l'efficienza del sistema fiscale sarebbe dunque determinata da: i) effetti derivanti dal mancato adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme fiscali (*compliance gap*); ii) effetti derivanti dalle scelte di *policy* che determinano una riduzione del gettito, come le spese fiscali (*policy gap*). In questa prospettiva, il *policy gap* fornisce quindi una quantificazione della cosiddetta "erosione" fiscale, ovvero l'effetto di tutte quelle norme che consentono di ridurre la base imponibile "teoricamente" assoggettabile al tributo o che permettono di ridurre la corrispondente aliquota; il

⁴ Il Rapporto finale dell'attività del "Gruppo di lavoro sull'economia non osservata ...", presieduta nel 2011 dal prof. Giovannini, evidenziava l'importanza di poter disporre di un quadro aggiornato ed esaustivo dei diversi aspetti dell'evasione, nonché di 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 avvenisse altrettanto per l'evasione fiscale e contributiva attraverso la realizzazione di un Rapporto Annuale che documentasse, illustrasse ed aggiornasse periodicamente la dinamica dell'economia sommersa, dell'evasione fiscale e contributiva e delle attività di contrasto all'evasione nel nostro Paese.

compliance gap, invece, include gli esiti dei comportamenti evasivi, elusivi, le frodi fiscali, i mancati versamenti di imposte dichiarate e tutti i possibili errori non intenzionali che alterano il gettito. Nell'ambito del *compliance gap*, poi, la letteratura economica distingue tra *tax gap* al netto dei mancati versamenti (*assessment gap*), ovvero il divario tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e *tax gap* dovuto a omessi versamenti (*collection gap*), ovvero il divario tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato.

In questa Relazione, la scelta è quella di limitare il calcolo del *tax gap* alla sola componente di *compliance gap*, poiché la valutazione dell'erosione fiscale (e quindi del *policy gap*) è demandata al lavoro della Commissione istituita per la redazione del "Rapporto annuale sulle spese fiscali" (articolo 1 del Decreto Legislativo n. 160 del 24 settembre 2015). Nell'ambito del *compliance gap*, ove possibile, si procede poi alla quantificazione delle due componenti di *assessment gap* e *collection gap*, e si riporta la quantificazione del *tax gap* al lordo del recupero successivo delle entrate tributarie dovuto ad accertamento⁵.

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

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

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

Box 1.C.1: Evasione ed erosione fiscale

La metodologia utilizzata in questa Relazione è finalizzata alla stima dell'evasione fiscale (articolo 2 del Decreto Legislativo n. 160, 24 settembre 2015). L'evasione si genera dalla sottrazione illegale dall'accertamento e dal pagamento dei tributi da parte del contribuente attraverso l'occultamento, totale o parziale, dei redditi e del patrimonio, voluto intenzionalmente e la conseguente violazione delle norme fiscali. L'elusione, invece, consiste

⁵ 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*).

nell'aggiramento dell'obbligo fiscale, senza violarlo, per mezzo di comportamenti o altri mezzi giuridici tesi ad ottenere un illegittimo risparmio di imposta⁶. La frode è una forma più grave di evasione, poiché consiste nell'occultamento doloso di base imponibile, e/o di imposta, attuato mediante atti o fatti finalizzati a sviare l'attività di controllo. Come riportato in precedenza nel testo, una più ampia interpretazione del *tax gap* dovrebbe comprendere sia la componente di *policy gap* sia la componente di *compliance gap*. Ne consegue che un miglioramento della *performance* del sistema fiscale, attraverso la riduzione del *policy gap* e del *compliance gap*, implica inevitabilmente un incremento del gettito, in assenza di una corrispondente riduzione della pressione fiscale.

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

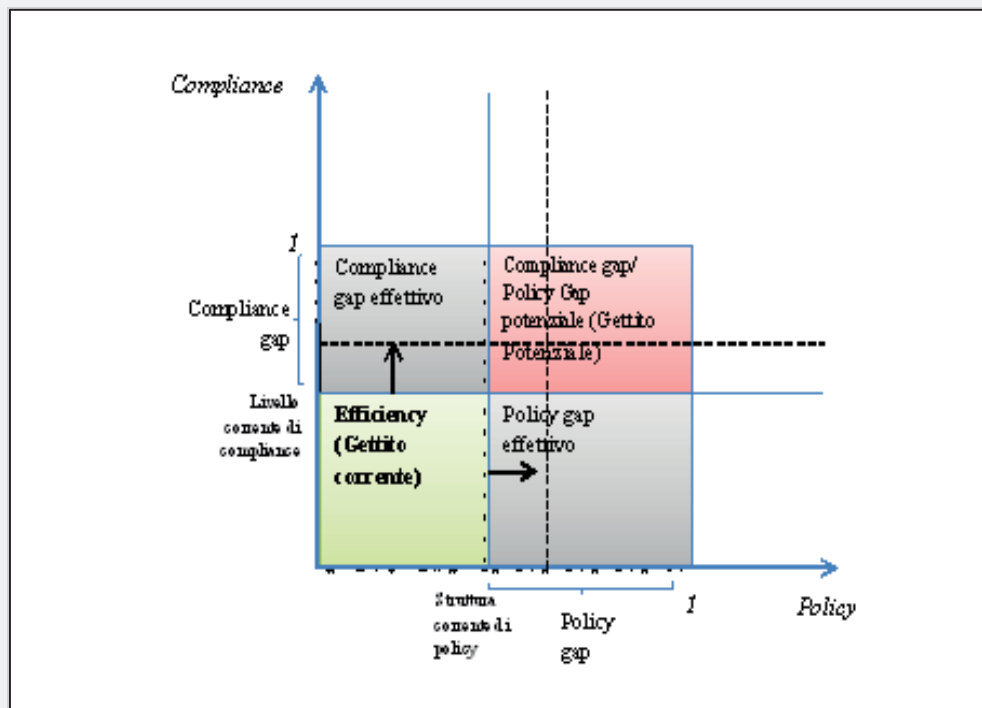
$$Efficiency = (1 - Policy Gap) \cdot (1 - Compliance Gap)$$

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

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

⁶ La definizione comprende anche il concetto di "abuso del diritto". Per una più completa disamina del fenomeno dell'elusione fiscale si rinvia al Box 4.B.1.

FIGURA 1: EFFICIENZA, COMPLIANCE GAP E POLICY GAP

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

Dal settembre 2014 i dati di Contabilità nazionale di ciascun Paese europeo devono includere i redditi derivanti dalle attività riconducibili al commercio di sostanze stupefacenti, all'esercizio della prostituzione e al contrabbando di sigarette e alcool⁷. L'insieme di queste attività costituisce l'aggregato dell'"economia illegale" che ha le seguenti caratteristiche:

- è costituito da attività di produzione di beni e servizi la cui vendita, distribuzione o possesso è proibita dalla legge oppure è legale ma svolta da soggetti non autorizzati;
- comprende attività basate sul concetto di "consenso volontario", cioè svolte sulla base di un accordo tra i soggetti coinvolti nella transazione. A questo riguardo, quindi, non rientrano tra le "attività illegali" ai fini della Contabilità nazionale i redditi derivanti da furti, rapine o altre attività criminali in cui non si possa rintracciare l'elemento del consenso;
- esclude, nel caso italiano, il contrabbando di alcool e il commercio internazionale di servizi di prostituzione, in quanto – nella definizione dell'Istat – essi non sono stati

⁷ Si tratta del recepimento dei nuovi schemi di Contabilità nazionale SEC 2010.

ritenuti significativi in termini di aggregati di contabilità⁸. Questa impostazione riflette anche le linee guida del SEC che invitano i Paesi a valutare il costo opportunità della procedura di stima qualora il valore dell'attività stimata sia appunto poco rilevante.

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

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

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

Il problema a cui si fa riferimento è in effetti di natura più ampia e coinvolge l'equivalenza – spesso sottintesa – tra dimensione del *tax gap* e dimensione del gettito recuperabile dal contrasto all'evasione. La letteratura economica ha da tempo criticato questa equivalenza, sulla base dell'osservazione che una percentuale del *tax gap* – in presenza di un aumento del tasso di adempimento – non sarebbe recuperabile, in quanto il gettito potenziale stimato assumendo un regime di perfetto adempimento costituirebbe una misura valida solo in corrispondenza del tasso di adempimento iniziale. Una variazione del tasso di adempimento, dovuta al contrasto all'evasione, comporterebbe invece reazioni comportamentali tali che il gettito potenziale a seguito di questa variazione può divenire inferiore a quello stimato al tasso di adempimento iniziale⁹.

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

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

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

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

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

⁹ Al solo scopo di fornire una base analitica a questa intuizione, si veda il Box 1.C.4

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

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

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

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

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

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

In considerazione di quanto illustrato finora, va segnalato che nella presente Relazione, per il contrabbando di sigarette, si è adottata la soluzione di considerare nel *tax gap* dell'IVA potenzialmente evasa nell'attività illegale, con l'ipotesi che almeno una parte dell'IVA si possa recuperare qualora il consumo si sposti dal mercato illegale al corrispondente mercato legale¹⁰.

Box 1.C.3: Un possibile indicatore dell'andamento della *compliance* dei contribuenti

Nel Box 1.C.3 della "Relazione sull'economia sommersa e l'evasione fiscale", diffusa nel 2019 è stato esposto il procedimento teorico alla base del calcolo di un indicatore dell'andamento della *compliance* dei contribuenti.

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

La presenza di tali fattori esogeni può causare un disallineamento tra il recupero/perdita di gettito e recupero/perdita di *compliance*. In altri termini, un incremento/decremento del *gap* non può essere direttamente interpretato come incremento/decremento della propensione ad adempiere dei contribuenti.

Per analizzare quest'ultimo aspetto è necessario osservare l'indice adimensionale rappresentato dalla "propensione al *gap*", il quale misura la *non compliance*, in quanto viene ottenuto come rapporto tra il totale del *gap* dell'imposta e l'imposta potenziale: tanto più esso è elevato, tanto minore è il tasso di adempimento spontaneo.

Questo indicatore è illustrato nella Tabella 1 ed è riportato anche nella prima riga del prospetto seguente, che illustra i valori relativi alle entrate tributarie al netto dell'IRPEF da lavoratore dipendente.

¹⁰ Si riporta nel Box 1.C.4 un'analisi degli effetti sul *tax gap* della variazione del tasso di adempimento.

TABELLA 1: INDICATORI DI TAX COMPLIANCE PER IL TOTALE DELLE ENTRATE TRIBUTARIE AL NETTO DELL'IRPEF DA LAVORO DIPENDENTE

Indicatori	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Propensione al <i>gap</i> (totale al netto del lavoro dipendente).	33,4%	33,7%	33,0%	32,7%	32,9%	30,5%
Indice adimensionale della dinamica della <i>tax compliance</i>		-0,3%	0,8%	0,3%	-0,2%	2,4%
Differenza tra il gettito spontaneo effettivamente osservato e il gettito spontaneo a <i>compliance</i> invariante (milioni di euro)		-857	1.898	678	-467	6.311

Per ottenere una rappresentazione più efficace del fenomeno, bisogna analizzare la variazione della *compliance* da un anno all'altro. A tal fine, è sufficiente sottrarre alla propensione dell'anno *t* quella dell'anno *t+1*: se la variazione è positiva si può supporre che ci sia stato un recupero nel tasso di adempimento spontaneo, e viceversa se è negativa. Tale indicatore è riportato nella seconda riga della Tabella 1 e mette in luce significativi aumenti di *compliance* nel biennio 2015-2016 e soprattutto nel 2018, a fronte di leggere diminuzioni nel 2014 e 2017.

Inoltre, partendo dalla propensione al *gap* è possibile ricavare una stima del guadagno/perdita, monetaria derivante dalla variazione dell'atteggiamento dei contribuenti nei confronti della *compliance* tramite la definizione del gettito spontaneo a *compliance* invariante (d'ora in poi GST); tale gettito per un generico anno *t+1*, è quello che si realizzerebbe nello stesso anno se, dato il potenziale GPT(*t+1*), la *compliance* fosse la stessa dell'anno *t*. In altri termini, GST rappresenta una sorta di risultato controfattuale, indicando il gettito che verrebbe dichiarato spontaneamente dai contribuenti, nell'anno *t+1*, se non fosse mutato l'atteggiamento degli stessi nei confronti della *compliance*, ovvero se si fosse osservato un valore di propensione al *gap* pari a quello dell'anno precedente.

La differenza tra il gettito spontaneo effettivamente osservato e il gettito spontaneo a *compliance* invariante, riferite allo stesso anno restituisce la misura monetaria della variazione nel tempo del *gap* dovuta al mutato atteggiamento dei contribuenti nei confronti della *compliance*. Dalla terza riga della Tabella 1 si evince che il recupero di *compliance* registrato nel 2018, pari a 2,4 punti percentuali, è pari a 6,3 miliardi. Ovvero se, nel 2018, si fosse registrata la stessa propensione all'evasione del 2017 le entrate tributarie (al netto dell'IRPEF da lavoratore dipendente) sarebbero state di 6,3 miliardi inferiori a quelle che sono state realmente incassate. Allo stesso modo, a *compliance* invariata, si sarebbero registrate significative diminuzioni di gettito per gli anni 2015 (1,9 miliardi) e 2016 (678 milioni).

Le metodologie di stima del *tax gap*

Le esperienze internazionali evidenziano due principali approcci metodologici per la stima dell'evasione. Un primo approccio per il calcolo dell'imposta evasa (cosiddetto *top down*) si basa sul confronto tra i dati fiscali e un corrispondente aggregato macroeconomico (in generale rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), che incorpora al suo interno una stima dell'Economia Non Osservata,

opportunamente selezionato al fine di costruire una base imponibile teorica onnicomprensiva, con la quale viene confrontata la base dichiarata dall'universo dei contribuenti. Nelle *best practice* internazionali, il metodo *top down* trova applicazione soprattutto nella quantificazione del *tax gap* delle imposte indirette (IVA, accise, ecc.). In Italia, tuttavia, la presenza di un'imposta sul valore della produzione netta, come l'IRAP, consente di misurare anche il *tax gap* delle imposte dirette attraverso un approccio di tipo *top down*.

Un secondo approccio (cosiddetto *bottom up*) si basa su fonti informative di origine interna alle Amministrazioni stesse, come, per esempio, indagini statistiche o programmi di verifica o accertamento casuale (*random audit*), che possono essere usati anche per elaborare una stima dell'indice di accuratezza delle dichiarazioni e dei profili di rischio. Tale metodologia risulta più robusta per la stima dell'evasione delle imposte dirette; tuttavia, non è comunemente utilizzata perché i *random audits* implicano una costosa allocazione delle risorse preposte alle verifiche che potrebbero 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*. Pertanto le metodologie utilizzate in questa Relazione sono prevalentemente di tipo *top down*. Tuttavia la Commissione ha attentamente valutato la possibilità di stimare il *tax gap*, specificamente delle imposte dirette, anche attraverso l'approccio *bottom up* e di considerarle meritevoli di ulteriori sviluppi, anche in considerazione del fatto che presentare risultati coerenti prodotti da metodologie alternative rappresenterebbe una verifica di robustezza delle stime.

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

In questa Relazione (ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 160 del 24 settembre 2015) la stima del *compliance gap* (o *tax gap* in senso stretto o da ora in poi semplicemente *tax gap*) è elaborata per le principali imposte erariali e locali,

che rappresentano circa il 93% del gettito tributario potenzialmente evadibile, e per i contributi a carico dei datori di lavoro e dei lavoratori dipendenti.

Per quantificare la stima del *tax gap* con il metodo *top down* è necessario partire da una misurazione dell'Economia Non Osservata per la parte relativa al sommerso economico. A questo fine, la Commissione ha recepito le misure calcolate dall'Istat nell'ambito delle stime dei Conti economici nazionali. Gli schemi e le definizioni fissate dal Sistema Europeo dei Conti (il SEC che da settembre 2014 è in vigore nella versione 2010) impongono, infatti, di contabilizzare nel PIL, e in generale negli aggregati economici, anche l'Economia Non direttamente Osservata (NOE). Il SEC definisce l'Economia Non Osservata come originata: i) dal sommerso economico; ii) dalle attività illegali; iii) dalla produzione del settore informale; iv) dal sommerso statistico, derivante da carenze del sistema di rilevazione e misurazione delle attività. Riguardo all'inclusione delle attività illegali, in sede europea si applicano in maniera omogenea le regole del Sistema dei conti, al di là delle specifiche caratteristiche delle legislazioni nazionali; questo principio era già presente nel SEC 1995 su cui si basavano le precedenti versioni dei conti, ma solo con l'introduzione del SEC 2010 ha trovato applicazione in tutti i Paesi¹¹.

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

Per quanto riguarda i contributi a carico dei datori di lavoro, le quantificazioni fanno riferimento ai soli contributi effettivi dei datori di lavoro e sono basate sull'applicazione delle aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari) di Contabilità nazionale alle diverse stime di base imponibile evasa. La stima dei contributi a carico del lavoratore si basa invece sulle aliquote di legge.

¹¹ A partire da settembre 2014 i dati di Contabilità nazionale includono nei conti il reddito relativo alle attività di traffico di stupefacenti, di prostituzione e di contrabbando di tabacco. La distinzione tra economia sommersa e economia illegale, entrambe incluse nel PIL, è dovuta al fatto che nella prima si stima quella parte di economia legale che sfugge all'osservazione diretta, perché caratterizzata da sotto-dichiarazione, impiego di lavoro irregolare e altre poste minori (come mance e fitti in nero), mentre l'economia illegale include le attività economiche il cui oggetto (o soggetto) è collocato al di fuori della legge. Essa comprende dunque le transazioni di beni e servizi illegali e le attività che, seppure legali, sono svolte da soggetti non aventi opportuno titolo.

Box 1.C.4 Gli effetti della variazione del tasso di adempimento sul *tax gap***Il *tax gap* in assenza di reazioni comportamentali**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Il *tax gap* in presenza di reazioni comportamentali

La precedente assunzione è stata molto discussa nella letteratura economica. In particolare, numerosi modelli segnalano che è necessario considerare che la base imponibile ipotetica sia una funzione del tasso di adempimento allo stesso modo in cui essa è una funzione dell'aliquota di imposta, anziché una costante. In base a tale assunzione, in una versione semplice di questi modelli, si avrebbe allora che $B^* = B^*(t, \alpha)$. Analogamente a quanto la teoria economica stabilisce per l'aliquota d'imposta, cioè che $\frac{dB^*}{dt} < 0$, ci si può attendere che

$\frac{dB^*}{d\alpha} < 0$, dato che è probabile che un regime di perfetto adempimento generi una base imponibile minore di quella stimata al tasso di adempimento iniziale. Ne consegue che la stima di B' relativa a un dato tasso di adempimento α non sia corretta una volta che α sia stato modificato dall'attività di contrasto all'evasione. Da ciò consegue che la (7) non sia più una relazione corretta al fine di determinare gli effetti della variazione di α sul *tax gap*, poiché $\frac{dT^*}{d\alpha} \neq 0$. In quanto segue, si prescinda dalle variazioni di aliquota t – assumendola come costante – e ci si concentri sugli effetti della variazione di α .

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

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

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

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

Dalla (9) emerge chiaramente cosa consegue dall'assunzione che non ci siano reazioni comportamentali al variare del tasso di adempimento: in questo caso (trattato nel paragrafo precedente), $\frac{dB^*}{d\alpha} = 0$, e $B' = B^*$. Per convenienza, si definisca ora l'elasticità di B^* al variare di α , cioè $\varepsilon = \frac{dB^*}{d\alpha} \frac{\alpha}{B^*}$, elasticità negativa dato che $\frac{dB^*}{d\alpha} < 0$. Utilizzando questa espressione e la relazione $d\alpha = 1 - \alpha$, la (9) può essere riformulata come segue:

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

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

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

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

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

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

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

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

Reazioni comportamentali e attività illegali

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

illegali, come definito nel testo, in cui l'evasione costituisce invece la conseguenza di una attività criminale.

Da questa distinzione emerge la necessità di considerare che una variazione del tasso di adempimento possa procurare effetti molto diversi in relazione al tipo di attività svolta. Ad esempio, se un'impresa edile in regola impiega anche lavoratori in nero, si può presumere che una volta accertata la loro presenza, l'impresa possa essere in condizioni di assorbire regolarmente almeno una parte di questi lavoratori. Nei termini del modello precedente, ciò implicherebbe una bassa reattività della base imponibile ipotetica stimata per un dato livello di adempimento. In altri termini, $\frac{dB^*}{d\alpha}$ potrebbe essere sufficientemente prossimo allo zero¹². Al contrario, se l'evasione deriva ad esempio da un'attività criminale di contrabbando, il suo contrasto è probabile che faccia sparire o ridurre notevolmente la base imponibile occultata al Fisco, il che implica che $\frac{dB^*}{d\alpha}$ possa essere significativamente elevato. Non è quindi ragionevole applicare una stessa elasticità all'intera base imponibile potenziale, dato che essa comprende – in linea di principio – entrambi i tipi di attività (legali e illegali), nei quali il contrasto all'evasione potrebbe generare effetti diversi.

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

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

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

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

¹² Passando dal livello di analisi micro a quello macroeconomico, si potrebbe obiettare che l'eventuale annullamento completo dell'evasione per un ordine di grandezza intorno ai 100 miliardi di euro non potrebbe non avere conseguenze comportamentali. L'impianto dell'esercizio è però basato sull'ipotesi normativa che recuperi significativi di evasione si traducano in riduzioni del carico impositivo, principalmente attraverso riduzioni delle aliquote di imposta.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I risultati

I principali risultati derivanti dall'applicazione delle metodologie illustrate per la quantificazione dell'evasione fiscale e contributiva¹³ sono sintetizzati nelle

¹³ In considerazione delle procedure adottate, è opportuno ricordare che le stime del *tax gap* qui presentate dipendono dalla valutazione dell'economia sommersa, che, come tutti i dati statistici, può essere soggetta a

Tabelle 1.C.1 e 1.C.2. La Tabella 1.C.1 mostra che, in media, per il triennio 2015-2017, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, si osserva un *gap* complessivo pari a circa 107,2 miliardi di euro, di cui 95,9 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,3 miliardi di mancate entrate contributive.

Nel 2018 si registra una riduzione molto ampia del *tax gap* delle entrate tributarie, che sfiora i 5 miliardi di euro rispetto all'anno d'imposta 2017. Il risultato è attribuibile agli effetti dell'adozione di importanti misure di contrasto all'evasione fiscale e di miglioramento della *tax compliance* introdotte negli anni più recenti, soprattutto grazie all'introduzione e poi alla successiva estensione del meccanismo della scissione dei pagamenti in materia di IVA. Tra il 2017 e il 2018, infatti, la riduzione più importante del *tax gap* si registra per tale imposta, che passa da 36,8 miliardi di euro nel 2017 a 33,3 miliardi di euro nel 2018, con una flessione complessiva pari a 3,5 miliardi di euro. Riduzioni significative del *tax gap* hanno interessato quasi tutte le imposte, con l'unica eccezione della TASI e del canone RAI, dove il *tax gap* rimane pressoché stabile. Il *tax gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa si riduce di 656 milioni di euro, quello relativo alle accise sui prodotti energetici, di 587 milioni di euro. Una riduzione minore si osserva per l'IRAP (157 milioni di euro) e per l'IMU (3 milioni di euro).

La Tabella 1.C.2 riporta la propensione al *gap* relativa alle entrate tributarie, in media pari al 30,9% nel triennio 2015-17. Anche la propensione al *gap* diminuisce in modo significativo nel 2018 per tutte le tipologie di imposte con l'unica eccezione del canone RAI, dove si assiste a un leggero incremento, e dell'IMU, dove il *gap* rimane invariato. Il miglioramento della *compliance* più significativo riguarda l'IVA e l'IRPEF da lavoro autonomo e impresa, con una riduzione di 3,2 punti percentuali dal 2017 al 2018, mentre la propensione al *gap* delle accise diminuisce di 3 punti percentuali. La *compliance* dell'IRES migliora di 0,6 punti percentuali, così come quella dell'imposta sostitutiva sulle locazioni (che si riduce di 0,4 punti percentuali) e quella dell'IRAP e della TASI (in calo di 0,3 punti percentuali).

revisioni ed errori, e dalle ipotesi adottate per rendere comparabili i dati della Contabilità nazionale con quelli dell'Anagrafe tributaria.

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

Tipologia di imposta	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-17	Media 2015-17*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.975	3.964	4.204	4.103	4.338	N.D.	N.D.	4.215
IRPEF lavoro autonomo e impresa	30.175	31.594	32.182	33.949	32.303	31.647	-656	32.811
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	643	715	780	768	799	N.D.	N.D.	782
IRES	10.437	9.731	8.015	9.013	9.007	8.915	-91	8.678
IVA	34.918	36.776	35.887	35.458	36.801	33.322	-3.479	36.048
IRAP	8.383	8.063	5.485	4.992	5.226	5.069	-157	5.234
LOCAZIONI	760	754	1.275	767	729	693	-36	924
CANONE RAI	942	977	1.008	240	225	239	13	491
ACCISE sui prodotti energetici	1.169	1.306	1.430	1.611	2.077	1.490	-587	1.706
IMU	5.160	5.140	5.113	4.989	4.872	4.869	-3	4.991
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	251	247	266	19	249
Totale entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI)	91.944	94.340	90.394	91.018	91.239	86.244	-4.995	90.884
Totale entrate tributarie (al netto della TASI)	96.562	99.019	95.378	95.889	96.376	N.D.	N.D.	95.881
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.362	2.586	2.784	2.764	2.928	N.D.	N.D.	2.825
Entrate contributive carico datore di lavoro	7.659	8.428	8.516	8.119	8.804	N.D.	N.D.	8.480
Totale entrate contributive	10.021	11.014	11.300	10.883	11.732	N.D.	N.D.	11.305
Totale entrate tributarie e contributive	106.583	110.033	106.678	106.772	108.108	N.D.	N.D.	107.186

* Le stime relative al 2018 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'economia non osservata dell'Istat.

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

TABELLA 1.C.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al gap nell'imposta	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-2017	Media 2015-17*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)**	3,0%	3,0%	2,9%	2,8%	2,9%	N.D.	N.D.	2,8%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	66,5%	67,6%	67,8%	68,0%	69,9%	66,8%	-3,2%	68,6%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	6,6%	7,1%	7,3%	7,1%	7,3%	N.D.	N.D.	7,2%
IRES	30,4%	28,0%	22,6%	24,2%	24,6%	23,9%	-0,6%	23,8%
IVA	27,2%	27,9%	27,1%	26,5%	27,2%	24,0%	-3,2%	26,9%
IRAP	22,7%	22,2%	20,1%	18,9%	19,2%	18,9%	-0,3%	19,4%
LOCAZIONI	9,1%	9,1%	14,8%	9,4%	8,8%	8,4%	-0,4%	11,0%
CANONE RAI	34,4%	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	0,5%	18,9%
ACCISE sui prodotti energetici	6,2%	6,9%	7,5%	8,4%	10,7%	7,7%	-3,0%	8,9%
IMU	27,0%	26,9%	26,5%	26,3%	25,8%	25,8%	0,0%	26,2%
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	26,9%	26,5%	26,2%	-0,3%	26,7%
Totale al netto del lavoro dipendente e della TASI	31,3%	31,6%	30,9%	30,8%	31,0%	28,9%	-2,1%	30,9%
Totale al netto della TASI	22,1%	22,4%	21,3%	21,0%	21,1%	N.D.	N.D.	21,1%

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

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

La Tabella 1.C.3 riassume i risultati delle stime del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA, IRAP, da locazioni e canone RAI. Nella media del periodo 2013-2018 il *gap* di queste imposte ammonta a circa 84,3 miliardi di euro: di questi, 14,3 miliardi sono ascrivibili alla componente dovuta ad omessi versamenti ed errori nel compilare le dichiarazioni, mentre il *gap* derivante da omessa dichiarazione ammonta a circa 70 miliardi.

La scomposizione per tipologia di tributo mostra il *gap* maggiore con riferimento all'IVA, per un valore pari a 35,5 miliardi di euro. Tale risultato è dovuto principalmente a due fattori: i) l'IVA è l'imposta con la più ampia base imponibile tra quelle considerate; ii) la specificità del tributo fa sì che l'evasione possa assumere un'entità maggiore delle altre alla luce della possibilità di accedere al regime dei rimborsi o delle compensazioni. Per l'IVA, inoltre, si registra la maggiore incidenza della componente dovuta agli omessi versamenti e agli errori nella compilazione delle dichiarazioni che, nella media del periodo, si attestano a circa 9,6 miliardi di euro l'anno. La seconda voce per importanza è il *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, che risulta pari a quasi 32 miliardi di euro, seguita dall'IRES con 9,2 miliardi di euro.

Se si focalizza l'attenzione sull'ultimo biennio disponibile, si osserva una importante contrazione del *gap* (-5,2 punti percentuali) che passa da 84,3 miliardi di euro nel 2017 a 79,9 miliardi nel 2018, con una diminuzione di circa 4,4 miliardi di euro.

Al fine di raccordare le dinamiche delle entrate sottratte al bilancio pubblico con quelle del ciclo economico, il *tax gap* può essere rapportato all'imposta

potenziale (propensione al *gap*). Negli anni 2013-2018, la media della propensione al *gap* è risultata pari al 32,6%, di cui il 27,1% derivante da omessa dichiarazione e il 5,5% dovuto ai mancati versamenti ed errori. **Il 2018 si caratterizza per una marcata riduzione della propensione al *gap* di 2,3 punti percentuali rispetto all'anno precedente** (dal 32,9% al 30,6%). Come già evidenziato, a tale flessione contribuiscono principalmente la riduzione della propensione al *gap* dell'IVA (-3,2 punti percentuali) e dell'IRPEF da lavoro autonomo e impresa (-3,2 punti percentuali). Anche le propensioni al *gap* dell'IRES, dell'imposta sulle locazioni e dell'IRAP si contraggono, anche se in misura minore (-0,7, -0,4 e -0,3 punti percentuali, rispettivamente), mentre la propensione al *gap* del canone RAI aumenta di 0,5 punti percentuali. Per quanto riguarda la dinamica dell'IVA si ricorda che nel 2018 ha esplicitato compiutamente i suoi effetti la norma, introdotta, nel 2016, che ampliava l'adozione dello *split payment* alle società controllate dalla Pubblica Amministrazione (PA) e a quelle comprese nell'indice FTSE MIB.

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

Tipologia di imposta	2013	2014	2015	2016	2017	2018*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	30.175	31.594	32.182	33.949	32.303	31.647	31.975
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	28.508	29.862	30.384	32.077	30.522	29.903	30.210
<i>IRPEF MV (**)</i>	1.667	1.732	1.797	1.871	1.781	1.744	1.765
IRES totale	10.437	9.731	8.015	9.013	9.007	8.915	9.186
<i>di cui IRES netto MV</i>	9.014	8.306	6.511	7.359	7.354	7.280	7.637
<i>IRES MV (**)</i>	1.422	1.425	1.504	1.654	1.652	1.636	1.549
IVAsc totale	34.918	36.776	35.887	35.458	36.801	33.322	35.527
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	26.496	27.517	26.486	25.152	26.105	23.637	25.899
<i>IVAsc MV (**)</i>	8.422	9.259	9.401	10.306	10.696	9.685	9.628
IRAP totale	8.383	8.063	5.485	4.992	5.226	5.069	6.203
<i>di cui IRAP netto MV</i>	6.764	6.595	4.401	3.968	4.151	4.008	4.981
<i>IRAP MV (**)</i>	1.619	1.469	1.084	1.024	1.074	1.061	1.222
LOCAZIONI	760	754	1.275	767	729	693	830
CANONE RAI	942	977	1.008	240	225	239	605
<i>di cui CANONE netto MV</i>	824	837	865	169	149	163	501
<i>CANONE MV (**)</i>	118	139	143	71	77	75	104
Totale	85.615	87.894	83.851	84.418	84.290	79.885	84.326
<i>di cui netto MV</i>	72.366	73.870	69.922	69.493	69.010	65.684	70.058
<i>MV (**)</i>	13.249	14.024	13.929	14.925	15.280	14.201	14.268

* I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2018 sono da considerarsi semi-definitivi.

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2017 e 2018; IVAsc = IVA senza consenso.

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

Propensione al <i>gap</i> nell'imposta	2013	2014	2015	2016	2017	2018*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	66,5%	67,6%	67,8%	68,0%	69,9%	66,8%	68,1%
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	62,9%	63,9%	64,0%	64,2%	66,1%	63,1%	64,3%
<i>IRPEF MV (**)</i>	3,7%	3,7%	3,8%	3,7%	3,9%	3,7%	3,8%
IRES totale	30,4%	28,0%	22,6%	24,2%	24,6%	23,9%	25,6%
<i>di cui IRES netto MV</i>	26,3%	23,9%	18,3%	19,7%	20,0%	19,5%	21,3%
<i>IRES MV (**)</i>	4,1%	4,1%	4,2%	4,4%	4,5%	4,4%	4,3%
IVAsc totale	27,2%	27,9%	27,1%	26,5%	27,2%	24,0%	26,7%
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	20,6%	20,9%	20,0%	18,8%	19,3%	17,0%	19,4%
<i>IVAsc MV (**)</i>	6,6%	7,0%	7,1%	7,7%	7,9%	7,0%	7,2%
IRAP totale	22,7%	22,2%	20,1%	18,9%	19,2%	18,9%	19,8%
<i>di cui IRAP netto MV</i>	18,3%	18,2%	16,1%	15,0%	15,2%	15,0%	15,9%
<i>IRAP MV (**)</i>	4,4%	4,0%	4,0%	3,9%	3,9%	4,0%	3,9%
LOCAZIONI	9,1%	9,1%	14,8%	9,4%	8,8%	8,4%	9,9%
CANONE RAI	34,4%	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	23,9%
<i>di cui CANONE netto MV</i>	30,1%	30,5%	31,4%	7,0%	6,8%	7,4%	19,8%
<i>CANONE MV (**)</i>	4,3%	5,1%	5,2%	2,9%	3,5%	3,4%	4,1%
Totale	33,4%	33,7%	33,0%	32,7%	32,9%	30,6%	32,6%
<i>di cui netto MV</i>	28,2%	28,4%	27,5%	27,0%	27,0%	25,2%	27,1%
<i>MV (**)</i>	5,2%	5,4%	5,5%	5,8%	6,0%	5,4%	5,5%

* I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2018 sono da considerarsi semi-definitivi.

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2017 e 2018; IVAsc = IVA senza consenso.

Box 1.C.5: Il *tax gap* nel lungo periodo

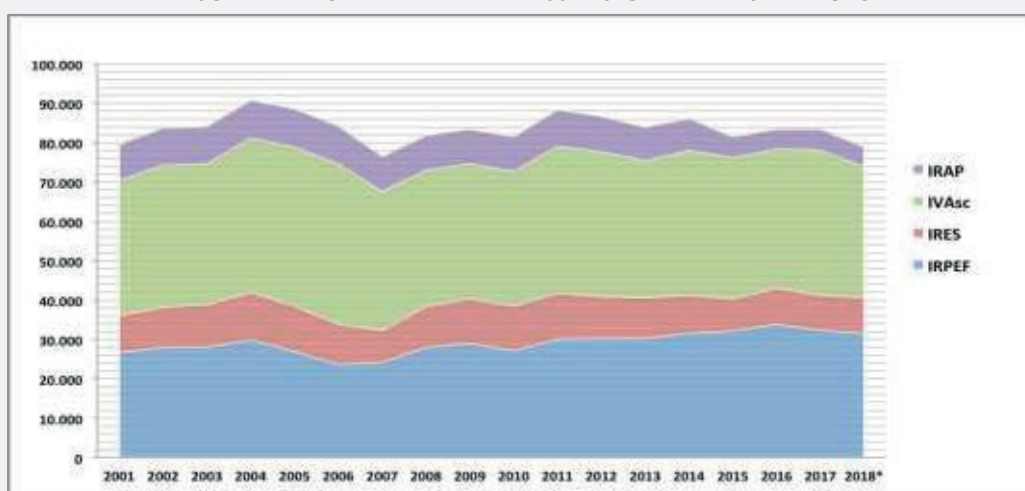
La serie storica dei dati del *tax gap* degli ultimi 18 anni consente di analizzare le tendenze di lungo periodo della *compliance* fiscale in Italia. L'analisi è di carattere descrittivo ed è limitata alle principali imposte che incidono sul mondo delle imprese e del lavoro autonomo (IRAP, IVA, IRES ed IRPEF da lavoro autonomo e impresa), per le quali si dispone delle stime a partire dal 2001.

La media annuale del *tax gap* tra il 2001 e il 2018 in Italia si attesta sugli 83,7 miliardi di euro. Pur se la variazione complessiva è relativamente modesta (79,6 miliardi nel primo anno e 78,9 nell'ultimo) il fenomeno ha subito significative oscillazioni nel corso del periodo considerato. Dalla Figura 1 si evince, infatti, che il *tax gap* ha subito una crescita costante negli anni 2001-2004, conseguendo nell'ultimo anno il massimo assoluto della serie storica (90,9 miliardi di euro). Nel triennio successivo si è assistito ad un drastico ridimensionamento che fa registrare nel 2007 il minimo assoluto (76,4 miliardi di euro). Dal 2008 al 2011 la tendenza si inverte nuovamente collocandosi su un sentiero di crescita, ancorché caratterizzato da significative oscillazioni. E' necessario ricordare che la dinamica del *tax gap* è influenzata, tra l'altro, dall'andamento del ciclo economico e che in questo periodo l'Italia è stata interessata da importanti fasi recessive. Tra il 2011 e il 2018 si verifica un trend complessivamente decrescente che riporta il *tax gap* quasi ai livelli iniziali. Tuttavia, anche in questi anni, le fluttuazioni sono notevoli: nel 2015 ad esempio si registra una forte contrazione seguita nel 2016 da un salto che attesta il *gap* su un valore di circa 83,4 miliardi,

confermato anche nell'anno successivo. Tra il 2017 e il 2018, infine, si osserva una significativa riduzione (da 83,3 a 78,9 miliardi).

Nella stessa Figura 1 è raffigurata anche la disaggregazione del *tax gap* per tipologia di imposta. La parte più rilevante del *gap* è rappresentata dall'IVA, con una media di 36,2 miliardi all'anno. Seguono l'evasione IRPEF da lavoro autonomo e impresa, che ammonta a circa 29 miliardi all'anno, quella IRES, con 10,1 miliardi, e infine il *gap* IRAP con una media di 8,1 miliardi all'anno. Da un punto di vista della dinamica si osserva una significativa correlazione tra tutte e quattro le imposte spiegata dal fatto che esiste un legame contabile che le lega tra loro. Tale correlazione è più marcata tra IVA e IRAP e meno evidente con le imposte dirette il cui andamento è influenzato da poste specifiche che ne caratterizzano la base imponibile.

FIGURA 1: TAX GAP IN ITALIA. ANNI 2001-2018. DATI MILIONI DI EURO



Il *tax gap* è una grandezza espressa in termini monetari e pertanto risente sia delle dinamiche inflazionistiche sia dell'andamento del ciclo economico. Per sterilizzare entrambi gli effetti si osserva l'incidenza del *gap* sul PIL nominale, Figura 2. L'andamento di questo indicatore rivela che l'entità dell'evasione rispetto al PIL si è attestata su un livello significativamente più basso dal 2007 in poi: considerando gli anni precedenti (2001-2006) il valore medio è 6,1% mentre considerando gli anni successivi (2007-2018) il valore medio scende al 5%. Soffermandosi ai periodi più recenti si coglie una pronunciata fase di contrazione a partire dal 2014, anno in cui il *tax gap* rappresentava il 5,3% del PIL, che continua fino al 2018 (*tax gap* su PIL pari a 4,5%).

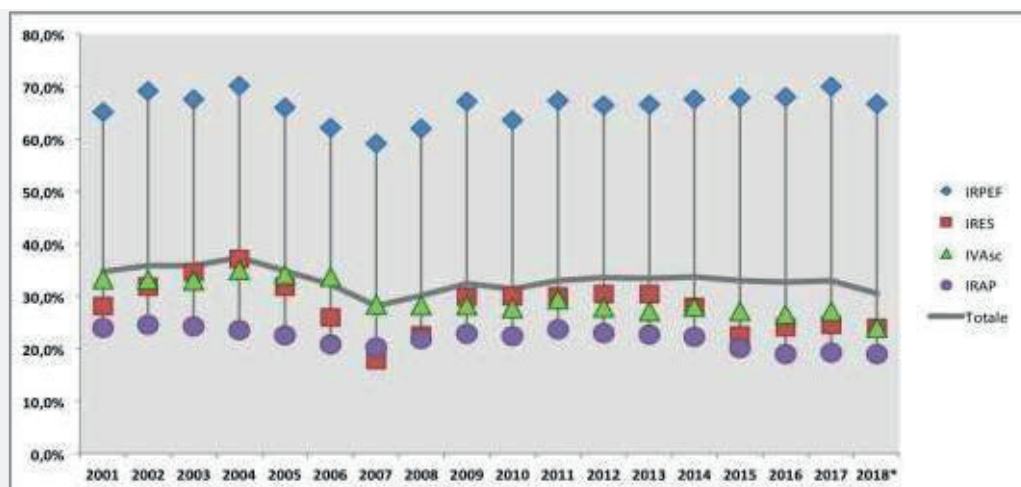
FIGURA 2: INCIDENZA DEL TAX GAP SUL PIL. ANNI 2001–2018. VALORI PERCENTUALI

Il rapporto tra l'imposta dichiarata e l'imposta potenziale (Figura 3) evidenzia l'evoluzione della propensione al *gap*, una *proxy* dell'attitudine dei contribuenti a non adempiere agli obblighi fiscali (in proposito si veda il Box 1.C.3). Questo indicatore costituisce la misura più adatta per analizzare se e in che misura il recupero di evasione sia dovuto ad un miglioramento del comportamento dei contribuenti e, data la modalità di costruzione, può muoversi anche in controtendenza rispetto al *gap* in valore assoluto.

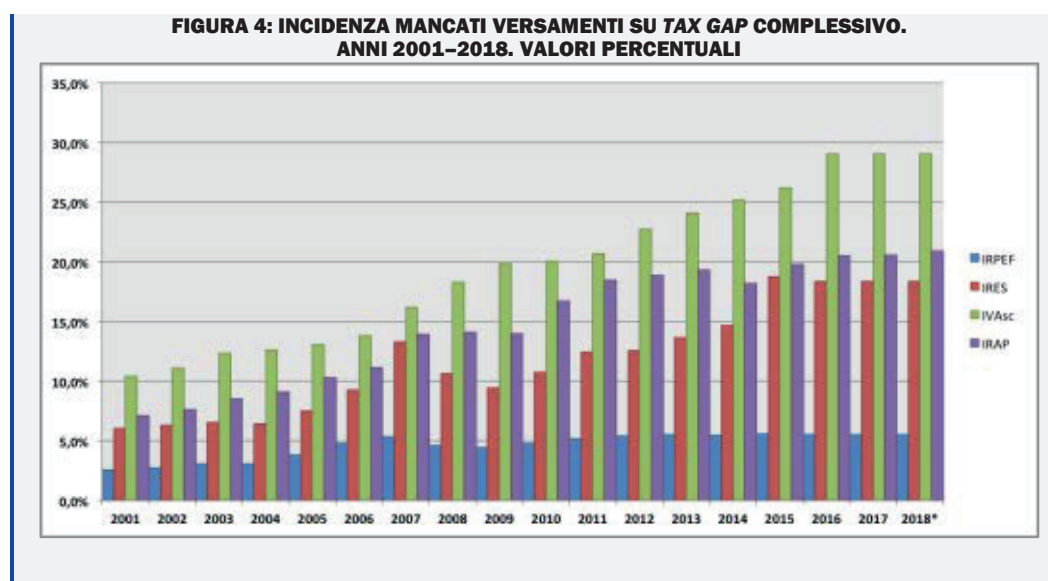
Come risulta evidente dai dati degli ultimi 18 anni, la propensione al *gap* si è ridotta. Negli anni esaminati la media della propensione al *gap* a livello nazionale si è aggirata intorno al 33,1%, riducendosi dal 34,7% nel 2001 al 30,5% nel 2018. Coerentemente con la teoria del reddito permanente, la propensione ad evadere sembra muoversi in direzione sistematicamente opposta rispetto all'economia nazionale, tendendo ad aumentare negli anni di recessione e a ridursi negli anni di espansione. La riduzione maggiore si è registrata tra il 2004 e il 2007 (da 37,4% a circa 28,2%) ed è dovuta all'aumento dell'imposta potenziale da un lato e ad una costante riduzione del *gap* in valore assoluto (che passa da circa 91 a circa 76 miliardi di euro) dall'altro. Successivamente, dopo il 2007, si registra una brusca riduzione dell'imposta potenziale, coerentemente con l'andamento del PIL, e la tendenza della propensione a evadere si inverte aumentando gradualmente fino al 2014 (33,7%). Dal 2014 al 2017 l'indicatore rimane sostanzialmente stabile, mentre il 2018 segnala una riduzione.

Il valore piuttosto elevato della propensione è da attribuirsi principalmente alle cifre che riguardano l'IRPEF da lavoro autonomo e impresa. Come appare evidente dalla Figura 3, in questo ambito l'ammontare dell'imposta evasa rappresenta mediamente il 66% - e raggiunge in diversi anni circa il 70% - di quella potenziale. All'estremo opposto si trova l'IRAP, che risulta essere non solo l'imposta dove l'evasione è di entità minore in valore assoluto ma anche quella in cui la propensione ad evadere è minima (valore medio nel periodo 22%). L'IVA e l'IRES presentano un tasso di propensione in media essenzialmente simile (rispettivamente 30% e 28%), sebbene la propensione relativa all'imposta sul valore aggiunto sia caratterizzata da una maggiore persistenza.

FIGURA 3: PROPENSIONE AL GAP IN ITALIA. ANNI 2001–2018. VALORI PERCENTUALI



Per quanto riguarda i mancati versamenti, essi occupano da sempre un ruolo marginale nel computo complessivo dell'evasione. È da notare, però, che sia la loro entità in valore assoluto sia la propensione dei cittadini a dichiarare le imposte senza versarle sono andate sistematicamente aumentando. Negli ultimi 18 anni l'ammontare dei mancati versamenti passa da meno di 6 miliardi a circa 14 miliardi. L'incremento ha riguardato tutte le imposte, ma in particolar modo l'IVA. Rapportando tale valore al *gap* complessivo (vedi Figura 14) l'incidenza risulta crescente per tutte le imposte salvo l'IRPEF, in cui i mancati versamenti rappresentano una fetta pressoché costante di evasione.



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

Negli ultimi anni il Governo ha perseguito una strategia di contrasto all'evasione orientata a: stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, favorendo in tal modo l'emersione delle basi imponibili; potenziare lo sfruttamento delle nuove tecnologie anche al fine di favorire l'acquisizione di informazioni rilevanti per indirizzare controlli mirati verso i contribuenti meno affidabili. Tale azione ha avuto lo scopo di rendere maggiormente plausibile una riduzione del carico fiscale per i contribuenti che adempiono agli obblighi fiscali, rafforzando gli incentivi al lavoro e al *doing business*. Si è proceduto, quindi, a valorizzare:

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

Per quanto riguarda il contrasto all'evasione, nel 2019 il risultato annuale relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 19,9 miliardi di euro (+3,4% rispetto ai 19,2 miliardi nel 2018), di cui 5,1 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 12,6 miliardi dai versamenti diretti e 2,13 miliardi dalle iniziative relative all'attività di promozione alla *compliance*.

Nell'ambito dei tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il recupero ordinario da attività di controllo è pari a 16,8 miliardi di euro, con un incremento del 4,1% rispetto all'anno precedente (16,2 miliardi). Di questi, 11,7 miliardi derivano dai versamenti diretti (somme versate a seguito di atti emessi dall'Agenzia o accordi per deflazionare il contenzioso), che registrano un aumento del 4% rispetto al 2018; 2,1 miliardi sono frutto dell'attività di promozione della *compliance*, risultato conseguito anche grazie a oltre 2,1 milioni di *alert* inviati dall'Agenzia; il recupero conseguente ai ruoli ordinari di competenza dell'Agenzia delle entrate si attesta, invece, a 3 miliardi.

L'attività dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli si è sviluppata secondo le linee per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021, definiti con l'Atto di indirizzo emanato in data 23 aprile 2019 dal Ministro dell'economia e delle finanze. La strategia di intervento dell'Agenzia, in continuità con le azioni intraprese nel corso degli anni precedenti, è stata orientata, da un lato, ad una maggiore semplificazione e razionalizzazione delle procedure al fine di facilitare gli adempimenti e favorire la *compliance* e, da un altro, all'attuazione delle attività volte ad aumentare il livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria, delle frodi e degli illeciti extratributari, assicurando comunque la riduzione dell'invasività dei controlli e un fattivo coordinamento con le altre autorità istituzionalmente preposte agli specifici ambiti operativi.

Per quanto riguarda l'area tematica dogane, l'Agenzia ha effettuato controlli sulle merci in importazione, esportazione e transito in conformità a quanto previsto dalla normativa unionale, adottando una metodologia di carattere selettivo delle dichiarazioni doganali tramite il Circuito doganale di controllo (CDC), integrato dall'analisi di rischi, che ha consentito di selezionare le operazioni doganali da sottoporre a controllo, anche con l'ausilio di apparecchiature *scanner* a raggi X, allo scopo di migliorare la qualità dei controlli, favorendo così la fluidità dei traffici commerciali. Le azioni di prevenzione e contrasto al contrabbando, alle frodi fiscali, agli illeciti extra-tributari e al riciclaggio sono state svolte nella consapevolezza di dover tutelare gli interessi economici nazionali e dell'Unione europea nonché di rafforzare la competitività degli operatori economici che operano nel rispetto della legalità.

Oltre ai tradizionali controlli sopra evidenziati sono stati effettuati, sulla base della relativa normativa comunitaria, anche i controlli di sicurezza che mirano a garantire soprattutto la *security* dei cittadini, attraverso una incisiva azione di contrasto al traffico di stupefacenti, di tabacchi o di armi, che costituiscono canali di finanziamento della criminalità organizzata. In questa prospettiva, l'Agenzia ha garantito forme di semplificazione previste a livello dell'Unione agli Operatori Economici Autorizzati (AEO), ovvero agli operatori economici e ai loro partner commerciali ritenuti affidabili e sicuri nella catena di approvvigionamento internazionale.

Attraverso l'introduzione di soluzioni innovative di carattere informatico e organizzativo, l'Agenzia è impegnata nella attuazione di iniziative volte a migliorare l'efficacia dei livelli di *governance*. Le innovazioni vengono sviluppate secondo la logica *ONCE* e *full digital*, per consentire al sistema Paese di acquisire notevoli

vantaggi nei confronti dei *competitor*, ad esempio, tramite la realizzazione dei Corridoi doganali, della procedura telematica dello “Sdoganamento in mare e in volo” e l’introduzione del “Fascicolo elettronico”. Nel 2019, l’Agenzia ha trattato oltre 22 milioni di dichiarazioni doganali (+3% rispetto al 2018). L’incremento maggiore è stato registrato nel settore delle esportazioni dove sono state trattate circa 15 milioni di dichiarazioni (un milione in più del 2018). Il riscosso in relazione a tali operazioni è stato pari a circa 16,2 miliardi di euro, di cui circa 13,9 miliardi relativi all’IVA all’importazione e circa 2,3 miliardi ai dazi.

Anche nelle attività concernenti la gestione delle accise sulla produzione e sui consumi è proseguito l’azione di impulso alla digitalizzazione dei processi. In particolare il progetto Re.Te. ha previsto la facoltà per gli operatori di sostituire gradualmente la tenuta cartacea obbligatoria dei registri con la presentazione in forma telematica dei dati della contabilità che affluiscono direttamente nel Registro Telematico presente nel sistema informativo dell’Agenzia. Il gettito erariale è stato pari a circa 34 miliardi di euro. Ciò è stato possibile attraverso lo sviluppo di iniziative di confronto e collaborazione con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti, che contribuiscono al rafforzamento dell’efficacia dei controlli ed alla semplificazione degli adempimenti.

Nell’ambito delle attività di verifica e controllo svolte dall’Agenzia nel 2019, occorre evidenziare il notevole incremento di quelle relative agli scambi, alla produzione ed al consumo di prodotti e risorse naturali soggetti ad accisa. Inoltre, con riferimento al settore monopoli le attività dell’Agenzia sono dirette alla regolazione e al controllo dell’intero comparto dei giochi e alla gestione delle tradizionali competenze sui prodotti derivanti dalla lavorazione del tabacco. In particolare, nel comparto dei giochi, il cui gettito è stato pari a circa 10,6 miliardi di euro, l’Agenzia nel 2019 è stata fortemente impegnata nella verifica della regolarità del comportamento degli operatori con l’obiettivo di migliorare la qualità dell’offerta dei giochi pubblici, proteggendo i soggetti vulnerabili e contrastando il gioco illegale. Ai fini della tutela dei soggetti vulnerabili, nonché per contrastare il gioco illegale, particolare attenzione è stata riservata al costante adeguamento e sviluppo tecnologico dei sistemi di sicurezza e monitoraggio e al rafforzamento delle attività di controllo, soprattutto al fine di prevenire e reprimere il gioco minorile, anche attraverso una proficua collaborazione con le Autorità di polizia giudiziaria (Polizia di Stato, Carabinieri, Guardia di Finanza e Polizia locale).

In materia di tabacchi, l’Agenzia ha continuato a gestire tutte le procedure connesse alla riscossione delle accise, anche mediante controlli diretti a contrastare le irregolarità e l’evasione di dette specifiche imposte, nonché la tariffa di vendita al pubblico e l’articolazione delle rivendite dei prodotti da fumo. In questo ambito, l’Agenzia effettua anche controlli sui depositi fiscali di distribuzione dei tabacchi lavorati e sulla rete di distribuzione al dettaglio prestando la massima attenzione alla conformità dei prodotti da fumo alla normativa di settore. Anche per il 2019, ha garantito un efficace presidio volto alla tutela dei cittadini attraverso controlli mirati al rispetto del divieto di vendita dei tabacchi ai minori. Nel 2019, le entrate erariali derivanti dalle immissioni in consumo di tabacchi lavorati sono state pari a circa 13,6 miliardi di euro (circa 10,6 miliardi di accisa e 3,3 miliardi di IVA).

Anche nel 2019 il contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa ha rappresentato l'obiettivo prioritario della Guardia di Finanza. Esso è stato perseguito sia mediante indagini di polizia giudiziaria, su delega della Magistratura, sia attraverso controlli e verifiche fiscali, nel quadro di piani operativi pianificati a livello centrale ed eseguiti a livello locale, in funzione delle peculiari caratteristiche delle varie aree geografiche del Paese. In particolare, nel 2019, la Guardia di Finanza ha svolto verifiche e controlli fiscali nei confronti di soggetti connotati da più elevati indici di rischio e investigazioni di polizia giudiziaria a contrasto dei reati tributari previsti dal Decreto Legislativo n. 74 del 10 marzo 2000, nonché in materia di giochi e scommesse, accise e contrabbando.

A seguito della Legge di riforma 10 dicembre 2014, n. 183 e del conseguente riordino delle competenze del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con Decreto attuativo 14 settembre 2015, n. 149 è stato istituito l'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL), che ha integrato in un'unica Agenzia i servizi ispettivi del Ministero del lavoro, dell'INPS e dell'INAIL, con l'obiettivo di razionalizzare e semplificare l'attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale. La definizione degli obiettivi strategici e operativi dell'INL è prevista dal Piano della *performance* 2019-2021 ed è finalizzata al conseguimento dei risultati connessi alla missione istituzionale secondo l'articolazione organizzativa dell'Agenzia. La *mission* insita in tale Piano consiste nel promuovere una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, anche in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali. L'attività di coordinamento si realizza altresì attraverso l'uniformità nell'applicazione delle normative e nei comportamenti ispettivi, la condivisione dei dati di INPS, INAIL e dell'Agenzia delle entrate, e l'attuazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza.

Dalla rilevazione annuale dei risultati dell'azione ispettiva svolta dall'INL emerge che, a fronte di un numero di aziende ispezionate pari a 142.385 (oggetto di 159.805 verifiche ispettive) sono stati accertati 356.145 lavoratori irregolari (a fronte di 162.932 lavoratori risultati irregolari nel 2018), di cui 41.544 completamente "in nero", a conferma in ogni caso della validità della metodologia di programmazione degli accertamenti ispettivi, orientati, in base alle specificità del tessuto economico sociale a livello locale, verso i settori di attività e le aree geografiche più esposte al rischio. Sempre in relazione all'attività di vigilanza ispettiva dell'INL, per l'anno 2019, si evidenziano contributi previdenziali e premi assicurativi recuperati per un importo di 1,2 miliardi di euro a fronte di un recupero di 1,4 miliardi registrato nel precedente anno.

Anche l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS) supporta l'azione di contrasto all'evasione contributiva attuata dall'INL attraverso l'attività preventiva di verifica amministrativa, ovvero di vigilanza documentale, finalizzata a verificare la regolarità contributiva dei soggetti e delle aziende per rilevare violazioni sostanziali di maggiore rilevanza in termini economici. In particolare, grazie all'attività preventiva di vigilanza documentale, nell'anno 2019 sono state accertate irregolarità di natura contributiva pari complessivamente a 182,5 milioni di euro, cui si aggiunge il risparmio stimato in 113,2 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).

La lotta all'evasione/elusione dei premi assicurativi e il contrasto del lavoro sommerso sono obiettivi prioritari per l'Istituto Nazionale Assicurazione Infortuni sul Lavoro (INAIL), perseguiti attraverso il potenziamento degli strumenti di analisi della c.d. *business intelligence*. Il sistema utilizzato, basato sull'incrocio dei dati e delle informazioni disponibili nelle banche dati interne ed esterne all'Istituto, è volto ad individuare imprese che presentano significativi indici di irregolarità sostanziale. Tale metodologia preventiva alimenta la programmazione degli accertamenti ispettivi nonché le attività amministrative per verificare la regolare istituzione dei rapporti assicurativi.

Nel 2019, la vigilanza amministrativa INAIL ha comportato un recupero (in termini di premi accertati censimento/indotto) per un importo complessivo di 25,9 milioni di euro.

TABELLA DI SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della <i>compliance</i>	Invio di oltre 2.130 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
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	n. 22 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 1.024 istanze di <i>patent box</i> concluse, di cui 410 con accordo n. 46 accordi di ruling stipulati
	Controlli eseguiti	590.228 controlli eseguiti
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Maggiori diritti accertati	1.970 milioni di euro, di cui 1.125 relativi all'IVA intra e 348 alle accise
	Contraffazione	10,4 milioni di euro di valore accertato
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria	11.048 indagini e attività di polizia giudiziaria svolte
	Sequestri preventivi per reati tributari	1.001 milioni di euro sequestrati
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	107.426 verifiche, controlli fiscali e altri controlli conclusi
	Base imponibile netta	27.125 milioni di euro di maggiore base imponibile netta constatata al termine di verifiche e controlli fiscali
	IVA evasa	5.301 milioni di euro di IVA constatata al termine di verifiche e controlli fiscali (dato comprensivo dell'IVA dichiarata e non versata)
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	142.385
	Recupero contributi e premi evasi (€)	1.237 miliardi di euro
	Lavoratori in nero	41.544
	Lavoratori irregolari	356.145
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati (€)	€ 182.516.258 verifiche <i>ex post</i> documentale
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni (€)	€ 113.267.321 di minori uscite
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati censim./indotto	€ 25.879.268

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

Tra le principali novità della Relazione 2020 rientrano le analisi di alcune delle misure recentemente introdotte e/o modificate per prevenire e contrastare l'evasione fiscale, presentate nel Capitolo 5. In particolare, in questa sede, vengono:

- aggiornati gli effetti del passaggio dagli studi di settore agli indicatori di affidabilità con riferimento ai risultati per l'anno d'imposta 2018;
- valutati *ex post* gli effetti dell'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica per tutte le operazioni commerciali con soggetti IVA (B2B) e consumatori finali (B2C);
- illustrati i primi dati riguardanti l'avvio del processo graduale di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi;
- evidenziati gli effetti complessivi derivanti dall'adozione del meccanismo di *split payment* dall'anno di imposta 2015 all'anno di imposta 2019.

Inoltre, si presentano due approfondimenti concernenti la relazione tra l'utilizzo della moneta elettronica rispetto al contante e l'evasione fiscale e il monitoraggio della *tax compliance* nel settore del commercio elettronico.

Per ciò che concerne il primo aspetto, dopo aver chiarito i numerosi tratti di discontinuità tra i vecchi studi di settore e i nuovi Indici Sintetici di Affidabilità fiscale, sono analizzati i dati relativi all'anno di imposta 2018 e, ove possibile, confrontati con quelli del periodo di imposta precedente. I principali risultati economici, come i ricavi o compensi medi dichiarati, il valore aggiunto medio e il reddito medio d'impresa o di lavoro autonomo, evidenziano generalizzati miglioramenti dal punto di vista delle grandezze economiche rispetto al periodo d'imposta precedente. Al tempo stesso, la platea dei beneficiari del regime premiale degli ISA è notevolmente aumentata e, con essa, il regime premiale associato, previsto dai nuovi indici, risulta maggiormente favorevole di quello degli studi di settore. Se nel 2017 solo il 18,5% dei soggetti accedeva al regime premiale, nel 2018 il 39,4% dei contribuenti ne ha beneficiato. In sintesi, quindi, gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale hanno consentito a molti più soggetti di accedere al regime premiale, hanno registrato incrementi nel numero di contribuenti totali (+ 0,2%) e nei ricavi o compensi medi (+ 8,9%) e totali (+ 9,1%) dichiarati.

Per quanto riguarda l'introduzione dell'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica a partire dal 1° gennaio 2019¹⁴, in questa Relazione si illustra una duplice valutazione *ex post*: un aggiornamento delle stime di tipo macro, già presentate nella precedente Relazione; un approccio di tipo micro finalizzato ad investigare i nessi di causalità tra l'introduzione della fatturazione e il recupero di *compliance*. L'approccio di tipo macro si basa su una metodologia di

¹⁴ Le regole per predisporre, trasmettere, ricevere e conservare le fatture elettroniche sono definite nel provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018, pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.

tipo tabellare che ha consentito una valutazione tempestiva dell'effetto sul gettito, già nel corso dei primi mesi del 2019. Tale metodo si fonda sul confronto tra il gettito IVA, sterilizzato da effetti normativi differenti dall'introduzione della fatturazione elettronica e dalle componenti riconducibili all'evoluzione del ciclo economico con opportuni indicatori macro di riferimento, che sono rappresentativi di un'evoluzione tendenziale delle entrate. L'idea alla base di questo approccio è che se si riscontra un andamento divergente tra le due serie allora si può presupporre che sia intervenuto uno *shock* esogeno che abbia fatto deviare il flusso dell'imposta.

Sottraendo l'ammontare del gettito calcolato sulla base dell'indicatore macro di riferimento all'IVA netta di competenza, **appare evidente che l'introduzione dell'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica ha provocato un effetto positivo sulla *compliance*, con un incremento del gettito quantificabile tra circa 1,7 e 2,1 miliardi di euro.**

Per verificare se il residuo non spiegato sia imputabile specificatamente all'introduzione della fatturazione elettronica, è stata condotta un'analisi di tipo micro basata sulla costruzione di un modello econometrico. Lo studio confronta i dati dichiarativi delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche trimestrali IVA relativi ai primi due trimestri del 2018 con quelli relativi ai due trimestri corrispondenti del 2019. L'analisi ha consentito di stimare, su base semestrale, che la fatturazione elettronica ha indotto un extra-gettito quantificabile in un ammontare compreso tra 217 e 277 milioni di euro annui relativamente all'IVA esigibile e a circa 376 milioni di euro annui relativamente all'IVA detratta dei settori presi ad esame. Pertanto, **l'analisi di tipo microeconomico conferma l'esistenza di un nesso causale tra l'incremento del gettito IVA e l'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica**, fornendo risultati coerenti con quelli ottenuti con l'approccio macroeconomico.

L'introduzione dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi è avvenuto in modo graduale, a partire dal 1° aprile 2017 con riferimento all'utilizzo dei distributori automatici. Dal 1° luglio del 2018 l'obbligo è stato esteso alle cessioni verso i consumatori finali di benzina e gasolio per gli impianti ad elevata automazione, e a partire dal 1° settembre 2020 per gli altri impianti, con obbligo generalizzato a partire dal 1° gennaio 2021. Il processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri per gli altri operatori è stato previsto prima in via opzionale e dal 1° gennaio 2020 gradualmente in via obbligatoria. La memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, sostituendo lo scontrino e la ricevuta fiscale, completa il progetto di digitalizzazione certificando le operazioni del commercio al dettaglio e attività assimilate rivolte ai consumatori finali (B2C).

Alla data del 31 luglio 2020, gli operatori IVA che risultano aver avviato il processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi sono circa 1,2 milioni, di cui circa 990 mila mediante l'uso di registratore di cassa telematico e circa 530 mila mediante l'uso della procedura web dell'Agenzia delle entrate (circa 320 mila operatori utilizzano entrambe le modalità). Sul fronte dei corrispettivi derivanti dall'uso di distributori automatici, ad oggi gli operatori che trasmettono i predetti dati sono circa 30 mila per circa 700 mila distributori; 659

sono invece gli operatori che trasmettono corrispettivi relativi alle cessioni di benzina e gasolio.

Sempre dal 1° gennaio 2021 è stata prevista, grazie anche all'introduzione del processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, la cosiddetta "lotteria dei corrispettivi", che prevede la possibilità per il cliente di vincere premi in denaro settimanali, mensili e annuali, connessi alle operazioni effettuate presso gli esercizi commerciali. La base dati per le estrazioni viene infatti costituita dai flussi informativi che perverranno all'Agenzia delle dogane e dei monopoli attraverso l'Agenzia delle entrate, trasmessi dagli strumenti sopra elencati. Ulteriori premi, anche nei confronti dell' esercente, sono previsti in caso di pagamenti in modalità elettronica.

I flussi dei dati che pervengono e perverranno all'Agenzia mediante i due processi di fatturazione elettronica e dei corrispettivi telematici consentiranno di valorizzare il patrimonio informativo dell'Amministrazione, da un lato per potenziare le proprie attività di analisi del rischio e controllo, dall'altro per offrire servizi a valore aggiunto volti, nel tempo, a semplificare e ridurre gli adempimenti fiscali. Tali informazioni, infatti, rappresentano la necessaria base di partenza per attuare le disposizioni dell'articolo 4 del Decreto Legislativo n. 127 del 2015 e consentire all'Agenzia di predisporre, a partire dal periodo d'imposta 2021, in via sperimentale:

- le bozze dei registri IVA che il contribuente, anche tramite il suo intermediario, potrà verificare ed eventualmente integrare;
- le bozze delle comunicazioni di liquidazione periodica IVA, con relativo servizio di elaborazione del modello F24 e pagamento *on line*;
- la bozza della dichiarazione annuale IVA.

Il recupero di gettito conseguente all'adozione del primo meccanismo di *split payment*, che prevedeva il versamento dell'IVA da parte della Pubblica amministrazione (PA) per i beni e servizi da essa acquistati, è pari a circa 3,5 miliardi di euro, come riportato nella relazione tecnica allegata alla lettera inviata dal Ministero dell'economia e delle finanze alla Commissione europea in data 3/12/2019. La quantificazione si basa sui risultati di un'analisi controfattuale improntata dall'Agenzia delle entrate e illustrata nella precedente Relazione, che mostrano come per i fornitori della Pubblica amministrazione, per le medesime transazioni, la somma della minore IVA a debito dell'incremento delle compensazioni e dei rimborsi risulti inferiore ai versamenti effettuati dalla PA.

L'estensione della misura anche alle società controllate e partecipate dalla Pubblica amministrazione, nonché dalle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana, a partire dall'anno di imposta 2017, ha comportato un incremento di *compliance* di ulteriori 1,1 miliardi di euro. Tale stima riprende i risultati di un'analisi controfattuale realizzata dall'Agenzia delle entrate, applicando una metodologia simile a quella utilizzata per la valutazione degli effetti della prima introduzione alla sola PA. Anche in questo caso si dimostra come per i fornitori destinatari dell'ampliamento, per le medesime transazioni, la somma della minore IVA a debito dell'incremento delle compensazioni e dei rimborsi risulti inferiore ai versamenti effettuati dagli acquirenti.

Nel 2017, inoltre, a seguito dell'adozione dello *split payment*, le società partecipate delle Pubbliche amministrazioni e le maggiori società quotate in borsa hanno usufruito di un periodo di dilazione del versamento dell'imposta sugli acquisti per cui la misura ha espletato i suoi effetti scontando alcuni mesi di ritardo. Ciò ha comportato un incremento dello *stock* di crediti del 2017 pari a circa 3,7 miliardi di euro. In base alle prime elaborazioni sulle dichiarazioni dell'anno di imposta 2018, tale incremento si è completamente riassorbito rendendo verosimile l'ipotesi di una riduzione attesa del *gap* IVA in linea con quanto già registrato negli anni che vanno dal 2015 al 2017 (-0,5 punti percentuali della propensione al *gap* IVA).

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

La valutazione degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle corrispondenti previsioni di bilancio dell'anno in corso viene effettuata, in sede di Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, ai sensi dell'articolo 1, comma 434, primo e secondo periodo, della Legge di stabilità 2014, così come modificato dall'articolo 1, comma 1069, della Legge di bilancio 2018.

La valutazione delle maggiori risorse è effettuata mediante un confronto degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale dell'anno corrente sia con le previsioni iscritte nel bilancio a legislazione vigente, sia con le somme effettivamente incassate nell'esercizio precedente. La valutazione in esame verifica che siano rispettate congiuntamente le seguenti tre condizioni: i) che esistano maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio a legislazione vigente (rispettivamente per le annualità 2020, 2021 e 2022); ii) che esistano maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente (2019); iii) che le predette maggiori entrate siano 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 pressione fiscale delle maggiori risorse permanenti derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale.

Ai fini della valutazione rilevano, nel titolo delle entrate tributarie, i dati gestionali e previsionali dei tributi erariali derivanti da attività di accertamento e controllo e nel titolo delle entrate extra tributarie gli interessi e sanzioni. Sotto il profilo gestionale, rilevano i versamenti risultanti a consuntivo 2019 contabilizzati nel Rendiconto generale dello Stato e i versamenti acquisiti a tutto il mese di agosto 2020; 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 2020, 2021 e 2022, nonché le stime aggiornate degli incassi attesi nel 2020.

Per l'elaborazione della proiezione degli incassi è stata considerata la variazione registrata nel periodo gennaio-agosto 2020 rispetto allo stesso periodo del 2019. Tale variazione è stata applicata alle singole voci delle entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo incassate nell'anno 2019.

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 2019, risultanti dal Rendiconto generale dello Stato (colonna a)); la stima delle entrate realizzate nel 2020 (colonna b)); le previsioni di bilancio assestate per il 2019 (colonna c)), 2020 (colonna d)), 2021 (colonna e)) e 2022 (colonna f)); la differenza tra la stima degli incassi attesi nel 2020 e quelli realizzati nel 2019; la differenza tra gli incassi stimati per il 2020 e le previsioni iscritte in bilancio per il triennio 2020-2022.

INCASSI DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE

Incassi registrati nel 2019 (Rendiconto generale dello Stato) (a)	Stima incassi 2020 basata sui dati a tutto agosto (b)	Previsioni di cassa bilancio assestate 2019 (c)	Previsioni di bilancio assestate 2020 (d)	Previsioni di bilancio assestate 2021 (e)	Previsioni di bilancio assestate 2022 (f)	Differenza stima incassi 2020 incassi 2019 (b-a)	Differenza stima incassi 2020 previsioni 2020 (b-d)	Differenza stima incassi 2020 previsioni 2021 (b-e)	Differenza stima incassi 2020 previsioni 2022 (b-f)	
	2019	2020	2019	2020	2021	2022				
IRPEF	4.01	2.16	3.09	1.42	3.36	3.43	-1.85	0.74	-1.21	-1.27
IRES	2.59	0.98	2.36	0.58	1.77	1.84	-1.61	0.40	-0.79	-0.86
IVA	6.05	3.91	4.00	2.25	4.28	4.20	-2.14	1.66	-0.37	-0.29
Altre imposte minori	0.48	0.36	0.99	0.18	0.61	0.60	-0.12	0.18	-0.25	-0.25
Totale ruoli tributarie	13.13	7.40	10.43	4.43	10.02	10.07	-5.72	2.97	-2.62	-2.67
Totali ruoli extra tributarie	2.51	1.44	2.76	1.44	2.46	2.45	-1.07	0.00	-1.02	-1.01
Totale	15.64	8.85	13.20	5.87	12.48	12.52	-6.79	2.97	-3.63	-3.67

A differenza degli anni precedenti, si osserva immediatamente che la stima degli incassi attesi per il 2020 è sensibilmente inferiore agli incassi realizzati nel 2019, per circa 6,8 miliardi di euro. Ciò riflette la sospensione dell'attività di accertamento e controllo da parte dell'Amministrazione fiscale durante la situazione di emergenza legata allo *shock* pandemico. Anche le previsioni per il 2020 sono state opportunamente riviste al ribasso; pertanto, le maggiori entrate rispetto alle previsioni, oltre a costituire un requisito insufficiente secondo quanto prestabilito dalla norma, non possono rappresentare una fonte robusta per alimentare il Fondo per la riduzione della pressione fiscale. In sede di predisposizione del disegno di Legge di bilancio 2021, quindi, non saranno iscritte risorse aggiuntive nel predetto Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

APPENDICE A: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI

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

La metodologia di stima del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e di impresa non ha subito innovazioni metodologiche. Pertanto, le differenze riscontrate rispetto alla versione precedente del rapporto sono determinate soltanto dall'aggiornamento delle fonti di dati utilizzate nel calcolo, che incide sull'intera serie senza però alterarne la dinamica. Le differenze rispetto ai valori precedentemente presentati sono da imputare primariamente a cambiamenti nelle

basi, in quanto nell'edizione attuale le stime incorporano le nuove serie di Contabilità nazionale dell'Istat riviste a seguito del rilascio del nuovo *benchmark*. Ulteriori differenze riguardanti l'anno di imposta 2017 sono determinate dalla disponibilità dei dati dichiarativi definitivi. Le differenze nei mancati versamenti sono invece dovute alla disponibilità di informazioni più recenti nella base dati a seguito dell'aggiornamento degli archivi dei controlli automatizzati delle dichiarazioni.

TABELLA A.1.1: GAP IRPEFaut (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRPEF EDIZIONE 2020 in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	28.508	29.862	30.384	32.077	30.522
	Dichiarato e non versato	1.667	1.732	1.797	1.871	1.781
	Totale non versato	30.175	31.594	32.182	33.949	32.303
Gap IRPEF EDIZIONE 2019 in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	28.273	29.686	30.335	32.407	30.373
	Dichiarato e non versato	1.667	1.718	1.803	1.926	1.805
	Totale non versato	29.940	31.405	32.138	34.333	32.178
Differenze tra il Gap IRPEF EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Non dichiarato	234	176	49	- 330	150
	Dichiarato e non versato	1	14	- 6	- 55	- 24
	Totale non versato	235	190	44	- 385	125

TABELLA A.1.2: PROPENSIONE AL GAP IRPEFaut (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRPEF EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	62,9%	63,9%	64,0%	64,2%	66,1%
	Dichiarato e non versato	3,7%	3,7%	3,8%	3,7%	3,9%
	Totale non versato	66,5%	67,6%	67,8%	68,0%	69,9%
Gap IRPEF EDIZIONE 2019 in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	62,7%	63,8%	64,0%	64,5%	65,8%
	Dichiarato e non versato	3,7%	3,7%	3,8%	3,8%	3,9%
	Totale non versato	66,4%	67,5%	67,8%	68,3%	69,7%
Differenze tra il Gap IRPEF EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Non dichiarato	0,2%	0,1%	0,0%	-0,2%	0,3%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%	-0,1%
	Totale non versato	0,2%	0,2%	0,0%	-0,3%	0,2%

Revisioni del gap dell'IRES

Per quanto riguarda la stima del *gap* dell'IRES, valgono sostanzialmente le stesse considerazioni riportate nel paragrafo precedente: la metodologia in uso non ha subito variazioni, mentre sono stati pienamente incorporati nella stima i nuovi

dati di Contabilità nazionale aggiornati secondo il nuovo *benchmark*; inoltre, sono state aggiornate le informazioni di fonte amministrativa (mancati versamenti e dati dichiarativi 2017) che, in particolare, hanno portato a ridimensionare l'andamento crescente previsto per l'anno di imposta 2017 nelle stime provvisorie.

TABELLA A.2.1: GAP IRES (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRES EDIZIONE 2020 in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	9.014	8.306	6.511	7.359	7.354
	Dichiarato e non versato	1.422	1.425	1.504	1.654	1.652
	Totale non versato	10.437	9.731	8.015	9.013	9.007
Gap IRES EDIZIONE 2019 in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	8.958	8.514	6.602	7.089	7.953
	Dichiarato e non versato	1.424	1.429	1.527	1.639	1.839
	Totale non versato	10.383	9.943	8.128	8.729	9.792
Differenze tra il Gap IRES EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Non dichiarato	56	-208	-91	270	-599
	Dichiarato e non versato	-2	-4	-22	14	-186
	Totale non versato	54	-212	-113	284	-785

TABELLA A.2.2: PROPENSIONE AL GAP IRES (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRES EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	26,3%	23,9%	18,3%	19,7%	20,0%
	Dichiarato e non versato	4,1%	4,1%	4,2%	4,4%	4,5%
	Totale non versato	30,4%	28,0%	22,6%	24,2%	24,6%
Gap IRES EDIZIONE 2019 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	26,17%	24,39%	18,53%	19,14%	22,20%
	Dichiarato e non versato	4,16%	4,09%	4,29%	4,43%	5,13%
	Totale non versato	30,34%	28,48%	22,82%	23,57%	27,34%
Differenze tra il Gap IRES EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Non dichiarato	0,1%	-0,5%	-0,2%	0,6%	-2,2%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	-0,1%	0,0%	-0,6%
	Totale non versato	0,1%	-0,4%	-0,3%	0,6%	-2,8%

Revisioni del gap dell'IVA

Le stime del *gap* dell'IVA presentate nell'attuale rapporto incorporano alcune revisioni, rispetto a quelle mostrate nell'edizione 2019, dovute all'aggiornamento delle fonti impiegate e alla metodologia applicata. L'aggiornamento effettuato dall'Istat ha principalmente interessato l'intera serie storica dei dati riguardanti i costi intermedi della Pubblica Amministrazione. È stata introdotta anche un'innovazione

metodologica riguardante le poste indetraibili, dovuta alla sopraggiunta disponibilità di migliori informazioni circa la quota stessa di indetraibilità.

TABELLA A.3.1: GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IVA EDIZIONE 2020 in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	26.496	27.517	26.486	25.152	26.105
	Dichiarato e non versato	8.422	9.259	9.401	10.306	10.696
	Totale non versato	34.918	36.776	35.887	35.458	36.801
Gap IVA EDIZIONE 2019 in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	26.774	27.855	26.258	27.103	27.706
	Dichiarato e non versato	8.424	9.234	9.455	9.759	9.977
	Totale non versato	35.197	37.090	35.714	36.862	37.683
Differenze tra il Gap IVA EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Non dichiarato	-278	-339	227	-1.951	-1.601
	Dichiarato e non versato	-2	25	-54	546	719
	Totale non versato	-280	-314	173	-1.404	-882

Con riguardo alla propensione al *gap* dell'IVA (Tabella A.3.2.), l'aggiornamento dei dati ha prodotto anche una revisione dell'indicatore di *compliance* IVA in tutte le annualità della serie pubblicata. È importante menzionare che tali revisioni hanno comportato una modifica nella dinamica della propensione tra il 2015 e il 2016.

TABELLA A.3.2: PROPENSIONE AL GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IVA EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	20,6%	20,9%	20,0%	18,8%	19,3%
	Dichiarato e non versato	6,6%	7,0%	7,1%	7,7%	7,9%
	Totale non versato	27,2%	27,9%	27,1%	26,5%	27,2%
Gap IVA EDIZIONE 2019 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	20,8%	21,1%	19,9%	20,1%	20,3%
	Dichiarato e non versato	6,5%	7,0%	7,1%	7,2%	7,3%
	Totale non versato	27,3%	28,1%	27,0%	27,3%	27,6%
Differenze tra il Gap IVA EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Non dichiarato	-0,2%	-0,2%	0,1%	-1,3%	-1,1%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,5%	0,6%
	Totale non versato	-0,2%	-0,2%	0,1%	-0,8%	-0,5%

Revisioni del *gap* dell'IRAP

La metodologia di calcolo del *tax gap* IRAP è stata oggetto di alcune revisioni sia relative al rilascio delle nuove serie di Contabilità nazionale per gli anni più recenti sia relative alla revisione delle basi dati considerate. Per l'anno di imposta

2017, si segnala la disponibilità dei dati dichiarativi definitivi come elemento determinante della revisione del valore del *gap* nell'imposta. Anche la serie dei mancati versamenti ha subito dei cambiamenti rispetto all'ultima versione rilasciata, dovuti all'aggiornamento degli archivi dei controlli automatizzati delle dichiarazioni.

Le revisioni sopraindicate riportate nella Tabella A.4.1 tuttavia non modificano la dinamica già registrata nella precedente versione delle stime, sia con riferimento al *gap* in valore sia per quanto riguarda la propensione al *gap*.

TABELLA A.4.1: GAP IRAP (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRAP EDIZIONE 2020 in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	6.764	6.595	4.401	3.968	4.151
	Dichiarato e non versato	1.619	1.468	1.084	1.024	1.074
	Totale non versato	8.383	8.063	5.485	4.992	5.226
Gap IRAP EDIZIONE 2019 in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	6.751	6.581	4.398	3.992	4.180
	Dichiarato e non versato	1.620	1.463	1.088	1.031	1.080
	Totale non versato	8.371	8.044	5.487	5.023	5.260
Differenze tra il Gap IRAP EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Non dichiarato	13	14	3	-24	-29
	Dichiarato e non versato	-1	5	-5	-7	-5
	Totale non versato	12	19	-2	-31	-34

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

TABELLA A.4.2: PROPENSIONE AL GAP IRAP (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap IRAP EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRApp)	Non dichiarato	18,3%	18,2%	16,1%	15,0%	15,2%
	Dichiarato e non versato	4,4%	4,0%	4,0%	3,9%	3,9%
	Totale non versato	22,7%	22,2%	20,1%	18,9%	19,2%
Gap IRAP EDIZIONE 2019 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRApp)	Non dichiarato	18,3%	18,1%	16,1%	15,1%	15,8%
	Dichiarato e non versato	4,4%	4,0%	4,0%	3,9%	4,1%
	Totale non versato	22,7%	22,2%	20,1%	19,0%	19,8%
Differenze tra il Gap IRAP EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%	-0,5%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%
	Totale non versato	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%	-0,6%

Revisioni del gap delle LOCAZIONI

Per quanto riguarda il *gap* relativo alle locazioni, non si segnalano variazioni di rilievo rispetto alla edizione precedente in quanto non sono state apportate revisioni metodologiche alla procedura e l'aggiornamento delle fonti di dati utilizzate nel calcolo non ha prodotto effetti apprezzabili. A differenza delle altre imposte, infatti, il recepimento dei dati del nuovo *benchmark* era già stato completato nella revisione di novembre 2019, per cui l'unico aggiornamento di rilievo nella presente versione riguarda l'importo dei canoni potenziali per il 2017.

TABELLA A.5.1: GAP LOCAZIONI (IN MLN DI EURO), PROPENSIONE AL GAP E % DEL PIL, CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2019 E L'EDIZIONE 2020. ANNI 2013-2017

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017
Gap LOCAZIONI EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale in % del PIL	Non dichiarato	760	754	1,275	767	729
	Non dichiarato	9,1%	9,1%	14,8%	9,4%	8,8%
	Non dichiarato	0,05%	0,05%	0,08%	0,05%	0,04%
Gap LOCAZIONI EDIZIONE 2019 in % dell'imposta potenziale in % del PIL	Non dichiarato	760	754	1,275	767	689
	Non dichiarato	9,1%	9,1%	14,8%	9,4%	8,3%
	Non dichiarato	0,05%	0,05%	0,08%	0,05%	0,04%
Differenze tra il Gap LOCAZIONI EDIZIONE 2020 e EDIZIONE 2019	Gap LOCAZIONI	-	-	-	-	40
	in % dell'imposta potenziale	-	-	-	-	0
	in % del PIL	-	-	-	-	0

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

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

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

Le principali 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.

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

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>.

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

La sotto-dichiarazione del valore aggiunto è connessa al deliberato occultamento di una parte del reddito da parte delle imprese attraverso dichiarazioni volutamente errate del fatturato e/o dei costi alle autorità fiscali (con un analogo comportamento riscontrato nelle rilevazioni statistiche ufficiali). Ai fini della definizione delle procedure utilizzate per stimare questa componente, un ruolo centrale assume il *Frame-SBS*, la base di dati di tipo censuario sui conti economici delle imprese italiane attive che operano per il mercato, risultato di una complessa procedura di integrazione di dati d'indagine e amministrativi. L'ampia disponibilità di dati individuali consente di applicare specifiche procedure di stima per diverse tipologie di impresa, definendo modelli di misurazione adatti alle caratteristiche di segmenti omogenei del sistema produttivo; la popolazione delle unità sottoposte alla procedura comprende tutte le imprese attive operanti sul mercato che occupano meno di 100 addetti e non rientrano in particolari condizioni di non trattabilità ed esclusione.

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

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

Nel corso del 2019, a cinque anni dal passaggio al SEC 2010, è stata effettuata una revisione generale dei conti nazionali, volta ad aggiornare e migliorare alcune componenti del processo di stima, in accordo con le raccomandazioni a livello europeo che prevedono operazioni di questo tipo almeno ogni cinque anni. Le nuove

serie sono state pubblicate per la prima volta il 23 settembre 2019¹⁷. I dati qui riportati si riferiscono alla release successiva, quella di marzo 2020.

Per quel che riguarda la stima del sommerso economico il nuovo impianto di stima è stato guidato dalla opportunità di introdurre alcuni avanzamenti metodologici ai modelli sinora applicati e dalla scelta di adeguarsi alle raccomandazioni della Commissione Europea sul trattamento delle frodi IVA. La Decisione della Commissione del 24/7/1998 (in corso di aggiornamento) prevede, infatti, che la quota di IVA evasa senza il consenso dell'acquirente, ovvero fatturata regolarmente dal venditore, ma poi non versata all'Erario, venga calcolata ed inclusa nel valore aggiunto in quanto, di fatto, risulta in una quota sommersa del margine operativo lordo. Nella formulazione precedente dei modelli di stima della sotto-dichiarazione del reddito, l'inclusione era ottenuta in modo implicito; la nuova procedura prevede, invece, una stima esogena della frode IVA senza consenso, che utilizza come base imponibile il valore del reddito sotto-dichiarato.

La quantificazione del sommerso economico incorporata nei Conti nazionali

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2020, il valore aggiunto generato dal sommerso economico, dopo una flessione nel 2015 e nel 2016, riprende a crescere nel 2017, attestandosi a circa 195 miliardi di euro (Tabella 2.1); l'incidenza sul PIL, pari all'11,2%, risulta, tuttavia, analoga all'anno precedente (Tabella 2.2).

TABELLA 2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2014-2017

Anni	2014	2015	2016	2017
Economia sommersa	195.558	191.145	189.392	194.965
da sotto-dichiarazione	98.558	93.910	95.020	98.473
da lavoro irregolare	80.894	79.729	78.403	80.234
Altro	16.106	17.506	15.969	16.257
Totale valore aggiunto	1.462.745	1.488.049	1.522.754	1.557.796
PIL	1.627.406	1.655.355	1.695.787	1.736.593

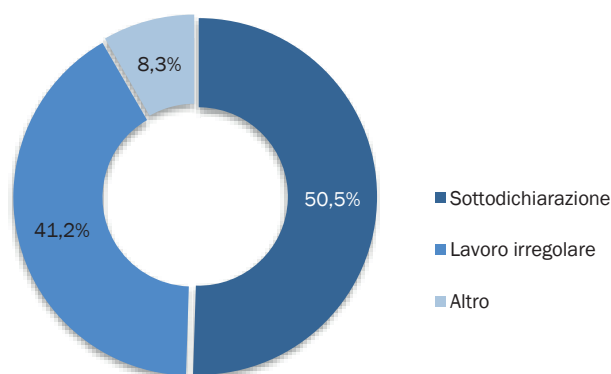
Importi in milioni di euro

¹⁷ Si veda il Comunicato stampa "Conti economici nazionali" in <https://www.istat.it/it/archivio/233518>.

TABELLA 2.2.: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL. ANNI 2014-2017. VALORI PERCENTUALI

Anni	2014	2015	2016	2017
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	13,4	12,8	12,4	12,5
da sotto-dichiarazione	6,7	6,3	6,2	6,3
da lavoro irregolare	5,5	5,4	5,1	5,2
Altro	1,1	1,2	1,0	1,0
Incidenza economia sommersa su PIL	12,0	11,5	11,2	11,2

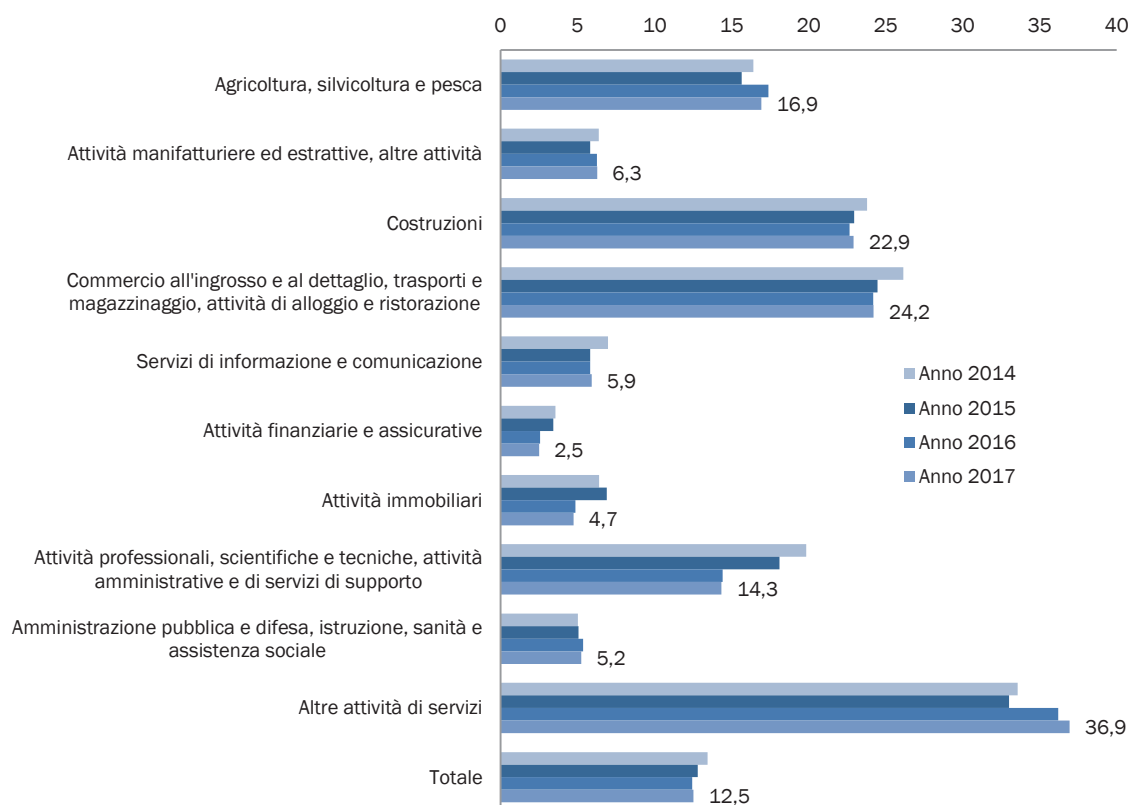
Le componenti più rilevanti dell'economia sommersa sono quelle legate alla correzione della sotto-dichiarazione del valore aggiunto e all'impiego di lavoro irregolare. Nel 2017, esse generano, rispettivamente, il 50,5% e il 41,2% del valore aggiunto complessivo attribuito all'Economia sommersa. Meno rilevante, ancorché significativo (8,3%), 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 2017. VALORI PERCENTUALI

Fra il 2014 e il 2017, la distribuzione dell'Economia sommersa per settore di attività economica non ha subito variazioni di rilievo (Figura 2.2). La sua incidenza sul valore aggiunto complessivo risulta particolarmente elevata nel settore terziario, e in particolare nelle Altre attività dei servizi, dove nel 2017 arriva al 36,9%, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (24,2%), nelle Costruzioni (22,9%) e nelle Attività professionali, scientifiche, tecniche (14,3%). Meno rilevante è il peso nelle Attività immobiliari (4,7%) e in quelle finanziarie e assicurative (2,5%), in cui il sommerso è generato solo dalle attività ausiliare dell'intermediazione finanziaria. Nel settore Amministrazione pubblica, difesa, istruzione, sanità e assistenza sociale, infine, l'incidenza del sommerso è pari al 5,2% ed è completamente ascrivibile all'attività di produzione per il mercato

dell'istruzione, della sanità e dell'assistenza sociale. Le unità classificate nel settore delle Amministrazioni pubbliche sono, infatti, per definizione, escluse dalla popolazione dei potenziali sotto-dichiaranti, né per esse esiste *input* di lavoro irregolare.

FIGURA 2.2: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO. ANNI 2014-2017. VALORI PERCENTUALI



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

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

sanità e assistenza sociale, trattandosi di attività in cui, nel segmento di mercato, è presente una significativa componente di sommerso.

Se nel 2017, come già evidenziato, l'incidenza sul valore aggiunto complessivo dei flussi generati dall'economia sommersa è pari al 12,5% (Tabella 2.2), i settori in cui tale incidenza è più elevata sono gli Altri servizi alle persone (36,9%) e il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (24,2%), seguiti da quelli delle Costruzioni (22,9%), dell'Agricoltura (16,9%) e dei Servizi professionali (15,7%). Nel settore Istruzione, sanità e assistenza sociale, che include produttori per il mercato e *non market* (Amministrazioni pubbliche e Istituzioni sociali private al servizio delle famiglie), il valore aggiunto sommerso pesa per l'8,7% ed è completamente ascrivibile alle unità *market*.

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

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

Il peso della sotto-dichiarazione del valore aggiunto sul complesso dei flussi sommersi generati risulta particolarmente significativo negli Altri servizi alle persone, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione, nelle Costruzioni e nei Servizi professionali (rispettivamente il 13,5%, il 13,3%, il 12,2% e l'11,2% nel 2017). All'interno dell'industria un'incidenza elevata di tale componente si rileva nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (9,4%), mentre è sensibilmente più bassa nella Produzione di beni di investimento (2,5%) e nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti (0,7%).

Il valore aggiunto prodotto dalla componente di lavoro irregolare è molto rilevante nel settore degli Altri servizi alla persona, dove pesa per il 22,7% nel 2017, fondamentalmente imputabile al lavoro domestico, e nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (16,9%). Il contributo del lavoro irregolare è invece decisamente contenuto nei settori della manifattura (tra l'1,5% e il 3,1% nei tre comparti) e negli Altri servizi alle imprese (1,7%).

TABELLA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITA' ECONOMICA. ANNO 2014. VALORI PERCENTUALI

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

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA 2.4: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITA' ECONOMICA. ANNO 2015. VALORI PERCENTUALI

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

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA 2.5: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITA' ECONOMICA. ANNO 2016. VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale economia sommersa
	da sotto-dichiarazione	da lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	17,4	-	17,4
Produzione beni alimentari e di consumo	8,9	2,9	-	11,9
Produzione beni di investimento	2,9	1,5	-	4,4
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,8	1,4	-	2,2
Costruzioni	12,3	10,3	-	22,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,2	7,9	3,0	24,2
Servizi professionali	11,3	4,8	-	16,1
Altri servizi alle imprese*	2,8	1,7	1,4	5,8
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,5	6,4	-	8,9
Altri servizi alle persone	12,8	22,7	0,7	36,2
TOTALE	6,2	5,1	1,0	12,4

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA 2.6: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITA' ECONOMICA. ANNO 2017. VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale economia sommersa
	da sotto-dichiarazione	da lavoro irregolare	altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	16,9	-	16,9
Produzione beni alimentari e di consumo	9,4	3,1	-	12,5
Produzione beni di investimento	2,5	1,5	-	4,0
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,7	1,5	-	2,2
Costruzioni	12,2	10,7	-	22,9
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,3	7,9	3,0	24,2
Servizi professionali	11,2	4,5	-	15,7
Altri servizi alle imprese*	2,8	1,7	1,4	5,9
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,6	6,1	-	8,7
Altri servizi alle persone	13,5	22,7	0,7	36,9
TOTALE	6,3	5,2	1,0	12,5

*Inclusi i fitti imputati

Il lavoro irregolare nel 2017

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Nel 2017 sono 3 milioni e 700 mila le unità di lavoro a tempo pieno (ULA) in condizione di non regolarità, occupate in prevalenza come dipendenti (2 milioni e 695 mila unità). L'aumento della componente non regolare (+0,7% rispetto al 2016) segna la ripresa di un fenomeno che nel 2016 si era invece attenuato (-0,7% rispetto al 2015) (Tabella 2.7). Il tasso di irregolarità, utilizzato quale indicatore di diffusione del fenomeno e calcolato come incidenza percentuale delle ULA non regolari sul totale, risulta tuttavia stabile nell'ultimo biennio (15,5% nel 2016 e nel 2017) (Tabelle 2.7 e 2.8).

Nell'insieme del periodo 2014-2017 il lavoro non regolare presenta una dinamica più moderata rispetto a quello regolare: gli irregolari, infatti, aumentano di circa 59 mila unità (+1,6%) mentre i regolari crescono di 602 mila unità (+3,1%); ne deriva un leggero calo del tasso di irregolarità (dal 15,6% osservato del 2014 al 15,5% del 2017).

Considerando il dettaglio per posizione professionale, nel 2017 le unità dipendenti non regolari sono aumentate del 4,4% rispetto al 2014, passando da 2 milioni 580 mila nel 2014 a 2 milioni 695 mila nel 2017, mentre quelle regolari hanno registrato un aumento del 5,5%. Di conseguenza, l'incidenza del lavoro non regolare tra i dipendenti ha segnato una modesta flessione, passando dal 16,1% al 15,9%. Anche tra gli indipendenti il tasso di irregolarità è sceso nel quadriennio (dal 14,6% del 2014 al 14,3% del 2017) per una flessione del 5,3% della componente irregolare (da 1 milione 61 mila a 1 milione 5 mila) e del 2,3% di quella regolare.

TABELLA 2.7: UNITÀ DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE. ANNI 2014-2017. DATI IN MIGLIAIA

Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
Totale					
2014	19.643	3.641	23.284	84,4	15,6
2015	19.741	3.700	23.440	84,2	15,8
2016	20.084	3.675	23.759	84,5	15,5
2017	20.245	3.700	23.945	84,5	15,5
Dipendenti					
2014	13.459	2.580	16.039	83,9	16,1
2015	13.577	2.636	16.213	83,7	16,3
2016	13.970	2.616	16.586	84,2	15,8
2017	14.205	2.695	16.900	84,1	15,9
Indipendenti					
2014	6.184	1.061	7.245	85,4	14,6
2015	6.164	1.063	7.227	85,3	14,7
2016	6.114	1.059	7.173	85,2	14,8
2017	6.040	1.005	7.045	85,7	14,3

La stabilità dei tassi di irregolarità tra il 2016 e il 2017 si osserva anche a livello settoriale (10,2% per l'industria e 16,8% per i servizi nei due anni considerati), mentre sale solo marginalmente, di 0,1 punti percentuali, nell'agricoltura, silvicoltura e pesca.

La presenza del lavoro irregolare è molto eterogenea nel comparto dei servizi, poiché al suo interno sono comprese sia le attività della Pubblica Amministrazione, che impiega solo lavoro regolare, sia le attività dei servizi privati alle imprese e alle famiglie, dove gli irregolari sono più diffusi. Nell'insieme dei servizi nel 2017 il tasso di irregolarità è stabile; mentre per i dipendenti si registra una lieve crescita di 0,1 punti percentuali, il tasso di irregolarità scende invece di mezzo punto percentuale per gli indipendenti, passando dal 16,5% al 16%. I servizi professionali e altri servizi alle imprese evidenziano una flessione del tasso di irregolarità, rispettivamente di 0,5 e 0,2 punti percentuali, mentre nei servizi alle persone, che hanno un peso rilevante, si osserva un aumento di 0,1 punti percentuali.

TABELLA 2.8: TASSO DI IRREGOLARITA' DELLE UNITA' DI LAVORO PER SETTORE DI ATTIVITA' ECONOMICA. ANNO 2014-2017

Macrosettore	2014			2015			2016			2017		
	dipendenti	Indipendenti	totale	dipendenti	Indipendenti	totale	dipendenti	Indipendenti	totale	dipendenti	Indipendenti	totale
Agricoltura, silvicoltura e pesca	37,3	7,6	17,4	38,4	7,6	17,7	38,4	8,1	18,3	38,2	7,8	18,4
Industria	9,9	11,8	10,3	10,0	12,2	10,5	9,5	12,2	10,2	9,8	11,6	10,2
Industria in senso stretto	7,5	10,4	8,0	7,4	10,1	7,8	6,9	10,3	7,4	7,1	9,9	7,5
Prodez. beni alimentari e di consumo	9,7	10,3	9,8	9,4	10,0	9,5	8,9	10,5	9,3	9,1	10,0	9,3
Prodez. beni di investim.	5,9	10,0	6,3	5,7	9,7	6,2	5,4	9,4	5,8	5,5	9,5	5,9
Prodez. beni intermedi, energia e rifiuti	6,3	12,5	6,6	6,4	12,1	6,7	6,1	11,6	6,3	6,3	11,7	6,6
Costruzioni	19,1	12,9	16,1	20,1	13,9	17,2	19,7	13,7	16,9	20,5	12,9	17,0
Servizi	17,4	16,5	17,1	17,5	16,5	17,2	17,0	16,5	16,8	17,1	16,0	16,8
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	14,8	17,8	16,1	15,1	17,8	16,2	14,5	17,7	15,8	14,7	17,5	15,8
Servizi professionali	10,3	8,3	8,8	10,7	8,2	8,8	10,0	8,0	8,6	10,7	7,2	8,1
Altri servizi alle imprese	7,4	14,9	9,5	7,6	15,4	9,7	7,4	15,9	9,6	7,5	15,0	9,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Istruzione, sanità e assistenza sociale	7,9	19,2	9,6	7,8	19,1	9,5	7,5	17,9	9,0	7,7	17,1	9,0
Altri servizi alle persone	51,8	28,0	47,8	52,3	27,4	48,0	51,8	28,3	47,6	52,0	27,6	47,7
TOTALE	16,1	14,6	15,6	16,3	14,7	15,8	15,8	14,8	15,5	15,9	14,3	15,5

La distribuzione territoriale dell'economia non osservata

La distribuzione territoriale dell'incidenza dell'economia non osservata, disaggregata nelle sue principali componenti, presentata in questo rapporto utilizza le informazioni rese disponibili dalle procedure di calcolo dei Conti economici territoriali. A livello di regione vengono identificate la sotto-dichiarazione e l'attività generata dal lavoro irregolare, mentre sono aggregati in un'unica stima le rimanenti componenti del sommerso economico (mance, fitti in nero e integrazione domanda-offerta) e l'economia illegale. Per rendere chiaro il confronto, occorre considerare che l'incidenza complessiva sul PIL¹⁸ del 2017 di questo insieme di componenti dell'economia non osservata è risultata pari al 2,2%.

L'incidenza dell'economia non osservata è molto alta nel Mezzogiorno, dove rappresenta il 19,4% del complesso del valore aggiunto, seguita dal Centro dove il peso si attesta al 14,1%. Sensibilmente più contenute, e inferiori alla media nazionale, sono le quote raggiunte nel Nord-ovest e nel Nord-est, pari rispettivamente al 10,6% e 11,4%.

L'incidenza relativa delle tre componenti dell'economia non osservata viene confermata anche a livello ripartizionale; a pesare di più è la rivalutazione da sotto-dichiarazione che raggiunge un picco nel Mezzogiorno (pari all'8,6% del valore aggiunto), mentre nel Nord-ovest si registra il livello più contenuto (4,9%).

La quota di valore aggiunto generato da impiego di lavoro irregolare è significativo nel Mezzogiorno, dove si attesta al 7,7%. In linea con la media nazionale (pari al 5,1%) risulta il Centro, mentre le altre due ripartizioni si collocano al di sotto di tale livello, rispettivamente al 3,9% il Nord-ovest e al 4,1% il Nord-est.

La Calabria è la regione in cui il peso dell'economia sommersa e illegale è massimo, con il 21,8% del valore aggiunto complessivo, mentre l'incidenza più bassa si registra nella Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (8,9%).

Puglia e Molise presentano la quota più alta di rivalutazione del valore aggiunto sotto-dichiarato (rispettivamente 9,7% e 8,8%) mentre le quote più basse si registrano nella Provincia autonoma di Bolzano-Bozen (3%) e nella Provincia Autonoma di Trento (3,7%).

Il peso del sommerso dovuto all'impiego di *input* di lavoro irregolare è particolarmente elevato in Calabria (9,4% del valore aggiunto) e in Campania (8,5%), mentre le quote più contenute sono quelle osservate in Lombardia (3,7%) e Veneto (3,9%).

¹⁸ Le elaborazioni sono state effettuate in occasione della diffusione, il 20 gennaio 2020, della Statistica Report: Conti Economici Territoriali, anni 2016-2018 (<https://www.istat.it/it/archivio/237813>). I dati sono coerenti con le stime a livello nazionale pubblicate a settembre 2019 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 2020.

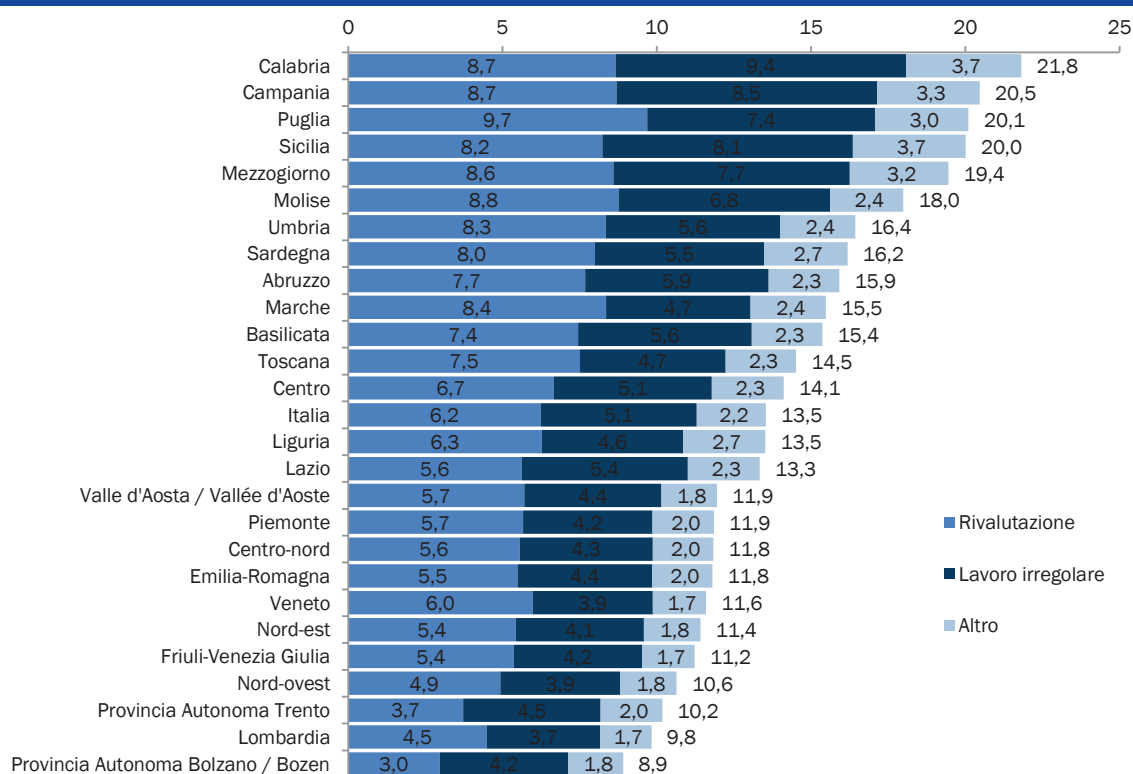
FIGURA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE REGIONI ITALIANE. ANNO 2017. VALORI PERCENTUALI

TABELLA 2.9: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. ANNO 2017. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE

	Sotto dichiarazione	Lavoro irregolare	Altro	totale NOE
Mezzogiorno	30,9	34,1	31,9	32,3
Nord-ovest	26,0	25,3	26,9	25,9
Centro	23,1	21,8	22,4	22,5
Nord-est	20,0	18,8	18,8	19,4
Lombardia	15,9	16,0	16,4	16,0
Lazio	10,2	12,0	11,7	11,1
Campania	8,6	10,4	9,2	9,4
Emilia-Romagna	8,0	7,8	7,9	7,9
Veneto	8,8	7,1	7,1	7,9
Sicilia	6,7	8,2	8,3	7,5
Toscana	7,9	6,2	6,7	7,1
Piemonte	7,0	6,4	6,9	6,8
Puglia	6,7	6,3	5,8	6,4
Calabria	2,7	3,6	3,2	3,1
Liguria	2,8	2,6	3,4	2,8
Marche	3,2	2,2	2,6	2,7
Sardegna	2,5	2,1	2,4	2,3
Abruzzo	2,3	2,2	1,9	2,2
Friuli-Venezia Giulia	1,9	1,8	1,6	1,8
Umbria	1,7	1,4	1,4	1,6
Provincia Autonoma Bolzano / Bozen	0,7	1,1	1,1	0,9
Provincia Autonoma Trento	0,7	1,0	1,0	0,9
Basilicata	0,9	0,8	0,7	0,8
Molise	0,5	0,5	0,4	0,5
Valle d'Aosta / Vallée d'Aoste	0,3	0,2	0,2	0,2
Italia	100,0	100,0	100,0	100,0

Box 2.1: Profili di *performance*, tecnologia e qualità del lavoro nelle imprese sotto-dichiaranti

In questo approfondimento viene indagata la relazione fra alcune caratteristiche delle imprese e il loro comportamento rispetto alle dichiarazioni fiscali. In particolare, si analizza il posizionamento delle unità sotto-dichiaranti e del valore aggiunto da esse sommerso rispetto alla distribuzione di tre indicatori: l'efficienza tecnica¹⁹, la *technology adoption*²⁰ e una

¹⁹ L'efficienza tecnica, stimata tramite un modello di frontiera stocastica a partire da una funzione di produzione trans-logaritmica, fornisce un'indicazione della capacità da parte delle imprese di generare valore aggiunto tenuto conto della dotazione dei fattori di produzione.

²⁰ L'indicatore di *technology adoption* fornisce una misura del livello di utilizzo delle tecnologie IT e della ricerca e sviluppo. E' definito sulla base dell'ammontare di costi relativi all'acquisto di servizi informativi, all'acquisizione di brevetti e licenze, alla realizzazione di progetti di ricerca e sviluppo (per un

misura della qualità dell'occupazione²¹. In questo modo è possibile evidenziare se e come la sotto-dichiarazione si associ a specifici profili delle imprese in termini di *performance*, di propensione all'utilizzo delle tecnologie e di qualità dell'*input* di lavoro utilizzato dalle imprese.

L'analisi è condotta, con riferimento all'anno 2017, sull'insieme delle unità produttive in condizioni di trattabilità secondo le caratteristiche definite nelle procedure di stima della sotto-dichiarazione nell'ambito della Contabilità nazionale (circa 3,9 milioni su 4,4).²² Per ogni indicatore, la popolazione di riferimento è costituita dalle unità per le quali tali misure sono calcolabili²³.

Tenendo in considerazione i tre indicatori, la Figura 1 mostra come la sotto-dichiarazione, sia in termini di unità produttive sia in quelli di incidenza della correzione, tenda a concentrarsi nelle classi inferiori (primo e secondo quartile degli indicatori considerati), seppure si mostri rilevante anche nei segmenti più elevati. Infatti, seppure i differenziali fra i quartili siano ampi, soprattutto a cavallo dei valori mediani e in maniera particolare per l'indicatore di efficienza, il sommerso appare significativo anche nelle imprese appartenenti ai segmenti caratterizzati da buone *performance*, da un'alta propensione all'utilizzo delle tecnologie e da un'occupazione di alta qualità: il 31% delle imprese appartenenti al quarto quartile di efficienza sotto-dichiara valore aggiunto, con un'incidenza media della rivalutazione pari al 5,3% dell'ammontare corretto; le imprese sotto-dichiaranti sono il 41,7% delle unità con il livello più elevato di *technology adoption* e mostrano un'incidenza media della rivalutazione pari al 7,0%; il 42,8% delle imprese appartenenti alla classe con i valori più alti dell'indicatore di qualità del lavoro sotto-dichiara il valore aggiunto e presenta una correzione del 7,9%.

FIGURA 1: IMPRESE SOTTO-DICHIARANTI E INCIDENZA DELLA RIVALUTAZIONE PER QUARTILI DI EFFICIENZA, TECHNOLOGY ADOPTION E INDICATORE DI QUALITÀ DEL LAVORO. ANNO 2017. VALORI PERCENTUALI

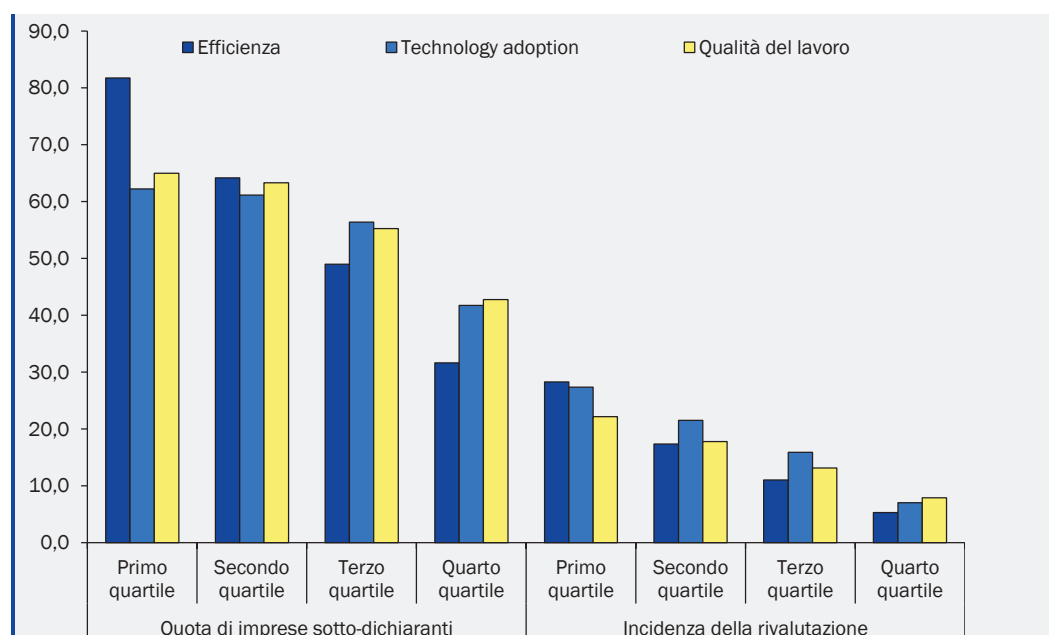
—

approfondimento si veda Bustos, P., 2011, Trade liberalization, exports, and technology upgrading: evidence on the impact of MERCOSUR on Argentinian firms, *American Economic Review* 101: 304-340.

²¹ L'indicatore di qualità del lavoro qui utilizzato è costruito a partire da tre variabili: la retribuzione media, la quota di contratti a tempo indeterminato sul totale, la quota di lavoratori con livello di educazione almeno terziario sul totale.

²² Si veda la nota metodologica del report *L'economia non osservata nei conti nazionali* (Istat, 2019). Si tenga conto che alcune quote e incidenze potrebbero differire da quelle presentate nel capitolo 2 di questa relazione e nel report del 2019 in quanto in quelle pubblicazioni il riferimento è all'intera economia e non, come in questo caso, alle sole unità produttive trattabili.

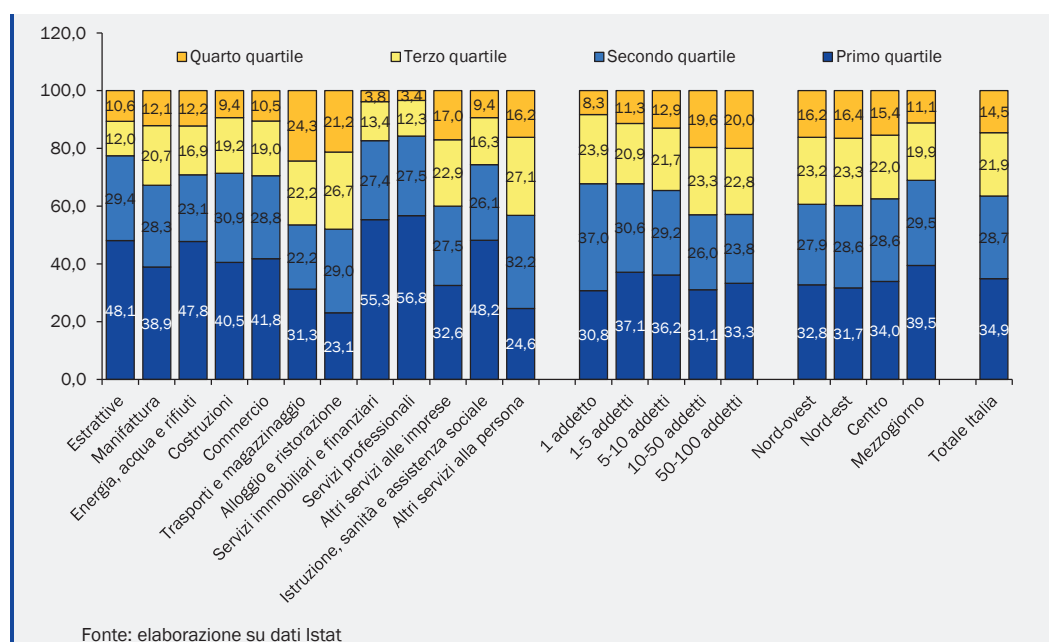
²³ In particolare, per il calcolo dell'efficienza tecnica occorre che le imprese impieghino lavoro e abbiano ammortamenti positivi, oltre che presentare un livello di valore aggiunto positivo. Per quel che attiene l'indicatore di *technology adoption* non ci sono restrizioni. Per l'indicatore di qualità del lavoro, l'impresa deve impiegare almeno un lavoratore dipendente. Tutti gli indicatori e le loro distribuzioni sono costruiti tenendo in considerazione strati definiti per settore di attività economica (a tre cifre Ateco) e classe dimensionale.



Fonte: elaborazione su dati Istat

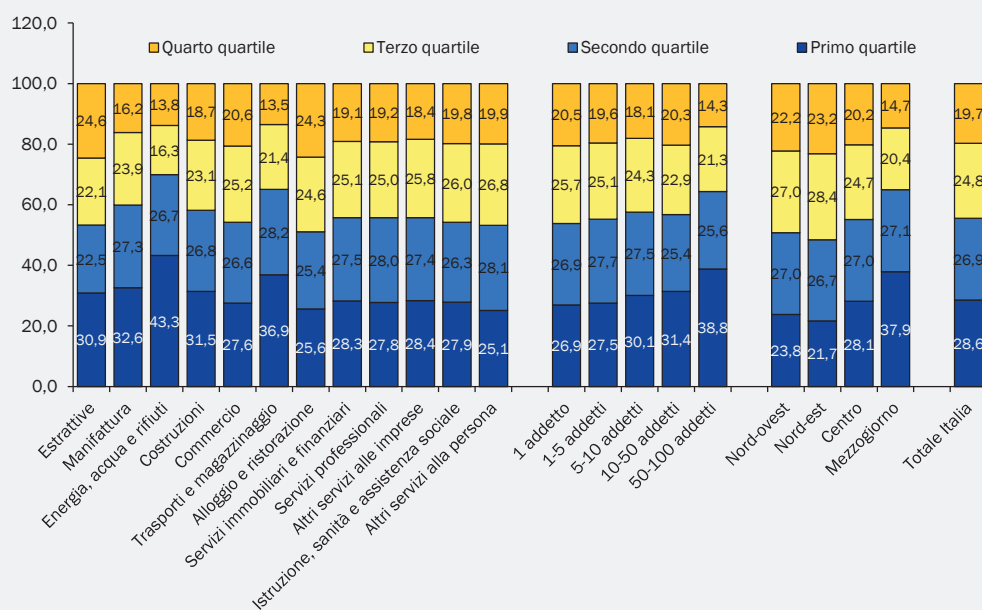
Per quanto concerne l'efficienza tecnica (Figura 2), circa due terzi della rivalutazione complessiva sono generati dalle imprese sotto-dichiaranti posizionate nel primo e secondo quartile. Una maggiore tendenza alla concentrazione nei segmenti dalle *performance* inferiori si riscontra nel Mezzogiorno (69,0%), nelle imprese fino a 10 addetti (intorno al 67%) e, dal punto di vista settoriale, nei servizi immobiliari e finanziari, nei servizi professionali e nell'istruzione, sanità e assistenza sociale (con valori compresi fra il 74,3% e il 84,3%). Al contrario, una maggiore incidenza del fenomeno nelle classi a maggiore efficienza si riscontra nelle piccole e medie imprese (circa il 40% della correzione), nel trasporto e magazzinaggio, nell'alloggio e ristorazione e negli altri servizi alla persona (fra il 43,3% e il 47,9%).

FIGURA 2: QUARTILI DI EFFICIENZA TECNICA E QUOTA DI RIVALUTAZIONE PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA, CLASSE DIMENSIONALE E RIPARTIZIONE GEOGRAFICA. ANNO 2017. VALORI PERCENTUALI



Fonte: elaborazione su dati Istat

FIGURA 3: QUARTILI DI TECHNOLOGY ADOPTION E QUOTA DI RIVALUTAZIONE PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA, CLASSE DIMENSIONALE E RIPARTIZIONE GEOGRAFICA. ANNO 2017. VALORI PERCENTUALI

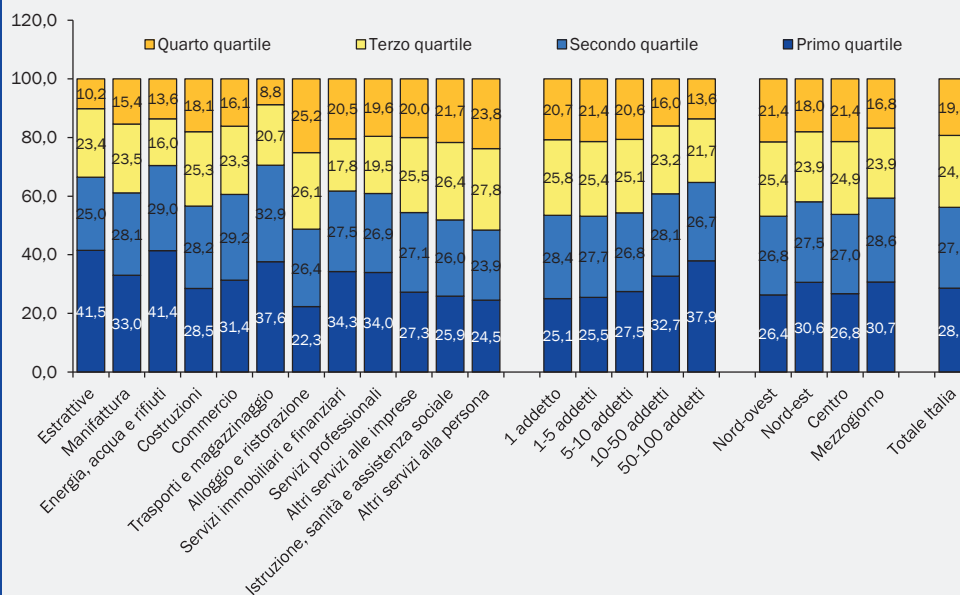


Fonte: elaborazione su dati Istat

Considerando la *technology adoption* (Figura 3), più della metà della rivalutazione complessiva è concentrata nelle classi al di sotto del valore mediano. In particolare, la sotto-dichiarazione è particolarmente rilevante nel primo e secondo quartile nel Mezzogiorno (65,0%), nelle imprese sopra i 50 addetti (64,4%), e nei settori del trasporto e magazzino,

dell'energia, acqua e rifiuti e nel comparto manifatturiero (con valori compresi fra il 59,9% e il 70,0%). Al contrario, la sotto-dichiarazione si addensa in misura superiore alla media nelle classi oltre la mediana nel Nord-est e nel Nord-ovest (rispettivamente, 49,2% e 51,6%), oltre che nei comparti dell'estrazione, del commercio e dell'alloggio e ristorazione (fra il 45,8% e il 48,9%).

FIGURA 4: QUARTILI DELL'INDICATORE DI QUALITÀ DEL LAVORO E QUOTA DI RIVALUTAZIONE PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA, CLASSE DIMENSIONALE E RIPARTIZIONE GEOGRAFICA. ANNO 2017. VALORI PERCENTUALI



Fonte: elaborazione su dati Istat

Anche con riferimento all'indicatore di qualità del lavoro (Figura 4), poco più della metà della correzione è connessa alle imprese al di sotto del valore mediano. Il ricorso al sommerso riguarda in particolare, i segmenti inferiori nelle imprese sopra i 10 addetti (61,8% nelle piccole e 74,6% nelle medie) e in quelle che operano nei settori dell'energia, acqua e rifiuti e del trasporto e magazzinaggio (70,4% in entrambi i comparti). Un'incidenza superiore al dato complessivo per quel che riguarda il terzo e quarto quartile si riscontra invece nelle imprese di minori dimensioni (con valori compresi fra il 53,2% e il 54,3%) e in alcuni settori del terziario (alloggio e ristorazione, istruzione, sanità e assistenza sociale, altri servizi alle imprese e alla persona, fra il 45,5% e il 51,3%).

In sintesi, l'analisi mostra come, seppure il sommerso sia prevalentemente concentrato nei segmenti meno dinamici del sistema produttivo, esso è presente anche nelle imprese caratterizzate da profili superiori dal punto di vista della *performance*, dell'utilizzo delle tecnologie e della qualità dell'occupazione. Il quadro che ne emerge conferma la presenza di profili differenziati per le imprese sotto-dichiaranti: uno riferibile alle imprese più deboli, dove la sotto-dichiarazione sembra legata a strategie di tipo conservativo, finalizzata ad un recupero di redditività in attività produttive caratterizzate da bassi livelli di produttività e scarse capacità di investire in capitale umano e nuove tecnologie, abbattendo i costi relativi alla tassazione; uno riferibile invece alle imprese più solide e performanti, dove la presenza di sommerso è maggiormente connessa a strategie evasive strutturate, non necessariamente connesse a livelli di redditività contenuti.

3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

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

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

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

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

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

dell'IRPEF viene utilizzata anche una metodologia c.d. *bottom up*, cioè basata su dati di fonte amministrativa, per l'individuazione dell'aliquota applicabile in assenza di evasione²⁴.

La Tabella 3.A.1 sintetizza le metodologie utilizzate in Italia ed in alcuni Paesi esteri per la stima del *tax gap* delle imposte sul reddito delle persone fisiche, delle imposte sul reddito delle società, delle imposte sul valore aggiunto e delle imposte immobiliari. Emerge innanzitutto che esistono stime del *tax gap* dell'IVA basate sulla metodologia *top down* in tutti i Paesi considerati (eccetto gli Stati Uniti dove non esiste l'imposta sul valore aggiunto). Per la stima del *tax gap* delle imposte dirette nel Regno Unito e negli Stati Uniti si utilizza esclusivamente un approccio di tipo *bottom up*; in Italia è invece possibile stimare il *tax gap* delle imposte dirette mediante un approccio di tipo *top down* utilizzando come base informativa le dichiarazioni IRAP. La stima del *tax gap* sulle accise nel settore dei prodotti energetici, a livello internazionale, è attualmente condotta in pochi Paesi: nel Regno Unito e in Slovacchia si applica una metodologia di tipo *top down*.

La Tabella 3.A.2 riporta, per le principali imposte del sistema fiscale italiano, il gettito in milioni di euro per l'anno di imposta 2018, il peso sul totale delle entrate e la metodologia di stima del *tax gap* (ovviamente solo nel caso in cui, per quell'imposta, una stima ufficiale del relativo *tax gap* sia stata effettuata). In particolare, una stima ufficiale del *tax gap* è stata elaborata per le seguenti entrate tributarie: per quanto riguarda le imposte di competenza del Governo centrale, per IVA, IRES, IRPEF, cedolare secca, IMU e TASI sugli immobili produttivi, e accise sui prodotti energetici; per quanto riguarda le altre Amministrazioni centrali, per il canone RAI; per quanto riguarda le imposte delle Regioni e degli Enti locali, per IRAP, IMU e TASI sugli altri fabbricati.

Complessivamente il gettito delle imposte per le quali è ora disponibile una stima del *tax gap* rappresenta il 93% circa del gettito totale potenzialmente evadibile²⁵, risultato che pone l'Italia in una posizione di assoluto primato nell'ambito dei Paesi OCSE con riferimento alla valutazione del *tax gap* e alla tempestività delle stime. L'incremento rispetto alla Relazione 2019, che conteneva i dati per l'anno di imposta 2017, in cui il gettito delle imposte per le quali è disponibile una stima del *tax gap* era pari all'87,5%, è dovuto principalmente a una modifica delle regole contabili di rappresentazione dei conti. Dal 2018, infatti, sulla base delle regole Eurostat di rappresentazione dei conti, le devoluzioni e le regolazioni contabili alle regioni a statuto speciale non vengono più riclassificate tra le entrate locali ma rimangono contabilizzate tra le entrate del bilancio dello Stato sulla base del principio che le imposte devono essere imputate all'ente che ha

²⁴ Per stima *bottom up* si intende una quantificazione ottenuta proiettando i dati micro (tipicamente quelli basati sugli accertamenti, solitamente casuali) 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), eventualmente disaggregata per aree, settori, ecc.

²⁵ Nei Box 3.A.1 e 3.A.2 si illustrano nel dettaglio le motivazioni per cui si ritiene che le imposte sui redditi finanziari e sui trasferimenti immobiliari siano difficilmente oggetto di fenomeni evasivi.

il potere di imporle e di variare le aliquote. Di conseguenza, il totale delle ‘Altre imposte locali’ risulta inferiore nel 2018 rispetto all’anno precedente, con effetti sul totale delle imposte.

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

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

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

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

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

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

Imposte	Gettito 2018 (milioni di euro)	TAX GAP	Peso sul totale delle Entrate potenzialmente evadibili	Metodologia di stima	Fonte
IRPEF ¹	187.428	✓	39,1%	Top down e Bottom up ²	Agenzia delle entrate e Dipartimento delle finanze
<i>di cui:</i>					
ritenute dipendenti	152.355	✓		Top down	Dipartimento delle finanze
ritenute lavoratori autonomi	12.586	✓		Top down e Bottom up ²	Agenzia delle entrate
IRPEF saldo e acconto	22.487	✓		Top down e Bottom up ²	Agenzia delle entrate
IRES ¹	32.662	✓	6,8%	Top down e Bottom up ²	Agenzia delle entrate
Sost. Redditi, rit. su interessi e altri redditi di capit. ²	8.161	X			
Sost. sui redditi da capitale e sulle plusvalenze ²	1.748	X			
Cedolare secca	2.790	✓	0,6%	Top down	Dipartimento delle finanze e Agenzia delle entrate
IMU immobili ad uso produttivo	3.710	✓	0,8%	Top down	Dipartimento delle finanze
Imp. sulle riserve mat. rami vita ass. ²	2.970	X			
Registro ³	5.005	X			
IVA ⁴	133.577	✓	27,9%	Top down	Agenzia delle entrate
Bollo	6.982	X			
Assicurazioni ²	3.833	X			
Ipotecaria ³	1.653	X			
Canoni di abbonamento radio e TV	1.922	✓	0,4%	Top down	Dipartimento delle finanze e Agenzia delle entrate
Imp. di fabbricazione sugli oli minerali	25.457	✓	5,3%	Top down	Dipartimento delle finanze e Agenzia delle dogane e dei monopoli
Imp. energia elettrica e addiz.	2.639	N.D.	0,6%		
Imp. di consumo sul gas metano	3.480	N.D.	0,7%		
Tabacchi (imp. sul consumo) ⁵	10.536	N.D.	2,2%		
Proventi del lotto ⁶	7.568	X			
Apparecchi e congegni di gioco ⁶	5.864	X			
Altre imposte	14.460	X			
Totale imposte Governo centrale (A)	462.445				
Comuni					
IMU ⁷	16.190	✓	3,4%	Top down	Dipartimento delle finanze
TASI ⁷	1.136	✓	0,2%	Top down	Dipartimento delle finanze
Addizionale comunale IRPEF	4.520	✓	0,9%	Top down	Dipartimento delle finanze
Province					
IPT	1.877	N.D.	0,4%		
RC auto	2.139	N.D.	0,5%		
Regioni					
IRAP netta complessiva	25.009	✓	5,2%	Top down	Agenzia entrate
Tasse auto a carico delle famiglie	4.869	N.D.	1,0%		
Addizionale regionale IRPEF	11.947	✓	2,5%	Top down	Dipartimento delle finanze
Altre imposte locali ⁸	7.666	N.D.	1,6%		
Totale imposte Enti locali (B)	75.353				
Totale imposte (A+B)	537.798				
Totale imposte potenzialmente soggette a evasione	479.554		100,0%		
di cui: imposte per le quali è stimato il tax gap (valore assoluto)	446.348				
di cui: imposte per le quali è stimato il tax gap (valore percentuale)	93,1%				

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

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

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

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

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

⁵ Nell'agenda di lavoro 2020 della Commissione è prevista la quantificazione del tax gap per le accise sui tabacchi. Si osserva, tuttavia, che la quantificazione del gap dell'IVA include anche la componente riconducibile al contrabbando di sigarette.

⁶ Non evadibile dato il prelievo automatico da parte dell'Erario. Sono in corso approfondimenti con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

⁷ Valutazione ad aliquota di base (escluse le abitazioni principali "di lusso", i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali).

⁸ Dal 2018 sulla base delle regole Eurostat di rappresentazione dei conti, le devoluzioni e le regolazioni contabili alle regioni a statuto speciale non vengono più riclassificate tra le entrate locali ma rimangono contabilizzate tra le entrate del bilancio dello Stato sulla base del principio che le imposte devono essere imputate all'ente che ha il potere di imporle e di variare le aliquote.

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

Nei Box 3.A.1 e 3.A.2 si forniscono le motivazioni sottostanti alla mancata stima del *tax gap* delle imposte sui redditi di natura finanziaria e sui trasferimenti immobiliari, mentre il Box 3.A.3 fornisce un approfondimento sull'evasione fiscale internazionale dei redditi individuali che non costituisce oggetto di valutazione nella presente Relazione.

Box 3.A.1: Redditi di natura finanziaria

Per le imposte sui redditi di natura finanziaria (sostitutive sui redditi, ritenute su interessi e altri redditi di capitale, sostitutive sui redditi da capitale, sulle riserve rami vita assicurazioni e sulle plusvalenze, assicurazioni) non si è proceduto alla stima del *tax gap* in considerazione delle caratteristiche tecniche delle stesse, che mal si prestano alla realizzazione di manovre evasive o elusive, almeno per quanto riguarda la componente domestica (cfr. Box 3.A.3 "L'evasione fiscale internazionale degli individui").

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

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

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

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

Box 3.A.2: Imposte sui trasferimenti immobiliari

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

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

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

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

Box 3.A.3: L'evasione fiscale internazionale degli individui

La Relazione della Commissione fornisce una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico, focalizzandosi sulla componente interna dei fenomeni evasivi. Tuttavia, esiste anche una componente internazionale, al cui contrasto e prevenzione sono rivolti gli interventi delineati nel capitolo 4. In questo breve approfondimento si presentano alcune statistiche della ricchezza detenuta all'estero e non dichiarata dagli individui residenti negli Stati membri della UE e della relativa evasione fiscale

per il periodo 2001-2016 elaborate in un recente studio della Commissione europea²⁶ e se ne chiarisce il collegamento con il *tax gap* presentato nella Relazione.

Si dà infine conto brevemente dei risultati in termini di gettito dei provvedimenti di *voluntary disclosure* introdotti a partire in Italia dal 2015 che hanno consentito ai contribuenti che avevano violato gli obblighi di monitoraggio ed evaso i tributi connessi alle attività detenute all'estero di regolarizzare la propria posizione.

Le stime della Commissione europea

Metodologia. – Il lavoro della Commissione europea si articola in tre passaggi successivi. Il primo consiste nello stimare la ricchezza finanziaria globale detenuta all'estero e non dichiarata da persone fisiche sulla base delle informazioni pubblicate da varie istituzioni internazionali, sfruttando il divario che si registra fra attività dichiarate e possedute all'estero e passività verso l'estero.

Nel secondo passaggio la Commissione europea stima l'allocazione di tale ricchezza fra i Paesi di residenza dei singoli individui utilizzando i dati sulle quote di depositi presso i centri finanziari internazionali ("*international financial centre*", IFC) della Banca dei Regolamenti Internazionali (BIS). Rispetto alla metodologia *standard*, tuttavia, la Commissione applica due rilevanti correzioni. La prima è tesa a identificare la quota parte dei depositi transfrontalieri nei dati della BIS riconducibili a famiglie, scorporandoli da quelli detenuti da società. Lo studio utilizza statistiche sugli investimenti diretti esteri (IDE) per correggere l'impatto di tali ultimi depositi sulle stime della ricchezza globale individuale, partendo dall'ipotesi che un paese con un'elevata quota di IDE in uscita (relativamente al PIL) abbia anche un'elevata percentuale di depositi societari all'estero. La seconda correzione è volta a integrare le stime sulla ricchezza direttamente detenuta dagli individui a proprio nome con quella "indiretta", ossia detenuta per il tramite di società di comodo. A tale fine, si sfrutta la quota di depositi detenuti da residenti di IFC in varie giurisdizioni che non possono essere spiegati dalla normale attività economica (misurata dal PIL).

Infine, nel terzo passaggio, lo studio della Commissione europea procede con una stima dell'evasione fiscale internazionale nei Paesi membri della UE e nel Regno Unito, come prodotto della propensione all'evasione rinvenibile nella letteratura²⁷, dell'aliquota effettiva media²⁸ e della base imponibile. La stima include tre diverse componenti: l'evasione sullo *stock* di ricchezza detenuto all'estero (nello specifico, le imposte sul patrimonio e sulle successioni), quella sui redditi da capitale da questa generati²⁹ e quella sul reddito non dichiarato in origine e successivamente trasferito all'estero.

Risultati. – In linea con la letteratura preesistente, lo studio della Commissione europea stima per il 2016 un ammontare globale di ricchezza detenuta all'estero e non dichiarata

²⁶ Ecopa Case, 2019. "Estimating International Tax Evasion by Individuals," Taxation Papers 76, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

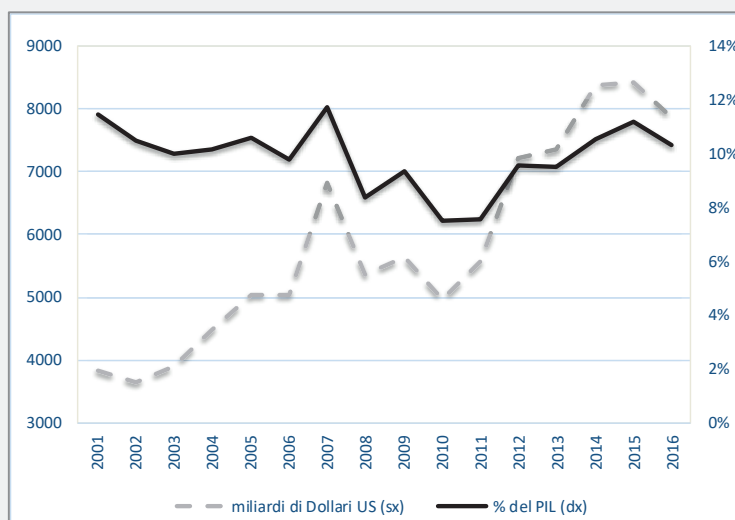
²⁷ Nello studio della Commissione europea, la propensione all'evasione viene definita come la percentuale di ricchezza detenuta all'estero che a vario titolo sfugge gli obblighi fiscali. In particolare, sulla base del lavoro di Zucman G. (2017), *La Richesse cachée des nations*, La République des Idées. Le Seuil, la Commissione europea utilizza un valore pari al 75%.

²⁸ In particolare, vengono utilizzate le aliquote fiscali massime in ciascuno Stato membro. Questa ipotesi si basa sull'evidenza che l'evasione fiscale internazionale è praticata dagli individui più ricchi (cfr. V. Pellegrini, A. Sanelli e E. Tosti (2016), "What do external statistics tell us about undeclared assets held abroad and tax evasion?", *Questioni di Economia e Finanza* 367, Banca d'Italia, Roma, e Alstadsæter A., Niels J. and G. Zucman (2017), 'Tax Evasion and Inequality', Working Paper 23772. National Bureau of Economic Research). Lo studio assume inoltre che non vi sia alcuna forma di sgravio fiscale.

²⁹ I redditi da capitale prodotti dalla ricchezza detenuta all'estero vengono calcolati utilizzando i tassi di rendimento medi dei fondi comuni di investimento.

pari a 7.500 miliardi di euro (circa il 10,4% del PIL mondiale). In termini nominali tale ammontare segue un trend sostanzialmente in continua crescita dal 2001. In rapporto al PIL globale invece le stime indicano una lenta riduzione fino al 2010, seguita da una graduale ripresa (Figura 1). È tuttavia poco corretto inferire che tale trend crescente possa proseguire anche negli anni successivi al 2015-2016. Negli ultimi anni infatti sono state adottate numerose iniziative a livello internazionale specificamente volte al contrasto dei fenomeni di evasione. Fra questi vale citare in particolare l'adozione del *Foreign Account Tax Compliance Act*³⁰ negli Stati Uniti nel 2014 e l'avvio su scala globale a partire dal 2017 di uno scambio reciproco di informazioni finanziarie fra Paesi basate sul *Common reporting standard*.

FIGURA 1: RICCHEZZA DETENUTA ALL'ESTERO E NON DICHIARATA GLOBALE. ANNI 2001-2016



Fonte: elaborazione dell'Agenzia delle entrate su Tabella 3 (p. 67) in Ecopa Case (2019); per il PIL globale, World Bank, World Development Indicators.

Nel 2016 circa 1.500 miliardi della ricchezza globale sono riconducibili a residenti dell'Unione europea e del Regno Unito, poco meno a residenti in Cina e circa 710 a residenti negli Stati Uniti. Circa il 65% della ricchezza europea detenuta all'estero è riferibile a residenti in Germania, Regno Unito, Francia e Italia (con valori pari rispettivamente a 331, 277, 218 e 142 miliardi). In termini di PIL, la ricchezza detenuta all'estero di questi Paesi è invece vicina alla media europea (9,7% nel 2016; con valori per Germania, Regno Unito, Francia e Italia pari rispettivamente a 10%, 8,7%, 12% e 8,1%).

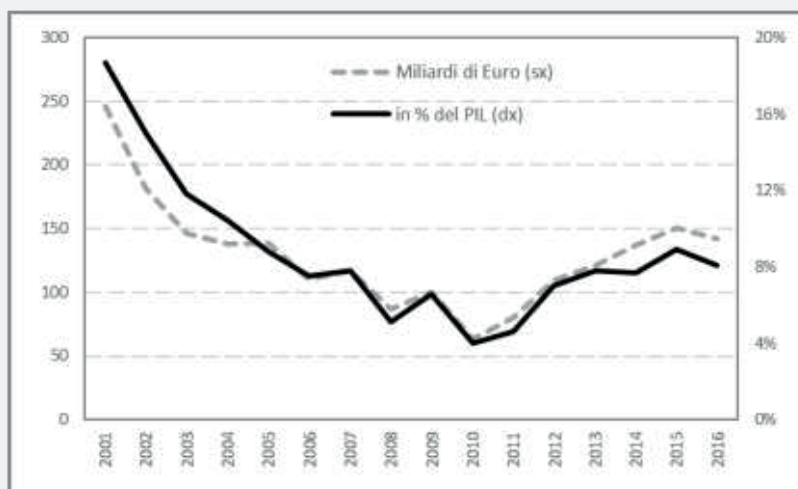
Per quanto riguarda l'Italia, la Figura 2 mostra l'andamento delle stime della ricchezza detenuta all'estero e non dichiarata in termini assoluti e rispetto al PIL per il periodo 2001-2016³¹. Dopo aver segnato una riduzione costante (sia in valore assoluto sia in rapporto al PIL), nel 2010 si assiste a un'inversione di tendenza con una graduale ripresa sino a ritornare

³⁰ Ai sensi del FATCA, a partire dal 2014 gli Istituti finanziari esteri sono tenuti a segnalare automaticamente le informazioni sui conti finanziari dei cittadini e dei residenti statunitensi nonché delle entità estere con una significativa presenza economica negli Stati Uniti direttamente all'Internal Revenue Service. In caso di mancata segnalazione, viene applicata una ritenuta alla fonte del 30% sui pagamenti da fonti statunitensi sia in favore degli Istituti che non adempiono l'obbligo sia dei loro clienti.

³¹ Tali valori sono sostanzialmente in linea con quanto stimato da Pellegrini et al. (2016).

su livelli sostanzialmente in linea con quelli appena precedenti la Grande Recessione. Tale andamento a U è riscontrabile anche nelle maggiori economie dell'Unione europea e nel Regno Unito. Essendo un'evidenza che di fatto si osserva a livello globale, non è pertanto possibile né corretto riconciliare direttamente la dinamica stimata per l'Italia con i provvedimenti di sanatoria che ci sono stati a partire dal 2001 (cfr. il paragrafo "La *voluntary disclosure*").

FIGURA 2: RICCHEZZA DETENUTA ALL'ESTERO E NON DICHIARATA DA RESIDENTI ITALIANI. ANNI 2001-2016



Fonte: elaborazione dell'Agenzia delle entrate su Tabella 25-26 (pp. 171-172) in Ecopa Case (2019).

Con riferimento all'evasione riconducibile a vario titolo alla ricchezza detenuta all'estero, la Commissione europea stima un mancato gettito per i Paesi dell'Unione e per il Regno Unito di poco superiore ai 45 miliardi nel 2016 (0,32% del PIL), valore in linea con quello medio registrato nel periodo 2004-2016. Tale mancato gettito è riconducibile a evasione delle imposte gravanti sui redditi da capitale per circa 13 miliardi, di quelle sui redditi all'origine per circa 26 miliardi (annui) e di quelle sullo *stock* di ricchezza per circa 6 miliardi.

In valore assoluto, la Francia registrerebbe la perdita di gettito più consistente (10,1 miliardi), seguita da Regno Unito (8,5 miliardi) e Germania (7,2 miliardi). Nel complesso il gettito perso da questi tre Paesi è più della metà dell'intero gettito perso dai Paesi UE e dal Regno Unito.

Per quanto riguarda l'Italia, la Commissione europea stima una perdita di gettito annua pari a poco meno di 2 miliardi nel 2016 (circa lo 0,1 per cento del PIL). Di questo la quasi totalità sarebbe imputabile a evasione delle imposte sui redditi da capitale prodotti dalla ricchezza detenuta all'estero e non dichiarata, con un valore in linea con quanto stimato da Pellegrini et al. (2016). Quest'ultimo lavoro fornisce inoltre una stima dell'evasione cumulata fino al 2013 sul reddito sottratto all'origine al Fisco e trasferito all'estero, indicandola in media in circa 70 miliardi³².

³² A seconda delle ipotesi, le stime variano tra 49 e 99 miliardi di Euro. Differentemente dalla Commissione europea, Pellegrini et al. (2016) non forniscono una ripartizione su base annua dell'evasione fiscale di questa componente, pertanto i valori stimati nei due lavori sono difficilmente confrontabili.

Sarà cruciale osservare le tendenze della ricchezza nascosta nei conti offshore alla luce dei recenti risultati in termini di nuovi *standard* di scambio globale di informazioni tra le autorità fiscali. Mentre Johannesen e Zucman (2014) trovano che l'ammontare totale detenuto nei conti bancari dei centri finanziari internazionali (IFC) non è diminuito in modo significativo a seguito dell'espansione dello scambio di informazioni nel 2008, un lavoro più recente dell'OCSE (O'Reilly, Parra, Ramirez and Stemmer, Exchange of information and bank deposits in international financial centres, OECD Taxation Working Papers n. 46, 2019) mostra una significativa diminuzione associata allo scambio di informazioni su richiesta, allo scambio automatico di informazioni e al FATCA (la legge statunitense sulla conformità fiscale con l'estero). In particolare, lo scambio automatico delle informazioni iniziato nel 2017 e nel 2018 è associato a una riduzione dei depositi bancari negli IFC del 22%. Questo processo virtuoso di scambio di informazioni a livello internazionale nel prossimo futuro potrebbe avere effetti sempre maggiori nella riduzione della ricchezza finanziaria nascosta all'estero. Ulteriori informazioni su questo ambito sono disponibili sul sito web dell'OCSE³³.

Evasione fiscale internazionale e tax gap

L'evasione internazionale individuale può riguardare le imposte sul reddito originariamente nascosto al Fisco e trasferito all'estero, le imposte sulla ricchezza detenuta illegalmente all'estero e le imposte sui redditi da capitale relativi a tale ricchezza.

È importante evidenziare il collegamento tra queste forme di evasione fiscale internazionale e le stime del *tax gap* contenute in questa Relazione.

A tal fine è utile distinguere tra evasione annuale collegata allo *stock* di ricchezza detenuta all'estero – relativa alle (eventuali) imposte sulla ricchezza e alle imposte sui redditi da capitale generati da essa – ed evasione originaria delle imposte sui flussi di reddito trasferiti all'estero che hanno alimentato lo *stock* di ricchezza.

In prima approssimazione, non esiste un collegamento diretto tra la prima tipologia di evasione (e dunque le relative stime) e le stime del *tax gap* contenute in questa Relazione che in effetti si concentra implicitamente sulla componente interna dell'evasione fiscale, non considerando l'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) e assumendo che non ci sia evasione sui redditi di natura finanziaria dato il coinvolgimento degli intermediari finanziari nel processo di pagamento delle imposte. Pertanto, eventuali stime dell'evasione fiscale internazionale delle imposte annuali sulla ricchezza individuale detenuta all'estero e delle imposte annuali sui relativi redditi da capitale potrebbero essere aggiunte alla stima del *tax gap* senza generare duplicazioni.

Viceversa, per quanto riguarda l'evasione originaria delle imposte sui redditi trasferiti all'estero, in linea di principio è possibile ritenere che l'attuale stima del *tax gap* già incorpori una parte di tale evasione, considerando le modalità più comuni attraverso le quali questa si realizza. Si consideri ad esempio il caso del trasferimento all'estero di contante frutto di evasione fiscale interna che sarebbe inclusa nelle stime del *tax gap* e contemporaneamente darebbe luogo a quelle discrepanze statistiche tra attività e passività finanziarie sull'estero alla base delle stime dell'evasione fiscale internazionale. Non si può neanche escludere che altre modalità di evasione internazionale – tramite ad esempio pagamenti estero su estero per il regolamento di transazioni *cross-border* o tramite fatture fittizie da parte di società anonime estere di comodo – siano indirettamente almeno in parte colte dai metodi di stima del *tax gap* utilizzati nella Relazione per il reddito d'impresa e di lavoro autonomo. Dunque, le stime dell'evasione delle imposte sui redditi trasferiti all'estero – che si riferiscono allo *stock* di ricchezza accumulata detenuta all'estero – non potrebbero essere semplicemente

³³ <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/>

aggiunte alla stima del *tax gap* contenuta nella Relazione senza ulteriori elaborazioni volte a individuare le varie componenti al fine di evitare duplicazioni e a identificare la formazione nel tempo dello *stock* di ricchezza.

La *voluntary disclosure*

La “collaborazione volontaria” (*voluntary disclosure*, VD) è stata introdotta con la Legge n. 186 del 15 dicembre 2014 per consentire ai contribuenti che avevano violato gli obblighi di monitoraggio ed evaso i tributi connessi alle attività detenute all'estero di regolarizzare la propria posizione (cosiddetta “*Voluntary Disclosure 1*”). A tal fine, i contribuenti dovevano presentare all'interno di una data finestra temporale una dichiarazione spontanea delle violazioni commesse fino al 30 settembre 2014 e pagare tutte le imposte evase nei periodi ancora suscettibili di accertamento fiscale, nonché le relative sanzioni e interessi. Era esclusa qualunque forma di anonimato degli investitori. L'adesione alla VD consentiva però di evitare le sanzioni penali e di ottenere una notevole riduzione delle sanzioni amministrative. Il decreto collegato alla legge di stabilità per il 2017 (D.L. 193/2016) ha poi previsto la riapertura dei termini della VD e concesso la possibilità di sanare le violazioni commesse entro il 30 settembre 2016 (cosiddetta “*Voluntary Disclosure 2*”).

Un'altra sanatoria di attività estere (cosiddetta “*Voluntary Disclosure 3*”) è stata introdotta dal Decreto Legge 16 ottobre 2017 (convertito nella L. 173/2017) con un ambito più ristretto rispetto alle VD precedenti. In particolare, per favorire l'emersione di redditi prodotti all'estero (anche derivanti da vendita di immobili) da cittadini italiani che avevano ivi prestato la propria attività lavorativa in via continuativa e violato gli obblighi di monitoraggio, veniva concessa la possibilità di sanare la violazione, dichiarando entro un certo termine le attività depositate e le somme detenute su conti correnti e sui libretti di risparmio all'estero alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto e pagando una somma pari al 3% del valore e delle attività e della giacenza al 31 dicembre 2016 a titolo di imposte, sanzioni e interessi.

La VD delle attività detenute all'estero è stata introdotta nella scia di provvedimenti analoghi adottati da altri Paesi (in Europa, tra gli altri, Germania, Francia, Spagna e Regno Unito), in un contesto caratterizzato dai notevoli progressi raggiunti negli ultimi anni sul fronte della lotta all'evasione fiscale internazionale e dello scambio di informazioni. L'Italia aveva già fatto ricorso in passato a provvedimenti per la sanatoria delle attività all'estero non dichiarate, con i due scudi fiscali del 2001-2003 e del 2009-2010. Rispetto alla VD per le attività finanziarie e patrimoniali del 2014-2016, gli scudi fiscali – adottati in un contesto internazionale totalmente diverso rispetto a quello attuale – erano molto più vantaggiosi per i contribuenti in quanto lo sconto riguardava anche le imposte. Veniva inoltre garantito l'anonimato degli investitori.

La tabella seguente riporta l'ammontare regolarizzato e il gettito dei programmi di *voluntary disclosure* dal 2001 ad oggi.

**TABELLA 1: RISULTATI DEI PROGRAMMI DI VOLUNTARY DISCLOSURE DAL 2001 AD OGGI
DATI IN MILIARDI DI EURO**

Programma	Ammontare regolarizzato	Gettito
Scudo fiscale 2001-2003	79,0	2,1
Scudo fiscale 2009-2010	104,5	5,6
<i>Voluntary Disclosure 1 e 2</i>	64,3	4,8

Fonte: dati Agenzia delle entrate.

A partire dall'anno d'imposta 2014 il quadro RW delle dichiarazioni Irpef assume rilevanza, oltre che per il monitoraggio delle attività finanziarie detenute all'estero e per la determinazione dell'IVAFAE (Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all'Estero), anche per la procedura di VD3. L'aliquota relativa all'IVAFAE è pari al 2 per mille mentre la

base imponibile è stata limitata ai soli prodotti finanziari escludendo le partecipazioni estere. Dalla tabella seguente, che mostra i dati inclusi nel quadro RW relativamente all'IVAFAE, si nota il forte aumento dell'ammontare di attività finanziarie dichiarate negli anni d'imposta 2014 e 2015, a seguito della regolarizzazione resa possibile dalla VD3. Gli importi dichiarati poi calano negli anni successivi, verosimilmente a causa di un parziale e graduale rimpatrio delle attività finanziarie estere regolarizzate.

TABELLA 2: ATTIVITÀ ESTERE FINANZIATE RISULTANTI NELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI, RELATIVAMENTE ALL'IVAFAE

	a.i. 2013	a.i. 2014	a.i. 2015	a.i. 2016	a.i. 2017	a.i. 2018
Numero contribuenti	104.000	190.000	188.000	175.100	135.000	173.300
Ammontare dichiarato -mld di euro	38,5	116	132,9	114	93	83

Fonte: Dipartimento delle finanze - Statistiche sulle dichiarazioni fiscali

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

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

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

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

TABELLA 3.B.1: COMPOSIZIONE DEL REDDITO DICHIARATO DALLE PERSONE FISICHE TITOLARI DI PARTITA IVA PER TIPOLOGIA. ANNO DI IMPOSTA 2018

Tipologia di reddito	Quota sul totale
Reddito di impresa, professionale o da partecipazione in società di persone o assimilate	66,6%
Reddito da regimi agevolati	8,2%
Reddito agricolo	0,5%
Reddito di terreni e fabbricati	3,3%
Reddito da lavoro dipendente e assimilato	20%
Altri redditi	1,4%
Totale	100,0%

In maniera analoga a quanto esposto anche in relazione all'IRES, 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 rientranti nei regimi agevolati, i cui redditi sono, in ogni caso, sottoposti a tassazione sostitutiva e non rilevano ai fini della determinazione del reddito imponibile IRPEF³⁴.

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

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

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

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

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

La distinzione fondamentale con la metodologia adottata per l'IRES si rinviene nella determinazione dell'aliquota da applicare al risultato lordo di gestione non dichiarato ($RLGnd_{IRPEF}$) al fine di determinare l'imposta evasa, in quanto la previsione di un'aliquota crescente per scaglioni di reddito complessivo che caratterizza l'IRPEF comporta che l'aliquota media che si applicherebbe sulla base IRPEF non dichiarata ($BIND_{IRPEF}$) possa ragionevolmente essere diversa dall'aliquota media sul dichiarato. Per tenere conto di tale aspetto, l'aliquota implicita ($AliqI$), calcolata rapportando l'imposta effettiva ($IRPEFe$) al risultato di gestione dichiarato ($RLGd_{IRPEF}$), 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 accertamenti³⁵, ottenendo l'aliquota $AliqI^*_{IRPEF}$

³⁴ L'impatto di tale esclusione è considerevole in termini di numero di soggetti, in quanto riguarda circa il 25% delle imprese presenti negli archivi fiscali, ma il peso in termini di valore aggiunto prodotto, che ammonta a circa l'1,7% del totale dichiarato, è notevolmente più contenuto. In particolare, i contribuenti minimi rappresentano circa la metà della platea degli esclusi nell'anno d'imposta 2011 e quasi il 60% nel 2017, in conseguenza della riforma dei regimi fiscali agevolati. Inoltre, 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) nonché il settore pubblico, per il quale si ipotizza assenza di evasione.

³⁵ Le stime *bottom up* sono realizzate a partire dalle risultanze degli accertamenti effettuati su contribuenti selezionati in base ad analisi del rischio evasione da parte dell'Amministrazione. Al fine di 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

che, applicata a $RLGnd_{IRPEF}$, consente di stimare l'ammontare di IRPEF derivante dall'omessa dichiarazione da parte delle imprese e dei lavoratori autonomi:

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

$$IRPEFnd = RLGnd_{IRPEF} * Aliql^*_{IRPEF}$$

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

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

TABELLA 3.B.2: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI E RAPPORTI RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL. ANNI 2013-2018

	Anno	2013	2014	2015	2016	2017	2018*
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEF _{nv})	Non dichiarato (*)	28.508	29.862	30.384	32.077	30.522	29.903
	Non versato (**)	1.667	1.732	1.797	1.871	1.781	1.744
	Complessivo	30.175	31.594	32.182	33.949	32.303	31.647
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEF _{nv} / IRPEF _p)	Non dichiarato (*)	62,9%	63,9%	64,0%	64,2%	66,1%	63,1%
	Non versato (**)	3,7%	3,7%	3,8%	3,7%	3,9%	3,7%
	Complessivo	66,5%	67,6%	67,8%	68,0%	69,9%	66,8%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF _{nv} / PIL)	Non dichiarato (*)	1,8%	1,8%	1,8%	1,9%	1,8%	1,7%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	1,9%	1,9%	1,9%	2,0%	1,9%	1,8%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2018 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2017 semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2017 e 2018.

Complessivamente, dai circa 30,2 miliardi di euro stimati nel 2013 si sale a 33,9 miliardi stimati nel 2016 per poi riscendere intorno ai 31,6 miliardi del 2018. L'inversione di tendenza registrata negli ultimi anni sembrerebbe riconducibile alle innovazioni normative intervenute, in particolare con riferimento alla riforma del regime di contabilità semplificata (quadro RG della dichiarazione). L'impatto di tale

—

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

innovazione, tuttavia, non si riflette immediatamente sulla propensione al *gap* da omessa dichiarazione, che presenta un andamento crescente, dal 62,9% del 2013 al 66,1% del 2017, per poi iniziare a flettere, almeno in base ai dati provvisori attualmente disponibili, solo nel 2018 (63,1%). Allo stesso tempo la propensione al *gap* da omesso versamento, sempre rapportata all'IRPEF potenziale, è stabile, con lievi oscillazioni attorno al 3,8%.

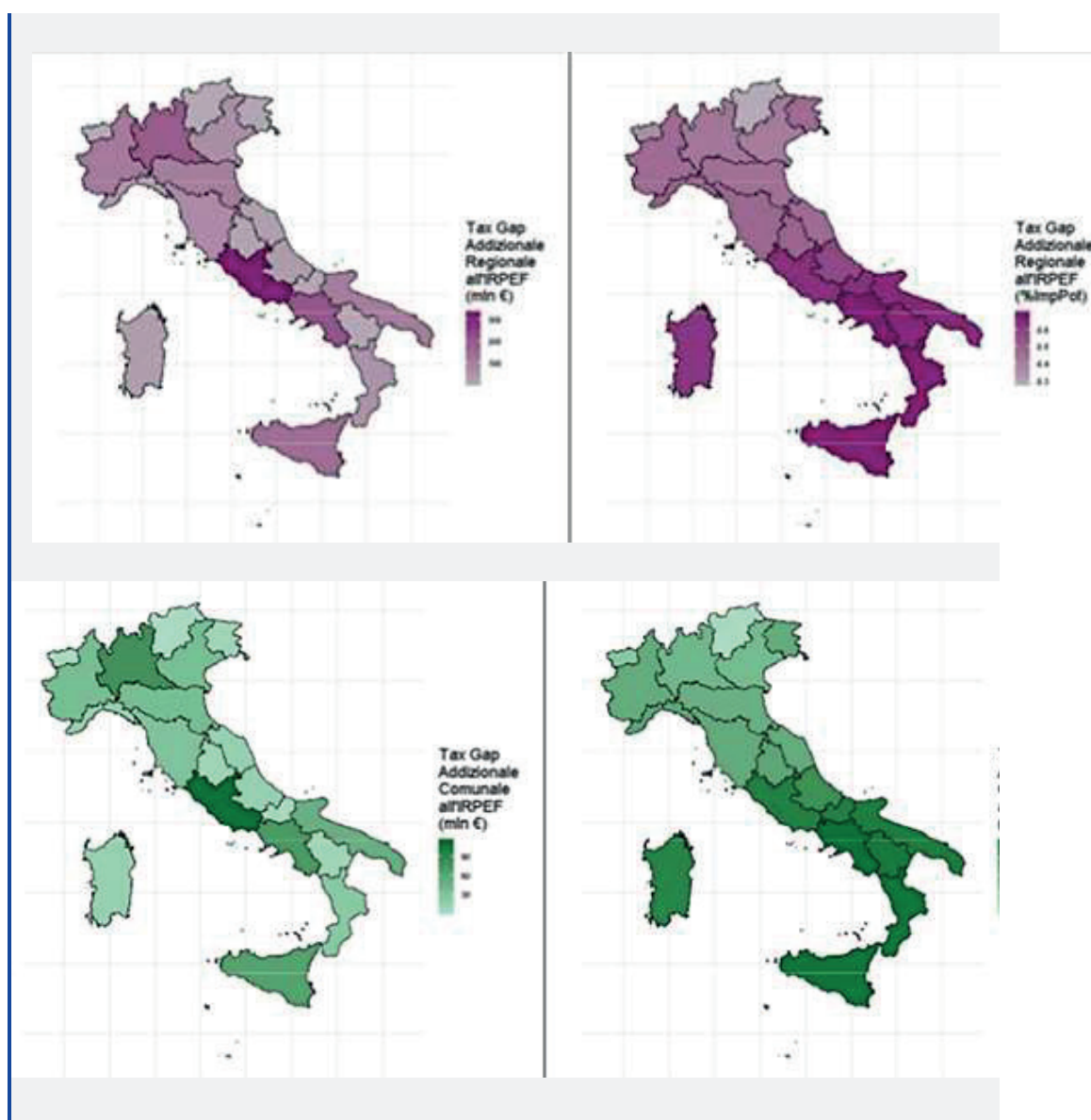
Box 3.B.1: Il *tax gap* delle addizionali per i titolari di partita IVA

Le addizionali regionali e comunali all'IRPEF rappresentano la quota aggiuntiva di imposta sui redditi destinata agli Enti locali, la cui determinazione risulta dall'applicazione di un'aliquota differenziata sul territorio, all'interno dei margini fissati dalla legge, ad una base imponibile pressoché sovrapponibile con quella del tributo nazionale. Le seguenti mappe mostrano la distribuzione del *gap* delle addizionali regionale e comunale (media 2013-2018) per i contribuenti titolari di partita IVA. Il *gap* delle addizionali è calcolato moltiplicando la quota di *gap* IRPEF aut attribuita a ciascuna regione³⁶ per un coefficiente che tiene conto della diversa incidenza delle addizionali rispetto all'IRPEF in ciascuna regione. Trattandosi di una procedura ancora in fase sperimentale, non si è ritenuto di includere tali risultati nelle stime complessive del *gap*.

I coefficienti su menzionati sono influenzati sia dalla differente determinazione dell'aliquota a livello locale, sia dalla diversa distribuzione dei redditi imponibili tra le regioni. Ne consegue che, in termini di importi, la regione maggiormente colpita dal fenomeno risulta essere il Lazio, che oltre a registrare una quota non trascurabile del *gap* IRPEF, è anche caratterizzata da aliquote delle addizionali più elevate. D'altra parte, se si osserva lo stesso fenomeno in termini di propensione, ovvero rapportando gli importi al gettito potenziale, si riscontra la consueta dicotomia tra regioni settentrionali e meridionali, con queste ultime che presentano una maggiore tendenza alla *non compliance*.

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

³⁶ La ripartizione regionale del *gap* IRPEF viene effettuata replicando a livello regionale la procedura di stima del *tax gap* nazionale: in particolare, il risultato lordo di gestione potenziale viene ricavato a partire dai conti regionali delle famiglie produttrici (cui vengono apportate le stesse correzioni effettuate per il corrispondente importo nazionale) mentre il costo del lavoro non dichiarato è tratto dai conti territoriali.



A partire dall'edizione 2019, si inserisce una nuova componente del *gap* relativa agli omessi versamenti ascrivibili ai non titolari di partita IVA (Tabella 3.B.3). Si tratta di contribuenti che non dichiarano redditi derivanti dalle attività imprenditoriali e professionali ma risultano percepire altre tipologie di redditi (quali ad esempio da lavoro dipendente, da pensione, derivanti da rendite, ecc.). Per questi, le ultime informazioni disponibili si riferiscono all'anno d'imposta 2016.

La serie storica dal 2011 a 2016, evidenzia un ammontare degli omessi versamenti che passa da 884 a 1.040 milioni di euro, mostrando una crescita costante su tutto il periodo. Tuttavia, rapportando tale valore all'imposta dichiarata, l'incidenza risulta pressoché costante, con un valore pari allo 0,5%. L'entità molto modesta di tale percentuale, se confrontata con la numerosità dei

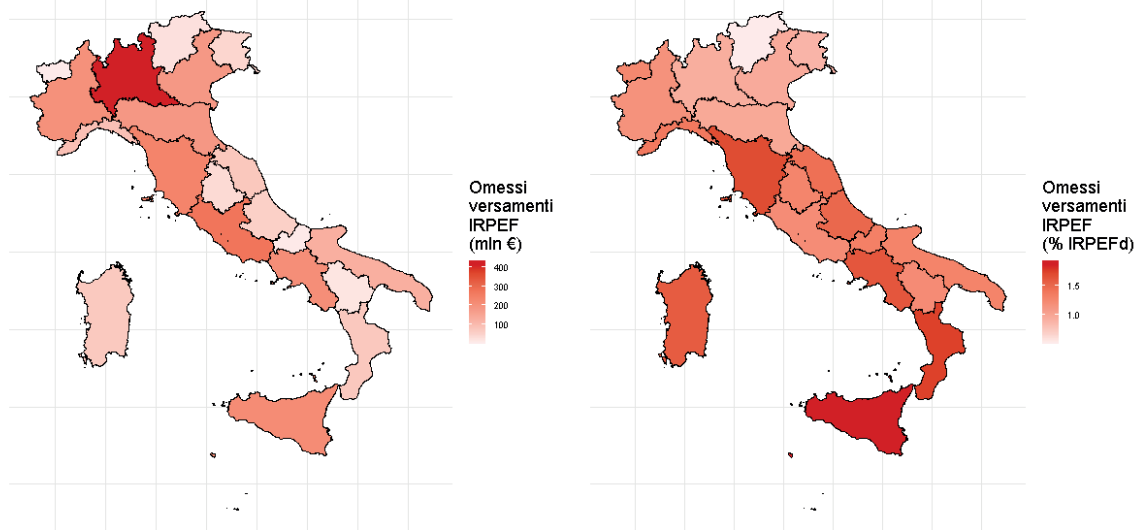
titolari di partita IVA, è ascrivibile al ruolo esercitato dai sostituti di imposta che, per una una larga parte dei redditi dichiarati dalla platea sotto osservazione, presiedono anche al versamento dell'imposta.

TABELLA 3.B.3: AMMONTARE DEGLI OMESSI VERSAMENTI (IN MILIONI DI EURO) IRPEF E ADDIZIONALI, PER TITOLARI I NON TITOLARI DI PARTITA IVA. ANNI 2011-2016

		Anno	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Non titolari di partita IVA	Ammontare		884	917	972	993	1.021	1.050
	Percentuale sull'imposta dichiarata		0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%

La figura che segue riporta, invece, la distribuzione territoriale dei mancati versamenti IRPEF (media 2011-2016) per tutte le tipologie di contribuenti, in milioni di euro (a sinistra) e in rapporto all'imposta dichiarata (a destra). Nella distribuzione degli importi, predomina la regione Lombardia, caratterizzata sia da una maggiore quota di popolazione, sia da un reddito pro-capite più elevato della media, mentre l'incidenza percentuale risulta più omogenea, con le eccezioni della Sicilia e del Trentino Alto Adige, che si collocano rispettivamente all'estremo superiore ed inferiore della scala.

FIGURA 3.B.1: DISTRIBUZIONE REGIONALE DEI MANCATI VERSAMENTI IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA (A DESTRA). MEDIE 2011-2015



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

Si presentano di seguito i risultati relativi alla stima del *tax gap* IRPEF per i soggetti che esercitano attività d'impresa e/o lavoro autonomo mediante l'utilizzo di un approccio di tipo

bottom up, che integrano e aggiornano i risultati presentati nella Relazione per l'anno 2019³⁷. Il *tax gap* IRPEF per il lavoro autonomo e l'impresa rappresenta la quota più rilevante del totale *tax gap* IRPEF, pari a circa l'85% del totale.

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

Il metodo qui utilizzato, denominato *consumption-based method* (Pissarides e Weber, 1989; Hurst et al., 2014; Cabral et al., 2019) e utilizzato in diversi Paesi (Danimarca, Norvegia, Nuova Zelanda, Regno Unito, Stati Uniti, Svezia), consente di quantificare il tasso di evasione del reddito derivante da attività d'impresa e/o lavoro autonomo mediante la stima della relazione consumo-reddito utilizzando micro dati sui consumi e sui redditi. In particolare, la relazione consumo-reddito dei lavoratori autonomi viene confrontata, a parità di condizioni individuali e/o familiari, con la stessa relazione ottenuta per la categoria dei lavoratori dipendenti, i quali si assume abbiano un tasso di evasione pari a zero. Più precisamente si assume che gli individui soggetti a ritenuta d'imposta, principalmente dipendenti, abbiano un tasso di evasione nullo (di conseguenza, se si ammette la possibilità di evasione da parte dei lavoratori soggetti a ritenuta d'imposta, il tasso di evasione che il metodo qui adottato consente di stimare per i lavoratori autonomi rappresenta un valore minimo. Lo scostamento osservato, a parità di condizioni individuali e/o familiari, tra lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti viene interpretato come misura dell'evasione attribuibile alla prima categoria di soggetti.

La metodologia di stima dell'evasione IRPEF per il lavoro autonomo adottata dal Dipartimento delle finanze è stata sviluppata in due stadi; come discusso nel contributo di Bazzoli et al. (2020).

Nel primo stadio si è costruito un dataset su base familiare mediante *matching* esatto dei soggetti, contenente informazioni sui consumi e sulle caratteristiche individuali e/o familiari, che derivano dall'Indagine sui consumi delle famiglie (fonte Istat) riferita all'anno 2013, e sui redditi. I dati sui redditi derivano dalle dichiarazioni fiscali per gli stessi soggetti per gli anni 2009-2016: l'utilizzo di un arco temporale di osservazione più ampio per i redditi consente di approssimare il livello di reddito permanente come media su sette anni del reddito annuale, evitando quindi l'utilizzo del metodo delle variabili strumentali, in assenza di strumenti convincenti per limitare il problema dell'endogeneità del reddito corrente (Engström and Hagen, 2017; Bazzoli et al. 2020). In aggiunta, sono stati utilizzati dati sulla ricchezza immobiliare degli individui, di fonte MEF, e dati sulla ricchezza finanziaria contenuti nell'Archivio dei Rapporti Finanziari disponibili per gli anni 2014-2017.

³⁷ La stima è stata condotta dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, nell'ambito di un progetto di studio e ricerca svolto in collaborazione tra il Dipartimento delle Finanze e l'Università degli Studi di Milano, l'Università degli Studi dell'Insubria e la Fondazione Bruno Kessler-IRVAPP. La definizione delle metodologie di stima *bottom up* e *top down* è riportata nel paragrafo 1.C della presente Relazione.

Nel primo stadio, la relazione consumo-reddito è stata stimata usando solo i dati sul consumo di cibo, che, a parità di condizioni individuali e/o familiari, si assume non registrino differenze significative per le due categorie messe a confronto (lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti). In termini formali, i risultati per i tassi di evasione sono stati ottenuti dalla stima della seguente relazione qui riportata in forma semplificata (per maggiori dettagli si rimanda al contributo di Bazzoli et al., 2020):

$$\ln C_i = \beta \ln Y_i + X' \alpha + \sum_{l=1}^L \frac{\delta S_l \mu_l}{\gamma_l} z_l + \epsilon_i$$

dove $\ln C_i$ rappresenta il logaritmo del consumo di cibo, $\ln Y_i$ il logaritmo del reddito permanente per la famiglia i -esima. Il vettore X comprende l'insieme delle caratteristiche individuali e/o familiari e/o altre variabili utilizzate come controlli. La variabile S_l è una variabile dicotomica che assume valore 1 per i lavoratori autonomi e valore 0 per i lavoratori dipendenti; la variabile z_l contiene un insieme di caratteristiche osservabili che influenzano la quota di reddito dichiarata; da ultimo il termine di errore ϵ_i . I termini β , α , δ , μ_l sono coefficienti da stimare.

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

$$1 - \hat{k}_{iS} = 1 - \exp \left[- \frac{\sum_{l=0}^L \hat{\gamma}_l E(z_l)}{\hat{\beta}} \right].$$

Rinviando per maggiori approfondimenti al contributo di Bazzoli et al. (2020), è interessante rilevare che il tasso di evasione per i lavoratori autonomi che deriva dalla stima delle relazioni di cui sopra può essere disaggregato per categorie di soggetti sulla base di caratteristiche individuali (ad esempio, sesso, classe di età e livello di istruzione del capofamiglia), familiari (ad esempio, coppie con figli *versus* single), territoriali sulla base della residenza della famiglia, che fanno parte dell'insieme delle caratteristiche z_l . Di conseguenza, è possibile introdurre eterogeneità nella stima del tasso di evasione per i lavoratori autonomi.

I principali risultati ottenuti nel primo stadio dell'analisi, nel quale si identificano le famiglie di lavoratori autonomi come quelle famiglie che hanno un reddito da lavoro autonomo e/o impresa uguale o maggiore al 50% del totale reddito familiare, si possono sintetizzare come di seguito. In aggregato, il tasso di evasione del reddito dei lavoratori autonomi è stimato pari a circa il 40% del reddito potenziale totale, dato dalla somma del reddito dichiarato e dal reddito non dichiarato.

È importante sottolineare che questa stima è ottenuta considerando le famiglie di lavoratori autonomi come quelle famiglie che hanno un reddito da lavoro autonomo e/o impresa uguale o maggiore al 50% del totale reddito familiare, definizione adottata in quanto coerente con il contesto istituzionale italiano e che consente di confrontare i risultati con il metodo di stima *top down*. Tuttavia, se si adotta la definizione di famiglie di lavoratori autonomi utilizzata nella letteratura internazionale, nella quale si identificano le famiglie di lavoratori autonomi come quelle famiglie che hanno un reddito da lavoro autonomo e/o impresa uguale o maggiore al 25% del totale reddito familiare, si ottiene un tasso di evasione inferiore e in linea con l'evidenza internazionale (Stati Uniti, Svezia, Regno Unito) ottenuto utilizzando questo metodo.

I risultati dell'approccio *bottom up* mostrano che il tasso di evasione dei lavoratori autonomi è mediamente più elevato per le famiglie con capofamiglia avente livello di istruzione basso (titolo di studio elementare) e alto (titolo di studio laurea e/o superiore). Una possibile spiegazione può essere legata al settore produttivo in cui sono occupati i soggetti con livelli di istruzione bassi (es. servizi alla persona, agricoltura) e alti (es. professioni liberali). Dall'analisi condotta con micro dati, inoltre, si evidenzia che i soggetti single mostrano un tasso di evasione maggiore rispetto alle famiglie in coppia. I risultati ottenuti nel primo stadio sono confermati anche utilizzando misure di consumo alternative rispetto al consumo di cibo, dopo aver inserito un insieme di variabili di controllo nella relazione di cui sopra, e aver adottato metodologie di stima diverse (OLS e IV).

Nel secondo stadio, si utilizzano i tassi di evasione per i lavoratori autonomi e le imprese stimati nel primo stadio per creare un dataset di *input*, che tiene conto dei redditi corretti per l'evasione, per la componente italiana del modello di microsimulazione fiscale EUROMOD (Ceriani et al., 2020). In questo modo, è possibile: quantificare gli effetti aggregati dell'evasione fiscale dei lavoratori autonomi, in termini di base imponibile evasa, di IRPEF e di contributi sociali evasi e studiare gli effetti distributivi dell'evasione fiscale dei lavoratori autonomi in Italia. La scelta del modello di microsimulazione EUROMOD, alternativamente all'utilizzo del modello di microsimulazione *tax-benefit* del Dipartimento delle finanze, è motivata dal fatto che il primo (EUROMOD) consente di utilizzare il campione di dati proveniente dall'Indagine sui consumi delle famiglie, mentre il secondo (*tax-benefit* Dipartimento delle finanze) è costruito a partire dal campione di dati proveniente dall'Indagine EU-SILC.

La tabella seguente riporta i principali risultati ottenuti con riferimento all'anno 2018. Dalle nostre stime si evince che **il reddito da lavoro autonomo e impresa evaso è pari a circa 71,5 miliardi di euro, a cui corrisponde un'IRPEF evasa pari a circa 26 miliardi di euro**. L'imposta evasa è stata calcolata nell'ipotesi che il reddito da lavoro autonomo e impresa evaso sia soggetto interamente a tassazione. Inoltre, per l'anno 2018, i contributi sociali dei lavoratori autonomi evasi ammontano a circa 8,6 miliardi di euro. Dalle stime effettuate risulta che l'IRPEF evasa, data la struttura progressiva dell'imposta, si concentra nei decimi di reddito più elevati, con l'ultimo decimo di reddito che avrebbe un'aliquota media pari al 45% circa, rispetto all'attuale 22% circa, se si venisse sottoposto a imposizione fiscale anche il reddito da lavoro autonomo e impresa non dichiarato. In aggiunta, dai risultati emerge che, con riferimento all'evasione fiscale, la distribuzione del reddito imponibile equivalente in Italia risulta essere più diseguale: l'indice di Gini in presenza di evasione risulta essere più alto di circa il 5% (0,448) rispetto a quello in assenza di evasione (0,425).

Infine, è utile rilevare che i risultati ottenuti con la metodologia *bottom up* qui adottata sono in linea con le stime del *tax gap* IRPEF lavoro autonomo e impresa riportati nel paragrafo 3.B e ottenuti mediante l'applicazione della metodologia *top down*, pari a circa 29,9 miliardi per l'anno 2018 relativamente all'IRPEF non dichiarata. La differenza tra i risultati *bottom up* e *top down* può essere spiegata principalmente dal fatto che, nell'approccio *bottom up* qui utilizzato, si considerano come famiglie di lavoratori autonomi le famiglie con una quota di reddito da lavoro autonomo e impresa uguale o superiore al 50% del reddito totale. Di conseguenza, l'approccio *bottom up* qui adottato non consente di quantificare l'evasione IRPEF delle famiglie con una quota di reddito da lavoro autonomo e impresa inferiore al 50% del totale, a differenza dell'approccio *top down* che utilizzando i dati di Contabilità nazionale permette di misurare il *tax gap* IRPEF anche per questa categoria di lavoratori autonomi e impresa.

RISULTATI TAX GAP IRPEF LAVORO AUTONOMO E IMPRESA. ANNO 2018. DATI IN MILIONI DI EURO

Variable	Dichiarato (A)	Potenziale (B)	Variazione (B-A)
Reddito imponibile IRPEF totale	829.281	900.744	71.463
Reddito lavoro autonomo e impresa totale	105.313	176.775	71.463
Reddito imponibile IRPEF lavoro autonomo e impresa famiglie autonomi	103.759	175.222	71.463
IRPEF totale	165.823	191.615	25.792
Contributi sociali lavoro autonomo e impresa	22.477	31.141	8.664
Reddito disponibile	665.927	702.839	36.912

Le variazioni possono presentare alcune differenze marginali dovute ad arrotondamenti.

Per quanto riguarda il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari, si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2012-2017, già pubblicate il 27 novembre 2019 a seguito della revisione dei Conti nazionali effettuata dall'Istat. Per stimare i dati relativi al 2018 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia Non Osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di ottobre 2020.

La stima dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) evasa dai lavoratori dipendenti irregolari è complementare rispetto alle stime effettuate dall'Agenzia delle entrate per calcolare il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ad altre categorie di soggetti. I lavoratori dipendenti irregolari rappresentano una quota rilevante del mercato del lavoro irregolare che, in senso ampio, può essere definito come insieme di attività lavorative volontariamente sottratte all'osservazione da parte delle autorità al fine di evitare il pagamento delle imposte in senso lato, dei contributi sociali obbligatori, e di non ottemperare alle regolamentazioni amministrative e agli *standard* del mercato del lavoro³⁸. Da questo punto di vista, l'*input* di lavoro dipendente irregolare può riguardare un insieme eterogeneo di tipologie lavorative: posizioni totalmente irregolari, lavoratori formalmente regolari con altre occupazioni non regolari, ore lavorate in nero o con retribuzioni e/o altri compensi percepiti "fuori busta paga", immigrati illegali.

Con riferimento agli anni di imposta 2012-2017, 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 nazionale³⁹ e sui dati delle

³⁸ Per approfondimenti, si veda Schneider, F. & Williams, C.C. (2013) "*The Shadow Economy*", The Institute of Economic Affairs, Londra.

³⁹ Le definizioni adottate sono contenute nella nota metodologica del già citato Report dell'Istat "L'Economia Non Osservata nei Conti nazionali: anni 2011-2014" del 14 ottobre 2016; per ulteriori elementi si veda De Gregorio, C. & Giordano, A. (2014) "*Nero a metà*": contratti part-time e posizioni full-time fra i dipendenti

dichiarazioni fiscali elaborati dal Ministero dell'economia e delle finanze. Tale approccio consente di approssimare l'IRPEF evasa sulle posizioni lavorative classificate dall'Istat come totalmente irregolari applicando le aliquote registrate nel mercato regolare nella stessa branca di attività.

I risultati di seguito riportati sono ottenuti mediante un'analisi in due stadi. Nel primo stadio, dalla base imponibile evasa totale (fiscale e contributiva) elaborata dall'Istat, pari al numero (medio annuo) delle posizioni irregolari moltiplicato per la retribuzione pro-capite degli irregolari, sono stati sottratti i contributi a carico del lavoratore, al fine di ottenere la base imponibile evasa rilevante ai fini IRPEF. Nello specifico, la base imponibile evasa rilevante ai fini IRPEF⁴⁰ presenta le stesse caratteristiche di quella totale elaborata dall'Istat: i) articolazione settoriale (98 codici attività economica); ii) suddivisione sulla base della dimensione di impresa (3 classi di addetti: 1-5, 6-9, 10-19); iii) utilizzo di due ipotesi:

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

Nel secondo stadio, l'ammontare dell'IRPEF evasa riconducibile alle posizioni lavorative irregolari dipendenti è ottenuta applicando alla base imponibile rilevante ai fini IRPEF un'aliquota media effettiva derivante dalle dichiarazioni fiscali dei lavoratori dipendenti presentate per ogni anno di imposta sotto osservazione⁴¹. In particolare, si è proceduto a calcolare le aliquote medie effettive, pari al rapporto tra imposta netta e reddito imponibile, per ognuno dei 98 settori di attività economica e sulla base della ripartizione dimensionale di impresa discussa in precedenza. La Tabella 3.B.4 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2012-2017. 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.

delle imprese italiane", Istat workingpaper, n. 3. Si noti, in particolare, che la definizione di lavoro irregolare utilizzata dall'Istat non include le componenti dei compensi "fuori busta paga".

⁴⁰ Il dettaglio puntuale relativo alla definizione e al calcolo della base imponibile evasa totale è definito nel successivo Paragrafo H, relativo alla stima del *gap* per i contributi sociali sul lavoro dipendente.

⁴¹ Fonte MEF - dati del sostituto d'imposta principale.

TABELLA 3.B.4: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI. ANNI 2012-2017

VARIABILE	2012		2013		2014		2015		2016		2017	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	32.642	24.801	32.050	25.469	35.022	27.647	37.705	29.175	37.096	27.947	38.791	28.927
di cui:												
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.183	1.416	2.208	1.440	2.287	1.530	2.585	1.618	2.669	1.689	2.725	1.778
Personale Domestico Famiglie	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495	9.323	9.499	8.832	8.881	8.806	8.831
Base imponibile IRPEF evasa	30.422	23.302	29.891	23.940	32.653	25.984	34.657	26.916	34.145	25.836	35.683	26.724
di cui:												
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	1.990	1.291	2.013	1.313	2.084	1.395	2.356	1.474	2.433	1.540	2.484	1.621
Personale Domestico Famiglie	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495	8.806	9.043	8.470	8.517	8.444	8.469
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	3.887	2.932	3.975	3.137	3.964	3.109	4.204	3.215	4.103	3.045	4.338	3.171
di cui:												
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	126	82	146	95	161	107	181	116	157	100	164	107
Personale Domestico Famiglie	1.028	1.023	1.077	1.116	1.073	1.111	1.039	1.058	962	967	969	971
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	462	354	460	369	513	408	558	443	550	416	571	428
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	170	130	182	146	202	161	222	172	219	165	228	171
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.520	3.417	4.618	3.652	4.679	3.678	4.984	3.821	4.871	3.626	5.137	3.770
n. posizioni lavorative irregolari*		2.867		2.864		3.056		3.098		3.054		3.096

Note: importi espressi in milioni di euro.

* importi espressi in migliaia di unità.

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

Nel triennio 2015-2017, con riferimento al totale dei settori di attività economica, le stime dell'evasione IRPEF nazionale e delle addizionali regionali e comunali condotte risultano, in media, pari a 4.997 milioni di euro adottando l'ipotesi 1 e pari a circa 3.739 milioni di euro adottando l'ipotesi 2.

Due aspetti meritano, però, particolare attenzione. Da un lato, nel 2017 si è registrato un incremento delle posizioni lavorative irregolari (+42 mila unità rispetto al 2016) con conseguente aumento del *tax gap* IRPEF pari a 235 milioni di euro. Dall'altro lato, la propensione al *gap* risulta aumentata di 0,1 punti percentuali nel 2017 rispetto al 2016. Si rileva, inoltre, che sono state riviste le serie utilizzate come base di calcolo e alcune metodologie, le quali hanno comportato revisioni del *tax gap* e della propensione al *gap*, risultati inferiori a quelli pubblicati nella Relazione 2019. Infine, è utile rilevare come i risultati rappresentati possano derivare da una sottostima del fenomeno, per almeno tre motivi: i) sono state considerate aliquote calcolate sulla base degli importi dichiarati che riflettono il peso delle imposte dichiarate in ciascuna branca di attività economica; ii) non viene presa in considerazione l'evasione dovuta alle addizionali regionali e locali; iii) le

stime si riferiscono alle sole posizioni lavorative irregolari totali⁴². In aggiunta⁴³, la costruzione delle aliquote effettive risente delle ulteriori limitazioni di seguito indicate:

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

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

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

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

Nella Tabella 3.C.1 si mostra la composizione in termini di numero di imprese e di produzione lorda IRAP (VPL) delle principali tipologie di società di capitali, distinta per dimensione del soggetto. Le società per azioni (Spa) sono prevalenti tra i grandi contribuenti (soggetti per i quali il valore più alto tra i Ricavi/Compensi ed il Volume di affari totale risulta non inferiore a 100 milioni di euro), mentre tra le imprese minori e medie risultano maggiormente presenti le società a responsabilità limitata (Srl); complessivamente, le Srl sono maggiori in numero ma la quota del valore aggiunto prodotto si divide quasi equamente tra esse e le Spa (57,3% le prime e 34,2% le seconde). Per il totale delle società di capitali, i contribuenti di piccole e medie dimensioni dichiarano un VPL pari a 328 miliardi a fronte di 210 miliardi dichiarati dai grandi.

⁴² 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.

⁴³ Per approfondimenti sulla metodologia utilizzata e sulle limitazioni dei risultati presentati, si veda la scheda tecnica allegata.

TABELLA 3.C.1: COMPOSIZIONE PERCENTUALE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI PER FORMA GIURIDICA, CALCOLATA IN BASE SIA ALLA NUMEROSITÀ SIA ALL'AMMONTARE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE LORDA (VPL) - ANNO DI IMPOSTA 2017

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	0,1%	0%	0,1%	0,1%	0,2%	0,1%	0,1%	0,1%
Società a responsabilità limitata	90,1%	88,2%	68,1%	48%	26,1%	17,2%	89%	57,3%
Società per azioni	1,3%	2%	25%	41,5%	68,8%	78,7%	2,5%	34,2%
Società cooperative	7,4%	9,8%	6,2%	6,1%	5,5%	3,3%	7,3%	7%
Altro ⁴⁴	1,1%	0%	0,5%	4,2%	0,4%	0,8%	1,1%	1,4%
Totale	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

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

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

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

Ai fini della presente analisi, non vengono presi in considerazione il settore finanziario, che presenta, tra l'altro, regole di contabilità e modalità di determinazione del reddito non comparabili con gli altri settori⁴⁵, ed il settore pubblico, nel quale si ipotizza non ci sia evasione. La platea di riferimento così definita coincide con quella dei contribuenti IRAP, ovvero, più precisamente, con quella dei soggetti che compilano i campi IC ed IE⁴⁶ della relativa dichiarazione⁴⁷.

Anche in questo caso, per stimare il *gap*, è necessario scegliere un aggregato di riferimento desunto dalla Contabilità nazionale⁴⁸. L'aggregato di riferimento viene individuato nel risultato lordo di gestione potenziale (*RLGp*). Il Prospetto 1 mostra il calcolo di *RLGp* ottenuto a partire dal valore aggiunto al costo dei fattori (*VACF*) di Contabilità nazionale, che rappresenta la misura esauriente, ovvero comprensiva della componente sommersa, dei redditi generati nel processo di produzione di beni e servizi. La metodologia seguita per isolare la quota di *RLGp* attribuibile ai soggetti IRES (qui definita *RLGp_{IRES}*), mira a conservare il carattere esauriente dell'aggregato e ad escludere tutte le componenti che non generano base imponibile. Gli aggregati statistici sono desunti dai Conti nazionali per settore

⁴⁴ In "Altro" sono incluse anche società finanziarie ed enti pubblici, i quali non rientrano però nella platea presa in considerazione per la stima del *tax gap* IRES.

⁴⁵ In questo settore, inoltre, l'eventuale *gap* deriva principalmente da fenomeni elusivi che si stimano con difficoltà tramite il metodo *top down*.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ I risultati dell'analisi si riferiscono al territorio nazionale.

istituzionale in modo da individuare la parte di *RLGp* imputabile ai soli soggetti IRES⁴⁹.

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

RLG non ha un corrispondente immediato dal lato fiscale. Come indicato nel Prospetto 2⁵⁰, il risultato di gestione lordo dichiarato ai fini IRES, *RLGd_{IRES}*, può essere ricostruito integrando i dati di bilancio contenuti nella dichiarazione IRAP con quelli relativi al costo del lavoro dipendente desunto dalle dichiarazioni 770. Così facendo, *RLGd_{IRES}* rappresenta un aggregato economico intermedio tra la produzione lorda IRAP (*PL*) e il reddito rilevante a fini fiscali (*RF*); in particolare, per quanto riguarda il dichiarato, il complesso delle grandezze (contabili e fiscali) che distinguono *RLGd* da *RFd* è indicato con Δd .

Prospetto 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}*)

Prospetto 2 CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE DICHIARATO E RELAZIONE CON LA BASE IMPONIBILE

⁴⁹ Il settore istituzionale considerato per individuare la platea dei contribuenti assoggettati all'IRES è quello delle società non finanziarie, che comprende al suo interno anche gli enti non commerciali che effettuano attività commerciale, con l'esclusione della quota ascrivibile alle società di persone.

⁵⁰ La relazione tra le grandezze illustrate nel prospetto 2 fa riferimento alle voci di bilancio di un'impresa in contabilità ordinaria.

Componenti positivi: (A) Valore della produzione⁵¹

(-) Componenti negativi: (B) Costi della produzione deducibili a fini IRAP⁵², 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 fiscali⁵³

(+/-) 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)**

} Δd

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

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

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

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

⁵¹ 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.

⁵² 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.

⁵³ 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.

$$IRESnd = RLGnd_{IRES} * Aliq_{IRES}^{54}$$

IREsnd rappresenta la componente del *gap* IRES riconducibile ad omessa dichiarazione della base o dell'imposta⁵⁵. Per ottenere il *gap* complessivo occorre aggiungere ad *IREsnd* le somme non versate dovute ad errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (*IREsov*), desunte dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973. Il *gap* IRES è quindi dato da:

$$IREsnv = IRESnd + IRESov$$

e può essere analizzato nelle sue due componenti, sia in valore assoluto, sia in rapporto all'IRES potenziale⁵⁶.

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

⁵⁴ 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 ($Aliq_{IRES}$) 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: $Aliq_{IRES} = IRESe / RLGd_{IRES}$.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ Ovvero la somma di $IREsd$ e $IREsnd$.

TABELLA 3.C.2: AMMONTARE DEL GAP IRES E RAPPORTI RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL. ANNI 2013-2018

	Anno	2013	2014	2015	2016	2017	2018*
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)	9.014	8.306	6.511	7.359	7.354	7.280
	Non versato (**)	1.422	1.425	1.504	1.654	1.652	1.636
	Complessivo	10.437	9.731	8.015	9.013	9.007	8.915
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato (*)	26,3%	23,9%	18,3%	19,7%	20,0%	19,5%
	Non versato (**)	4,1%	4,1%	4,2%	4,4%	4,5%	4,4%
	Complessivo	30,4%	28,0%	22,6%	24,2%	24,6%	23,9%
Gap IRES in % del PIL (IRESNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0,6%	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,6%	0,6%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%

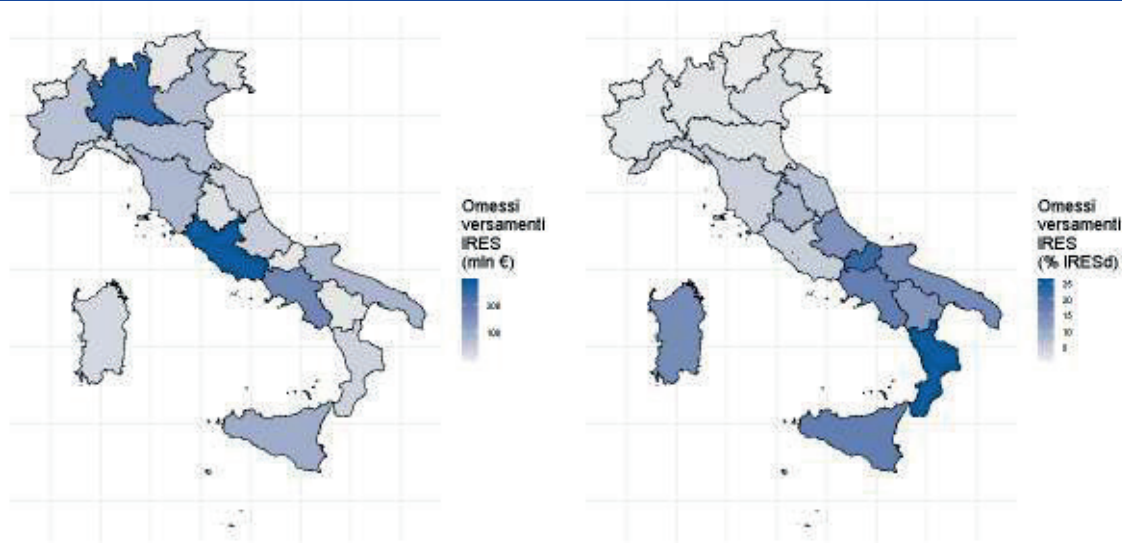
(*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2018 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2017 semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2017 e 2018.

Il gap complessivo scende da 10,4 miliardi di euro nel 2013 a 8 miliardi nel 2015, per poi risalire fino a 9 miliardi nel 2016 e, infine, stabilizzarsi nel biennio 2017-2018.

La propensione all'evasione dell'imposta non dichiarata evidenzia un andamento analogo a quello del gap in valore, con l'unica eccezione del 2017, anno di entrata in vigore della nuova aliquota IRES, laddove si registra un leggero aumento della propensione a fronte di una lieve diminuzione dell'ammontare. L'incidenza dei mancati versamenti sul gap, invece, presenta un trend moderatamente crescente dal 4,1% del biennio 2013-2014 al 4,5% del 2017.

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

FIGURA 3.C.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEI MANCATI VERSAMENTI IRES IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA (A DESTRA). MEDIE 2011-2016

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

Il *gap* dell'IVA⁵⁷ è stimato con il metodo *top down*, confrontando le grandezze IVA potenziali con quelle dichiarate al Fisco. Le prime sono ricavate rendendo coerenti i dati di Contabilità nazionale con la normativa tributaria, le seconde impiegano i dati provenienti dalle dichiarazioni fiscali e dai flussi di finanza pubblica. Le informazioni su cui si fondano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali per quel che riguarda le ultime due annualità pubblicate.

La stima dell'IVA potenziale si ottiene utilizzando i dati relativi a consumi e investimenti (sia pubblici che privati), depurandoli da tutte le transazioni che non rimangono incise dal tributo⁵⁸ (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

⁵⁷ Per la descrizione della metodologia si rimanda alle note metodologiche. Per approfondimenti si veda D'Agosto et al. (2013, 2014, 2016).

⁵⁸ Nell'ambito delle transazioni escluse si annoverano quelle riferite ai beni e i servizi illegali ad esclusione del contrabbando di tabacchi per il quale esiste un equivalente mercato legale.

seguito delle transazioni gravate dal tributo nel periodo di riferimento. Il gettito di competenza economica si fonda, prevalentemente, sui flussi coinvolti nella gestione di cassa del tributo, evidenziati della Tabella 3.D.1. Nella prima colonna è indicata l'IVA lorda da adempimento spontaneo⁵⁹, che rappresenta l'imposta dovuta versata all'Erario a seguito delle transazioni effettuate sul mercato nazionale e quella derivanti dalle importazioni.

TABELLA 3.D.1: FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA. ANNI 2013-2018. DATI IN MILIONI DI EURO

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza economica (2)	Stock crediti (3)	Variazione stock crediti (4)	IVA effettiva di competenza (IVAEC) (5)
2013 ¹	112.273	90.992	35.910	-2.626	93.618
2014	114.490	93.473	34.456	-1.454	94.927
2015 ²	119.376	97.395	35.309	853	96.543
2016	124.336	99.040	36.161	852	98.188
2017 ³	129.574	103.160	40.683	4.522	98.638
2018	133.577	104.728	39.940	-743	105.471

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate.

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

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

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

Il gettito IVA è al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra il criterio di competenza giuridica e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica (colonna 2). Con il termine *stock* di crediti (colonna 3) si definisce l'ammontare di crediti che il contribuente può traslare all'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello *stock* di crediti, da un anno all'altro rappresenta esattamente l'ammontare di IVA detraibile non portata in detrazione nelle liquidazioni periodiche, né richiesta a rimborso né a compensazione entro l'anno. 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, pertanto necessario sottrarre all'IVA di competenza economica (colonna 2) la variazione di tale *stock* (colonna 4).

In base alle norme adottate in sede comunitaria, l'aggregato considerato per il calcolo dei flussi di finanza pubblica è quello dell'IVA di competenza economica⁶⁰ (colonna 2), e non l'IVAEC (colonna 5). Quindi, al fine di effettuare delle

⁵⁹ L'ammontare in oggetto esclude gli introiti derivanti da attività di accertamento e controllo e non comprende le somme versate per condoni e sanatorie.

⁶⁰ La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

comparazioni internazionali del *tax gap* dell'IVA, si utilizza la prima definizione invece che la seconda⁶¹. Nel medio periodo, le stime effettuate con i due diversi aggregati di gettito, tendono a coincidere, pur presentando degli sfasamenti temporali che possono assumere un'entità rilevante.

L'analisi in serie storica di IVAEC evidenzia, nel 2014, un incremento dovuto sia all'effetto dell'innalzamento dell'aliquota *standard*, dal 21% al 22%, sia all'uscita dalla fase recessiva. La dinamica positiva del gettito continua nel 2015 e nel 2016 (1,7% in entrambi gli anni) sospinta, oltre che dal ciclo favorevole, anche dall'introduzione dello *split payment*.

Nel 2017, si assiste ad una marcata divergenza tra IVA di competenza economica e IVAEC: con la prima che aumenta del 4,2%, mentre la seconda presenta una dinamica piuttosto contenuta (+0,5%). Ciò è dovuto al fatto che lo *stock* di crediti cresce di 4,5 miliardi di euro, importo che rappresenta l'incremento massimo rispetto ai valori precedenti della serie storica. Tale variazione è in parte fisiologica e riconducibile al provvedimento relativo all'estensione dello *split payment* alle società partecipate della Pubblica amministrazione e a quelle quotate nel FTSE MIB⁶², le quali hanno potuto usufruire di una proroga nei versamenti di agosto e novembre che, verosimilmente, ha portato al 2018 buona parte dell'IVA dovuta sui loro acquisti in *split*, lasciando inalterata la periodicità della detrazione della stessa imposta, da qui il *break* strutturale del 2017 per lo *stock*.

Nel 2018, si assiste, infatti, ad un ridimensionamento dello *stock* di crediti che si assesta su valori lievemente inferiori a quelli dell'anno precedente. Ciò induce a pensare che gli effetti contabili dovuti all'estensione dello *split payment* si siano esauriti nel 2017. Però, dal momento che l'IVAEC è influenzata dalla variazione dello *stock*, il ridimensionamento del 2018 ha comportato una ulteriore divergenza tra la dinamica dell'IVAEC (+6,9%) e quelle dell'IVA di competenza economica (+1,5%).

Dai flussi IVA, applicando una opportuna aliquota desunta dalle dichiarazioni fiscali, si ottiene la base imponibile dichiarata dai contribuenti (BID), mentre la base potenziale (BIT) si calcola utilizzando i dati di Contabilità nazionale, che includono al loro interno l'economia sommersa⁶³. 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 del *gap* sui saldi di finanza pubblica, lo stesso può essere misurato in termini di imposta. Applicando alla BIT le aliquote di legge è possibile calcolare l'imposta potenziale che sarebbe generata

⁶¹ Si veda CASE (annate varie).

⁶² Il provvedimento è entrato in vigore a partire dal mese di luglio.

⁶³ 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).

dal sistema in assenza di evasione (IVAT). Sottraendo a quest'ultima l'IVAEC risulta agevole quantificare l'ammancio per le casse dello Stato, cioè l'IVA non versata (IVANV), ovvero il vero e proprio *gap* IVA. Dal rapporto tra IVANV e IVAT si ottiene un indicatore di *compliance* relativo all'imposta, che comprende sia l'imposta non dichiarata correttamente al Fisco sia la parte dichiarata e non versata.

La Tabella 3.D.2 riporta le stime delle diverse misure di *compliance* calcolate per gli anni 2013-2018. Rispetto all'edizione precedente della Relazione, le stime⁶⁴ sono state revisionate per incorporare gli aggiornamenti nelle fonti dei dati impiegati, in particolare della componente dei costi intermedi della Pubblica amministrazione, nonché della metodologia applicata alle stime dei costi e degli investimenti indetraibili delle imprese.

TABELLA 3.D.2: GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) E RAPPORTI RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL. ANNI 2013-2018

Aggregato	Tipologia	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	26.496	27.517	26.486	25.152	26.105	23.637
	Dichiarato e non versato ¹	8.422	9.259	9.401	10.306	10.696	9.685
	Totale non versato	34.918	36.776	35.887	35.458	36.801	33.322
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	20,6%	20,9%	20,0%	18,8%	19,3%	17,0%
	Dichiarato e non versato ¹	6,6%	7,0%	7,1%	7,7%	7,9%	7,0%
	Totale non versato	27,2%	27,9%	27,1%	26,5%	27,2%	24,0%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato	1,6%	1,7%	1,6%	1,5%	1,5%	1,3%
	Dichiarato e non versato ¹	0,5%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,5%
	Totale non versato	2,2%	2,3%	2,2%	2,1%	2,1%	1,9%

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate.

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

Nell'intervallo 2013-2018 la media del *gap* in valore è pari a 35,5 miliardi; il valore minimo, circa 33 miliardi, viene raggiunto nel 2018. Da una prima analisi della serie appare evidente il trend decrescente a cui si assiste a partire dal 2015, imputabile principalmente all'introduzione dello *split*, con un *break* nel 2017 dovuto ai sopra menzionati effetti contabili legati allo *stock* di crediti.

Per avere una misura della *compliance* occorre considerare la propensione a non versare l'imposta, ossia il rapporto tra *gap* e imposta potenziale (Tabella 3.D.2). Tale indicatore oscilla tra 27,9% (2014) e 24,0% (2018). Nel 2018, il rapporto tra *gap* e imposta potenziale esprime la riduzione più rilevante nel periodo considerato, pari a -2,8 punti percentuali. Per quantificare l'effettivo recupero di *compliance* avvenuto nel 2018, bisogna scontare la perdita registrata nel 2017, dovuta alla

⁶⁴ Per approfondimenti si veda l'Appendice A.

proroga dei versamenti per il secondo *split* sopra accennato, che ha portato all'effetto di cassa del notevole aumento dello *stock* di crediti.

Infatti, il 2017 merita una menzione particolare: la propensione a non adempiere l'imposta, calcolata utilizzando IVAEC, rivela un lieve peggioramento rispetto al 2016 (+0,7 punti percentuali), ritornando al valore assunto nel 2014. Se nel calcolo fosse stata utilizzata l'IVA di competenza economica, il segno sarebbe risultato invertito. Si sarebbe registrato un sensibile miglioramento della *compliance*, con una riduzione della propensione di circa 3 punti percentuali. Ciò implica che i flussi di bilancio pubblico hanno beneficiato, nel 2017, di un extra-gettito dovuto alla riduzione del *gap* per l'IVA. Tale effetto, in termini di effettiva competenza economica, si registra, invece, nel 2018, anno in cui la propensione a non adempiere cala di circa 3 punti percentuali. Un altro fattore concorrente a tale riduzione è stato, nel giugno del 2018, l'introduzione della fatturazione elettronica per le operazioni sui carburanti.

Mediante l'impiego di informazioni amministrative è possibile distinguere, nell'ambito del *gap* complessivo, la componente ascrivibile alla specifica intenzione di non dichiarare l'imposta, da quella riconducibile, almeno in parte, ad errori nell'interpretazione delle norme o a carenze di liquidità (contribuenti che dichiarano di dover pagare l'imposta ma non effettuano il versamento). Quest'ultima è derivata dagli esiti dei controlli automatici effettuati dall'Agenzia delle entrate su tutte le dichiarazioni presentate, ai sensi dell'articolo 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Attualmente, i dati disponibili in versione pressoché definitiva, riguardano gli anni 2013-2016, mentre quelli riferiti al 2017 e al 2018 sono stimati in ragione della dinamica del *gap* complessivo. Il valore dei mancati versamenti è pari a 8,4 miliardi nel 2013 e cresce progressivamente negli anni successivi, superando i 10 miliardi nel 2016. La quota dei mancati versamenti sul *gap* complessivo oscilla tra il 23,2% del 2013 e il 27% del 2016.

Per valutare quanta parte dell'ammontare dei beni e servizi prodotti nell'economia in ciascun anno rappresenta il mancato gettito IVA, il *gap* dell'IVA viene espresso in termini di PIL (riga 3 Tabella 3.D.2): il valore massimo viene raggiunto nel 2014 (2,3%), negli anni successivi tende a ridursi attestandosi sul 2,1% nel 2016 e nel 2017, fino a raggiungere il 1,9% nel 2018.

In analogia con quelle nazionali, le stime territoriali⁶⁵ del *gap* dell'IVA sono effettuate utilizzando i dati di Contabilità nazionale disaggregati su base regionale, nonché alcuni specifici dati dichiarativi che consentono un'opportuna articolazione del gettito relativo. Per identificare una misura regionale del *gap* dell'IVA, sia il gettito teorico che quello di competenza sono ripartiti territorialmente. In questa articolazione occorre tenere conto di due aspetti importanti: il concetto di IVA correlata al luogo di consumo, e quello di IVA riferita alla sede legale dell'impresa. Infatti, mentre il gettito teorico emerge e, quindi, viene stimato dove la spesa è

⁶⁵ Per approfondimento sul metodo si veda D'Agosto, Marigliani, Pisani (2014).

effettuata, ovvero per luogo di consumo, diversamente, l'imposta viene versata sul territorio dove l'impresa ha la sede legale. Per poter effettuare un confronto opportuno tra le due grandezze territoriali si utilizza il quadro VT della dichiarazione IVA, che contiene informazioni sulla ripartizione del gettito dichiarato per la regione dove è stata effettuata la spesa. Dal raffronto tra le grandezze teoriche e quelle effettive derivano i livelli di *gap* dell'imposta e della sua propensione.

La Tabella 3.D.3 riporta la disaggregazione del *gap* dell'IVA per macro-ripartizione territoriale, sia in valore assoluto, sia in termini di propensione. I dati presentati sono la media degli anni 2013-2017⁶⁶. Dall'osservazione della distribuzione territoriale del *gap* dell'IVA risulta che alle regioni del Nord è ascrivibile il 54% dell'ammontare complessivo, circa 19,5 miliardi di euro, mentre è ascrivibile alle regioni del Centro e del Sud e Isole il restante 46%. La percentuale più alta del *gap*, il 34% (12,3 miliardi di euro), si osserva nel Nord Ovest, mentre sia alle regioni del Nord Est (7,1 miliardi di euro), sia all'area del Centro Italia (7,4 miliardi di euro), è ascrivibile il 20% del *gap*. Nel complesso, l'Italia meridionale esprime un quarto del *gap* nazionale, di cui circa l'8% (2,8 miliardi di euro) nelle Isole e il rimanente 17% nelle altre regioni del Sud, per un valore di 6,5 miliardi.

L'esame della distribuzione territoriale della propensione al *gap* dell'IVA rilascia una mappatura della *compliance* diversa rispetto a quella esposta in precedenza. Ciascuna delle aree del Centro Nord esprime una propensione al di sotto della media nazionale del periodo (27,2%): solo il Nord-ovest ci si approssima, con il 27%, mentre nel Nord-est è circa 25,2% e nel Centro il 24,7%. La linea di demarcazione è piuttosto netta: nel Meridione la propensione a non adempiere l'imposta supera di ben oltre quattro punti percentuali la media nazionale. Le Isole hanno una propensione del 32,5%, mentre le altre regioni del Mezzogiorno del 31,7%.

TABELLA 3.D.3: GAP IVA PER RIPARTIZIONE TERRITORIALE IN LIVELLI (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) E RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %). MEDIA 2013-2017

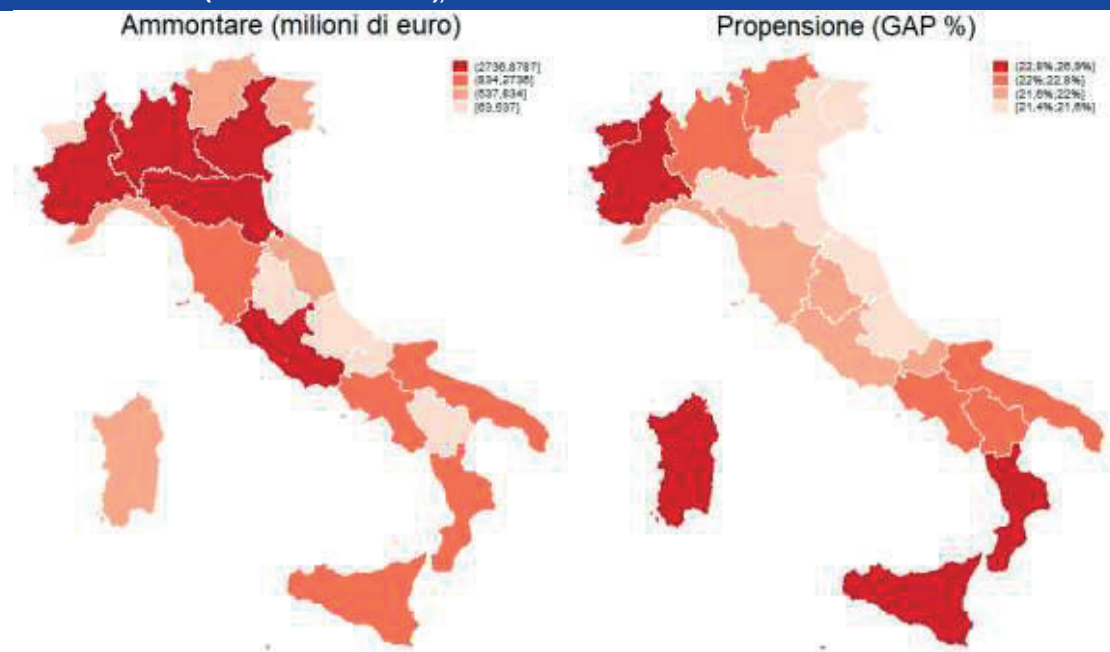
Ripartizione territoriale	GAP IVA mil di euro	Ripartizione territoriale del GAP IVA	Propensione al GAP IVA
NORD-OVEST	12.313	34,2%	27,0%
NORD-EST	7.138	19,9%	25,2%
CENTRO	7.405	20,6%	24,7%
SUD	6.230	17,3%	32,5%
ISOLE	2.882	8,0%	31,7%
ITALIA	35.968	100,0%	27,2%

⁶⁶ Le stime sono coerenti con la serie del *gap* IVA rilasciata nell'edizione 2020. Le annualità a cui si riferiscono i dati di Contabilità nazionale territoriali sono pubblicate l'anno seguente a quello cui si riferiscono i dati nazionali.

Un maggior dettaglio sulla distribuzione regionale del *gap* IVA è fornito dalla Figura 3.D.1, in cui sono mostrati i livelli di *gap* in media, sia in termini assoluti che percentuali, per il periodo 2013 - 2017. Come era già possibile ipotizzare dall'analisi congiunta delle colonne (2) e (4) della Tabella 3.D.3, non c'è concordanza fra le regioni ad alta propensione ad evadere con quelle con maggior ammontare evaso.

La quasi totalità delle regioni del Mezzogiorno, infatti, mostra livelli di propensione ad evadere decisamente più elevati rispetto al resto d'Italia, con un picco riscontrabile nelle regioni Basilicata e Calabria (entrambe intorno al 36%). Tuttavia, nelle regioni con una minor propensione, data la loro dimensione economico e demografica superiore alla media, si assiste comunque a un fenomeno di evasione in termini monetari significativamente alto, con l'ammontare maggiore registrato in Lombardia (8,7 miliardi di euro) seguita dal Lazio (quasi 4,6 miliardi di euro).

FIGURA 3.D.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEL GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) E DELLA PROPENSIONE AL GAP (VALORI PERCENTUALI), MEDIA 2013-2017



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

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

L'IRAP riveste un'importanza notevole nell'identificazione del *tax gap* poiché la sua base imponibile, da un punto di vista definitorio, è molto simile al valore

aggiunto calcolato dall'Istat nella misurazione dell'insieme dei redditi che concorrono, ogni anno, alla formazione del PIL del Paese. Ovvero, la base imponibile IRAP comprende il reddito imponibile che deriva dall'attività di produzione di beni e servizi di mercato. Tale caratteristica, associata alla vastità delle platee dei contribuenti interessati dal tributo (circa 3,45 milioni di contribuenti nel 2018, 115.000 in meno rispetto all'a.i. 2017), fa sì che la base imponibile IRAP rilevi non solo ai fini della stima dell'evasione del tributo, ma anche perché rappresenta un indicatore macro del valore aggiunto occultato al Fisco.

La metodologia di calcolo del *gap* è di tipo *top down* e si basa sul confronto tra i dati fiscali ed il valore aggiunto al costo dei fattori (VACF), misurato dalla Contabilità nazionale Istat. Quest'ultimo incorpora al suo interno una stima dell'Economia non osservata (si veda il Capitolo 2). Al fine di isolare il *gap*, sul VACF si operano delle trasformazioni per renderlo omogeneo con il dato fiscale⁶⁷. Il risultato che si ottiene è denominato produzione lorda potenziale (PLP). La PLP è, pertanto, il saldo tra componenti positive e negative del reddito, da cui si deriva la base imponibile IRAP, calcolata a partire da dati di fonte Istat. Pertanto, la PLP si definisce come esauriente, poiché rappresenta quanto i contribuenti dovrebbero riportare nella dichiarazione IRAP se fossero dichiarate tutte le transazioni che avvengono sul mercato, sia quelle conosciute al Fisco sia quelle occultate.

Se si prescinde dalla componente relativa all'Economia non osservata, da un punto di vista definitorio, la PLP si differenzia dalla Produzione lorda IRAP riportata in dichiarazione, perché, da un lato, la PLP è al lordo degli ammortamenti, come definiti dalla Contabilità nazionale, mentre, dall'altro lato, la Produzione lorda IRAP è al netto degli ammortamenti, come definiti dalla normativa fiscale (ovvero esclude gli ammortamenti dal calcolo delle componenti negative del reddito). Per sterilizzare questa differenza, si definisce come produzione lorda IRAP dichiarata (PL) la somma della Produzione lorda IRAP e degli ammortamenti riportati in dichiarazione.

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

$$PLP-PL=PLND$$

⁶⁷ Le correzioni interessano sia la platea dei contribuenti sia la definizione degli aggregati fiscali. In entrambi i casi si escludono quelle componenti che concorrono alla determinazione del valore aggiunto ma non hanno rilevanza ai fini del tributo considerato. Tali interventi sono descritti sinteticamente nella nota metodologica. La PLP nel 2017 si attesta intorno a valori pari al 59,3% del VACF. Tale rapporto fa registrare una flessione di circa 1 punto percentuale rispetto a quello medio del quinquennio precedente. La flessione dipende dall'esenzione dell'imposta per il settore agricolo e dall'allargamento della platea dei contribuenti che accedono al regime di vantaggio conseguente alle modifiche introdotte con la legge di stabilità del 2016.

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)⁶⁸:

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

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 parziale o totale (IRAPnd)⁶⁹

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

Il *gap* IRAP complessivo si ottiene aggiungendo alla parte non dichiarata quella risultante dagli omessi versamenti (IRAPov) ricostruita attraverso l'archivio dei controlli automatizzati delle dichiarazioni⁷⁰. Il *gap* IRAP è quindi pari a:

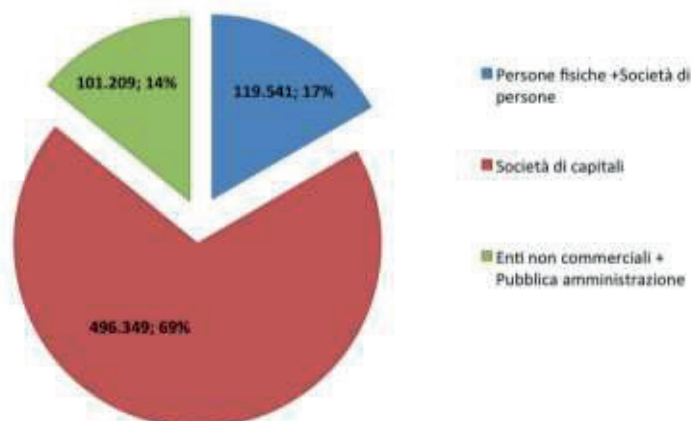
$$IRAPNV_{ij} = IRAPND_{ij} + IRAPov_{ij}$$

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 dalle risultanze dell'Amministrazione fiscale. Con riferimento alla PL si riporta, nella Figura 3.E.1, la distribuzione della base imponibile disaggregata per forma giuridica del soggetto dichiarante. Se si considera la media degli anni 2013-2018, si osserva che il 17% del gettito proviene dalle persone fisiche e dalle società di persone, il 69% dalle società di capitali e il 14% dagli enti non commerciali e dalle pubbliche amministrazioni.

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

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

⁷⁰ Art. 36bis Decreto del Presidente della Repubblica 29 Settembre 1973, n. 600).

FIGURA 3.E.1: PRODUZIONE LORDA MEDIA 2013-2018. DATI IN MILIONI DI EURO

Il *gap* dell'IRAP dovuto a mancata dichiarazione (*IRAPnd*) è per ipotesi nullo per gli Enti non commerciali pubblici e le Pubbliche amministrazioni. Una assunzione analoga si effettua per il settore delle banche e delle assicurazioni. Di conseguenza, nel proseguo, per valutare l'intensità del *gap* IRAP, lo stesso è rapportato all'imposta potenziale complessiva, comprensiva della parte degli Enti non commerciali, delle Pubbliche amministrazioni, delle banche e delle assicurazioni. Tale rapporto fornisce una misura della propensione all'evasione del totale dei soggetti incisi dal tributo.

Nella Tabella 3.E.1 sono riportati i valori del *gap* IRAP in assoluto, in percentuale della base potenziale e del PIL, disaggregati tra la componente dovuta alla mancata dichiarazione e quella derivante agli omessi versamenti. Da un punto di vista strutturale il *gap* IRAP complessivo si attesta su valori compresi tra gli 8,3 miliardi del 2013 e i 5,7 del 2018. Una parte di questa consistente contrazione, pari a circa 4 miliardi di imposta, è dovuta ai provvedimenti normativi che, nel 2015 e nel 2016, hanno ridotto la base imponibile IRAP da dichiarare, sia escludendo alcuni aggregati economici sia esonerando alcune categorie di soggetti.⁷¹

Il *gap* dell'IRAP si scompone nella parte dovuta alla mancata dichiarazione, pari, nella media del periodo, a circa l'80% del totale del *gap*, e quella imputabile agli omessi versamenti di imposte dichiarate ed errori (20%). La propensione al *gap* si attesta, nella media del periodo, su un valore pari al 18,9%. Se dalla base potenziale si esclude la componente pubblica, per la quale si formula l'ipotesi di

⁷¹ A tal proposito si segnalano, per l'anno d'imposta 2015: l'introduzione della deduzione integrale del costo di lavoro relativo ai dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato (legge di stabilità 2015) e, per l'anno d'imposta 2016: i) l'esenzione dall'imposta per il settore agricolo e della pesca, ii) l'aumento della deduzione per i soggetti di minori dimensioni, iii) l'estensione ai lavoratori stagionali della deduzione del costo residuo per il personale dipendente (legge di stabilità 2016).

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 28,8% (Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate).

TABELLA 3.E.1: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL. ANNI 2013-2018

	Anno	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IRAP in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	6.764	6.595	4.401	3.968	4.151	4.008
	Non versato	1.619	1.468	1.084	1.024	1.074	1.061
	Complessivo	8.383	8.063	5.485	4.986	5.226	5.069
Gap IRAP in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRApp) ¹	Non dichiarato	18,3%	18,2%	16,1%	15,0%	15,2%	15,0%
	Non versato	4,4%	4,0%	4,0%	3,9%	3,9%	3,9%
	Complessivo	22,7%	22,2%	20,1%	18,9%	19,1%	18,9%
Gap IRAP in % del PIL (IRAPNV/PIL)	Non dichiarato	0,4%	0,4%	0,3%	0,2%	0,2%	0,2%
	Non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,5%	0,5%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%

Il *tax gap* non versato 2017 e 2018 è una stima provvisoria suscettibile di revisioni.

La procedura ordinaria di stima del *gap* dell'IRAP prevede che il dato dell'ultimo anno disponibile, il 2018, sia provvisorio e, quindi, suscettibile di revisioni dovute alla disponibilità di informazioni di base più consolidate, sia sul versante statistico sia su quello fiscale. Tenendo presente queste cautele si segnala che, per l'anno d'imposta 2018, si assiste ad una leggera riduzione del *gap* sia in termini assoluti (157 milioni di euro) che in termini relativi (0,2 punti percentuali).

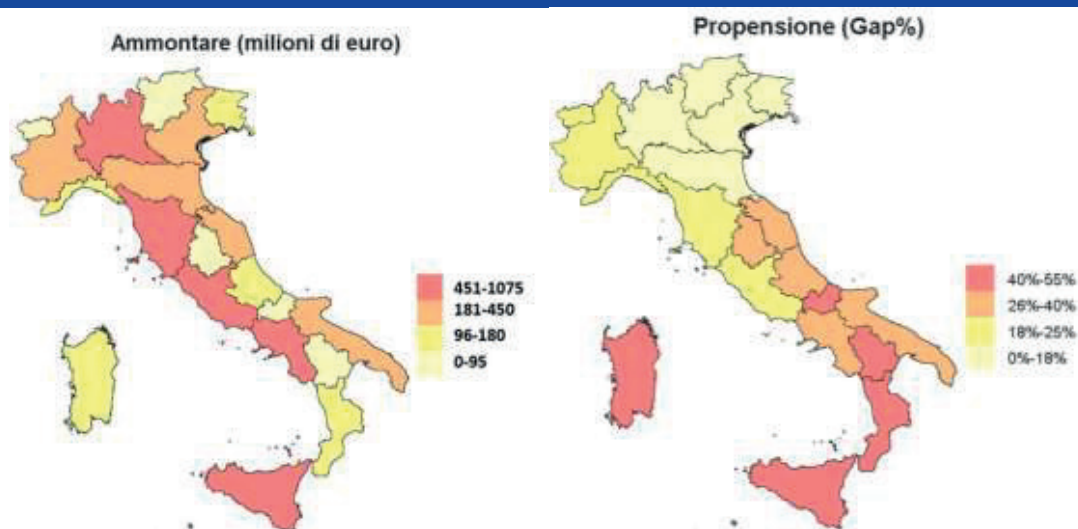
Al momento la riduzione della propensione induce a pensare che, nell'anno in esame si assista ad un miglioramento di *compliance*. Infatti, nonostante l'incremento del numero dei contribuenti (+77.000 circa) che hanno aderito al regime forfettario introdotto dalla Legge di stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n. 190) non si registrano sostanziali variazioni della base potenziale ad essi ascrivibile rispetto al 2017. Per i contribuenti che sono esentati dal pagamento dell'IRAP, infatti, l'Agenzia delle entrate utilizza una procedura di stima della base potenziale ad essi ascrivibile per determinare, stornandola dai dati di Contabilità nazionale, la componente di valore aggiunto che va sottratta alla base imponibile potenziale IRAP; l'incidenza di tale storno non è sostanzialmente cambiata rispetto allo scorso anno (quando la platea degli esentati era inferiore) quindi, al momento, si può ipotizzare che la riduzione del *gap* IRAP sopra evidenziata (sia in termini assoluti che in termini relativi) non sia ascrivibile alla riduzione della platea dei soggetti tenuti al versamento del tributo ma ad un miglioramento strutturale della *compliance* in linea con quello che si verifica per le stesse imposte nell'anno in oggetto.

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.E.2 si riportano le distribuzioni del *gap* non dichiarato in valore assoluto e delle rispettive propensioni (in percentuale), entrambe calcolate come medie del periodo 2013-2018. La figura mostra che il fenomeno si distribuisce in modo variegato a livello territoriale. Per quanto riguarda l'ammontare del *gap*, si constata che questo si concentra nelle regioni più popolate, ovvero: Lazio, Lombardia, Campania Toscana e Sicilia. La Sicilia si caratterizza anche per avere un'elevata propensione all'evasione, insieme a Calabria, Sardegna Molise e Basilicata. Le regioni più produttive mostrano i tassi di evasione più bassi.

FIGURA 3.E.2: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEL GAP NON DICHIARATO (DATI IN MILIONI DI EURO) E DELLA PROPENSIONE AL GAP (VALORI PERCENTUALI). MEDIE 2013-2018*

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

F) LA STIMA DEL TAX GAP SULLE LOCAZIONI

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

A decorrere dall'anno 2011⁷³, il legislatore ha apportato una consistente innovazione con l'introduzione della "cedolare secca", un regime opzionale ai fini IRPEF applicabile ai canoni di locazione percepiti in virtù di contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo (e le relative pertinenze locare 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

⁷² Art. 37 del TUIR.

⁷³ Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

dovuta l'imposta di registro per la cessione del contratto di locazione). Per i contratti a canone concordato (L. 431/98) è prevista l'applicazione di un'aliquota agevolata, il cui importo è stato ridotto nel corso del tempo: 19% (2011-2012); 15% (2013); 10% (2014-2019).

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

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

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

Dalla Tabella 3.F.1 si ricava che il *gap* in valore partendo da 0,76 miliardi di euro del 2013 è cresciuto fino a 1,2 miliardi nel 2015 per poi decrescere fino a 0,69 miliardi registrati nel 2018. Nello stesso periodo, la propensione al *gap* ha fatto registrato un andamento simile, partendo da un valore di circa il 9% nel 2013, salendo quasi fino al 15% nel 2015 e scendendo nuovamente attorno all'8,4% nel 2018. Quest'ultimo rapporto evidenzia un cambiamento nei comportamenti dei contribuenti, orientati verso una maggiore *compliance* fiscale. A seguito di questo mutamento di comportamento, nonostante l'introduzione dell'aliquota ridotta, il gettito derivante da locazioni non ha presentato flessioni di rilievo nel corso del

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

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

tempo. Se, infatti, si calcola il rapporto tra il gettito dichiarato e il PIL (Tabella 3.F.1), si osserva che quest'ultimo oscilla su valori attorno a 0,5% (era pari allo 0,4% nel 2011).

TABELLA 3.F.1: AMMONTARE DEL GAP SULLE LOCAZIONI DELLE PERSONE FISICHE E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL. ANNI 2013-2018

	Anno	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gap locazioni in mln di euro	Non dichiarato	760	754	1.275	767	729	693
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	9,1%	9,1%	14,8%	9,4%	8,8 %	8,4%
Gap locazioni in % del PIL	Non dichiarato	0,05%	0,05%	0,08%	0,05%	0,04%	0,04%
Gettito dichiarato in % del PIL		0,47%	0,46%	0,44%	0,44%	0,44%	0,43%

Il cambiamento di tendenza registrato nel 2015 potrebbe essere dovuto alla diffusione del fenomeno degli affitti di appartamenti per vacanze, anche per tramite di portali *on line*. Per tali contratti, che tipicamente hanno durata inferiore ai 30 giorni, non sussiste l'obbligo di registrazione, mentre restano validi gli obblighi dichiarativi rispetto ai redditi conseguiti. Al fine di agevolare l'adempimento fiscale dei contribuenti, a partire dall'anno 2017, il legislatore ha esteso anche a tali contratti la possibilità di usufruire del regime della cedolare secca⁷⁶. La stessa normativa introduce l'obbligo, per gli intermediari, di comunicare all'Agenzia delle entrate⁷⁷ i dati dei contratti di locazione breve stipulati a partire dal 1° giugno 2017 per il loro tramite.

Gli intermediari possono operare in due modi: mettendo unicamente in contatto il locatore e il locatario oppure incassando anche il corrispettivo dovuto; in quest'ultimo caso l'intermediario trattiene una somma pari al 21% del canone di locazione. In altri termini, i soggetti che forniscono servizi di intermediazione, anche nel caso di portali telematici, sono tenuti a trasmettere e conservare le informazioni relative al locatore (nome, cognome e codice fiscale), e al contratto (durata e importo complessivo del corrispettivo) e, nel caso in cui intervengano anche nel pagamento, a svolgere il ruolo di sostituti d'imposta. Per l'anno d'imposta 2017 (ovvero per il periodo dal 1° giugno al 31 dicembre di tale anno), sono state inviate certificazioni uniche relative a circa 33.000 contribuenti, per un totale di quasi 263.000 contratti ed un importo dei canoni di circa 125 milioni di euro, nonché comunicazioni relative a 7.500 contribuenti, per un totale di quasi 55.000 contratti e circa 32 milioni di euro di canoni⁷⁸. I contratti riportati nelle Certificazioni Uniche

⁷⁶ Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 .

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

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

(oltre 585.000) sono più che raddoppiati nell'anno d'imposta 2018, interessando circa 53.000 contribuenti e più di 277 milioni di euro di canone.

L'emanazione del provvedimento ha prodotto effetti di incremento della *compliance* già a partire dall'anno d'imposta 2016 (la norma è stata, infatti, emanata proprio nel periodo di presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative a tale anno) e, in maniera più compiuta, dall'anno 2017 (anno di effettiva entrata in vigore), arrivando a raggiungere il più elevato livello di *compliance* dall'inizio della serie nel 2018.

G) LA STIMA DEL TAX GAP DEL CANONE RAI

Chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione dei programmi televisivi deve per legge pagare il canone RAI⁷⁹. Trattandosi di un'imposta sulla detenzione dell'apparecchio, il canone deve essere pagato indipendentemente dall'uso del televisore o dalla scelta delle emittenti televisive. Esistono due tipi di canone: uno denominato "ordinario", dovuto da chi detiene apparecchi televisivi in ambito familiare⁸⁰, e uno denominato "speciale", dovuto da chi detiene tali apparecchi in locali aperti al pubblico al di fuori dell'ambito familiare o comunque li utilizza a scopo di lucro diretto o indiretto⁸¹. Di seguito si riporta la stima del *gap* del solo canone ordinario.

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

Le principali grandezze prese in considerazione sono:

- Popolazione, distinta in numero di abitanti e di famiglie;
- Utenti soggetti a canone - numero degli utenti che in teoria possiedono un apparecchio TV;

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

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

⁸¹ Art.27 Rdl 21 febbraio 1938, n.246, convertito nella Legge 4 giugno 1938, n.880, e art.2 D.L.Lt. 21 dicembre 1944, n.458.

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

- Abbonati iscritti a ruolo - numero degli utenti per i quali è stato accertato il possesso di un apparecchio TV;
- Paganti - numero di abbonati in regola con i pagamenti nel periodo di competenza considerato;
- Morosi - numero di abbonati non in regola con i pagamenti nel periodo di competenza considerato.

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

Prospetto 3.G.1	
SCHEMA DI COMPOSIZIONE DELLA PLATEA DEI PAGANTI IL CANONE TV	
Famiglie residenti	
(-) Famiglie che non hanno tv	
(-) Famiglie coabitanti	
(=) Famiglie soggette a canone	
(-) Famiglie che evadono il canone	
(=) Famiglie iscritte a ruolo	
(-) Famiglie morose	
(=) Famiglie paganti	

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

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

dove:

- FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t
- FRE_t = Famiglie residenti nell'anno t
- FCO_{11} = Tasso famiglie coabitanti al censimento 2011
- FTV_{t-1} = Tasso di famiglie che possiedono una tv nell'anno t-1

Riguardo ai dati utilizzati occorre precisare che:

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

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

$$FEV_t = FSC_t - FIR_t$$

dove:

- FEV_t = Famiglie che evadono il canone nell'anno t
- FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t
- FIR_t = Famiglie iscritte a ruolo nell'anno t

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

Per quanto concerne la modalità di pagamento del canone, fino al 2015 la più diffusa era il bollettino postale. Si poteva, tuttavia, optare anche per altre modalità: in tabaccheria, in banca, tramite telefono o internet e, in presenza di determinati requisiti, mediante addebito diretto sulla pensione. Dal 2016 (articolo 1, commi da 152 a 159, della Legge n. 208 del 2015):

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

Per stimare il numero di famiglie soggette a canone RAI, dal 2016 è stata impiegata la stessa metodologia utilizzata nel 2015: sono state considerate quindi le famiglie in abitazioni depurate dalle coabitazioni e dal non possesso di un

apparecchio televisivo⁸³. È necessario, però, riformulare le statistiche in base ai nuovi flussi di dati a disposizione, per cui al numero degli utenti TV effettivi si perviene sommando le varie categorie coinvolte: titolari di utenza di fornitura elettrica ad uso domestico residenziale (abbonati tv elettrici), F24 individuali, esenzioni *over 75*, pensionati rateizzati, c/c SAT; si ottiene così il nuovo universo di riferimento degli utenti riconducibile alla dicitura “Iscritti a ruolo”. Tale dato sconta il numero delle dichiarazioni di non detenzione di un apparecchio TV (DND quadro A) e delle dichiarazioni sostitutive di non addebito del canone per la presenza di altra utenza elettrica (quadro B).

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

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)
2013	25.872.613	24.045.284	16.809.202	7.236.082
2014	25.791.690	24.067.271	16.720.087	7.347.184
2015	25.816.311	24.142.464	16.560.310	7.582.154
2016	25.895.640	24.210.029	22.515.507	1.694.522
2017	25.937.723	24.393.168	22.628.352	1.764.816
2018	25.981.996	24.454.428	22.641.154	1.813.274

La serie storica mostra un progressivo aumento nel numero di evasori dal 2013 al 2015. Tale aumento, pur considerando le approssimazioni di cui sopra, testimoniava una situazione di mancato recupero del gettito evaso che richiedeva interventi strutturali di aggiustamento. Pertanto, nel 2016, è stato introdotto il cosiddetto “canone in bolletta”, che ha comportato, a fronte di una platea di riferimento sostanzialmente stabile nel tempo, una netta riduzione degli evasori (-78%). L’intervento normativo ha introdotto un *break* strutturale nella serie del *gap*: infatti anche negli anni successivi al 2016 il numero degli evasori si mantiene stabilmente al di sotto dei due milioni, cifra sensibilmente inferiore rispetto ai 7,5 milioni stimati per il 2015. Sono state, comunque, avviate attività dirette a contenere ulteriormente la percentuale di evasione.

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). Con la riforma del 2016, il valore medio del canone è in linea con l’importo annuale, considerata la modalità di addebito in fattura che

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

prevede la richiesta del solo anno senza cumuli con periodi pregressi e senza frazionamento in quote trimestrali e/o semestrali. Si registra altresì una lieve riduzione del numero degli utenti che versano il canone che si assesta sui valori del 2016 considerata probabilmente l'assenza di iniziative di recupero crediti e la relativa funzione deterrente.

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
2013	1.794.900	15.770.367	113,8
2014	1.766.500	15.498.224	114,0
2015	1.746.300	15.308.816	114,1
2016	2.175.740	21.807.362	99,8
2017	1.965.950	21.885.338	89,8
2018	1.965.397	21.807.061	90,1

In Tabella 3.G.3 si evidenzia il calcolo del *gap*, 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 2013 al 2015 e lo stesso andamento sia riscontrabile anche in riferimento ai mancati versamenti. Con i provvedimenti introdotti nel 2016, il *gap* diminuisce del 76%, con un incremento delle entrate pari a 429 milioni. Nel 2018 il *gap* monetario si assesta sui valori del 2016 con una variazione del 6% rispetto al 2017 determinata da un aumento dei morosi. A tal proposito sono state avviate nel secondo semestre del 2019, iniziative di recupero crediti dirette a contenere le percentuali di morosità registrate.

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
2013	8.274.917	1.038.835	113,8	941.807	118.235
2014	8.569.047	1.221.863	114,0	976.707	139.269
2015	8.833.648	1.251.494	114,0	1.007.668	142.760
2016	2.402.667	708.145	99,8	239.716	70.652
2017	2.507.830	743.014	89,8	225.278	66.745
2018	2.647.367	834.093	90,1	238.607	75.177

Infine si calcola la propensione al *gap*, data dal rapporto fra *gap* e gettito potenziale, che è la somma del canone effettivamente versato dagli utenti e il *gap* stesso (Tabella 3.G.4). In linea con le aspettative, anche la propensione al *gap*, in continuo aumento negli anni 2012-2015 (dal 33,1% al 36,6%), nel 2016, con

l'introduzione della nuova normativa, scende al 9,9%. Si conferma che anche per il 2018 la propensione al gap è in linea con il 2017 con una percentuale del 10,8%.

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 gap (c)=(a)/((a)+(b))*100
2013	941,807	1,794,900	34.4%
2014	976,707	1,766,500	35.6%
2015	1,007,668	1,746,300	36.6%
2016	239,716	2,175,740	9.9%
2017	225,278	1,965,950	10.3%
2018	238,607	1,965,397	10.8%

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

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

- fanno false dichiarazioni di non detenzione TV (DND quadri A e B);
- dovrebbero pagare il canone mediante F24, in quanto non titolari di utenze addebitabili, e non effettuano il pagamento. Tale fattispecie può riguardare, ad esempio, gli affittuari (o persone che risiedono in abitazioni a titolo gratuito) che non effettuano la voltura del contratto elettrico a loro nome. In tal caso, l'intestatario del contratto elettrico rimane il proprietario di casa, il quale potrebbe già versare il canone in relazione all'utenza residenziale a lui intestata (questo avviene per tutti gli affitti in nero, ma potrebbe avvenire anche per affitti regolari).

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

Stima dell'evasione contributiva per i lavoratori dipendenti irregolari

La Contabilità nazionale stima il numero di lavoratori dipendenti irregolari (in termini di occupati e posizioni) e le ore da essi lavorate tramite un modello statistico che si basa sul confronto (a livello individuale) tra posizioni registrate dai datori di lavoro e condizione lavorativa dichiarata nell'indagine sulle forze di lavoro. Una procedura basata sul medesimo approccio permette di stimare il differenziale

di retribuzione oraria tra lavoratore regolare e lavoratore irregolare a livello di settore di attività economica (a 98 branche) e classe dimensionale di impresa (si assume che i lavoratori irregolari siano presenti nelle classi dimensionali 1-5 addetti, 6-9 e 10-19).

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

Nella Tabella 3.H.1 sono riportate le stime per l'anno di riferimento 2017 dei salari orari lordi dei lavoratori regolari e di quelli irregolari per macrosettore di attività economica e per il complesso dei datori di lavoro dei settori *market*, nonché i differenziali di salario orario lordo impliciti (rapporto tra le retribuzioni della componente irregolare del settore e di quella irregolare). Il rapporto tra retribuzione lorda di irregolari e regolari è pari al 49% per il complesso dei settori, con un valore più basso nell'industria in senso stretto (45%) e piuttosto alto nel comparto degli altri servizi (67%), dove è fortemente influenzato dalla presenza preponderante del comparto del lavoro domestico e di cura. Misure analoghe sono disponibili all'interno delle stime dei Conti Nazionali per gli anni a partire dal 2011.

A partire dalle stime delle retribuzioni si ottiene, come già esposto, la stima relativa al monte salariale irregolare. Nel 2017 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari ammontano a 30,4 miliardi di euro, il 6,1% del totale delle retribuzioni lorde, in aumento rispetto ai 29,2 miliardi del 2016 (6% del totale); 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 2017. VALORI IN EURO E DIFFERENZIALI RELATIVI

	Salario orario lordo dei regolari imprese market)	Salario orario lordo degli irregolari	Differenziali (salario lordo regolari = 1)
Agricoltura	10,5	6,3	0,6
Industria senso stretto	18,5	8,3	0,5
Costruzioni	15,0	8,7	0,6
Servizi	15,8	8,2	0,5
Commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	15,4	9,4	0,6
Servizi alle imprese	19,0	9,2	0,5
Altri servizi	11,1	7,4	0,7
Totale economia	16,4	8,1	0,5

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 essi rientrano anche i versamenti che le aziende effettuano presso il fondo di tesoreria INPS e i fondi pensione a seguito della riforma della previdenza complementare (Decreto Legislativo n. 252/2005) 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 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, ecc. Dai dati di base utilizzati per le stime di Contabilità nazionale è possibile calcolare le aliquote implicite (sulle retribuzioni lorde) che corrispondono a tali contributi.

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

Il calcolo dei contributi evasi si basa sull'applicazione di apposite aliquote contributive alla base imponibile potenziale, definita come indicato nel seguito. Per

i contributi a carico del datore di lavoro si utilizzano le aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari) di Contabilità nazionale. Tali aliquote implicite vengono calcolate a partire dai dati di base (statistiche strutturali sulle imprese contenute nel registro statistico sui risultati economici delle imprese - *Frame-SBS*) che precedono le 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 influenzare⁸⁴.

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 per tenere conto di tale differenza è stato stimato un fattore di correzione, che nel seguito sarà indicato con K ⁸⁵.

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 è espresso 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)⁸⁶. I contributi a carico del datore di lavoro sono calcolati come:

⁸⁴ 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.

⁸⁵ 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 ha un impatto del 5% circa sul calcolo dei contributi a carico del lavoratore.

⁸⁶ Il livello di disaggregazione è lo stesso specificato, in precedenza, riguardo al calcolo delle retribuzioni dei lavoratori irregolari.

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

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

I contributi a carico del lavoratore sono pari a:

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

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

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 è espresso come:

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

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

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

I risultati dei due metodi ottenuti per gli anni 2014-2017 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 11 miliardi nel 2014 e di 11,3 nel 2015; nel 2016 la riduzione dell'*input* di lavoro dipendente irregolare induce un ridimensionamento a 10,9 miliardi dell'evasione, che però si riporta a 11,7 miliardi nel 2017. Analogamente nell'ipotesi minima, che considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per gli irregolari, si giunge a un'evasione contributiva che nei

quattro anni varia tra gli 8,2 e gli 8,3 miliardi, tranne nel 2016 quando scende a circa 7,8 miliardi.

TABELLA 3.H.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI. ANNI 2014- 2017. IMPORTI IN MILIONI DI EURO

Anno 2013	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. Carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. Carico lavoratore	Totale
Agricoltura	440	198	638	283	128	411
Industria senso stretto	967	288	1.256	636	189	825
Costruzioni	1.099	258	1.356	702	165	867
Servizi	5.153	1.618	6.771	4.124	1.298	5.422
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.097	646	2.743	1.463	451	1.914
servizi alle imprese	769	247	1.016	529	170	698
altri servizi	2.287	726	3.012	2.132	678	2.810
Totale economia	7.659	2.362	10.021	5.744	1.780	7.525

Anno 2014	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	455	205	660	301	135	436
Industria senso stretto	1.039	310	1.349	668	199	867
Costruzioni	1.187	276	1.463	736	171	908
Servizi	5.747	1.795	7.542	4.573	1.432	6.005
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.336	718	3.054	1.627	500	2.127
servizi alle imprese	852	270	1.122	589	187	776
altri servizi	2.559	807	3.366	2.357	745	3.102
Totale economia	8.428	2.586	11.014	6.279	1.938	8.217

Anno 2015	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	516	232	748	318	143	461
Industria senso stretto	1.041	328	1.370	687	217	904
Costruzioni	1.204	307	1.510	759	193	952
Servizi	5.755	1.917	7.672	4.490	1.493	5.982
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.351	791	3.141	1.633	551	2.182
servizi alle imprese	864	296	1.160	600	205	805
altri servizi	2.540	831	3.371	2.257	737	2.995
Totale economia	8.516	2.784	11.300	6.253	2.046	8.299

Anno 2016	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. Carico lavoratore	Totale
Agricoltura	531	239	770	332	150	481
Industria senso stretto	957	316	1.273	609	202	810
Costruzioni	1.182	310	1.492	730	191	921
Servizi	5.449	1.898	7.347	4.131	1.433	5.565
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.238	786	3.024	1.521	534	2.056
servizi alle imprese	799	297	1.096	541	200	741
altri servizi	2.412	815	3.227	2.070	699	2.768
Totale economia	8.119	2.764	10.883	5.801	1.976	7.777

Anno 2017	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	531	241	772	351	159	510
Industria senso stretto	1.086	347	1.433	678	217	895
Costruzioni	1.314	336	1.651	830	212	1.042
Servizi	5.872	2.003	7.875	4.380	1.491	5.871
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.455	842	3.297	1.673	575	2.247
servizi alle imprese	930	331	1.261	610	217	827
altri servizi	2.488	829	3.317	2.098	699	2.797
Totale economia	8.804	2.928	11.731	6.238	2.079	8.317

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

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

La serie storica analizzata è relativa al periodo 2013-2018 e la metodologia di calcolo del *gap* accise è di tipo *top down*. Come già spiegato, l'approccio *top down* si basa sul confronto tra dati fiscali (base imponibile effettiva) e un corrispondente aggregato macroeconomico (in generale rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata, opportunamente selezionato al fine di costruire una base imponibile teorica onnicomprensiva, con la quale confrontare la base dichiarata.

Nel caso delle accise, la base imponibile effettiva è costituita dalle quantità immesse in consumo⁸⁷, pubblicate, nell'ambito delle Statistiche dell'Energia, dal Ministero dello sviluppo economico, sulla base delle rilevazioni statistiche effettuate mediante il Questionario sul Petrolio, la cui compilazione è prevista dal Decreto Legislativo n. 249/2012⁸⁸. L'elenco dei soggetti obbligati alla compilazione del Questionario viene aggiornato annualmente e la rappresentatività del campione statistico è pari al 99% delle immissioni in consumo di prodotti petroliferi (le società petrolifere tenute alla compilazione del Questionario sono anche soggetti obbligati al pagamento dell'accisa ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs 504/1995).

Nel 2018 il Ministero dello sviluppo economico ha adottato una modifica metodologica volta ad ampliare il perimetro dei denunciati chiamati a compilare il Questionario sul petrolio, allo scopo di cogliere il fenomeno degli operatori che, rimanendo sul mercato solo per brevi periodi (12-18 mesi), non erano più tenuti alla compilazione al momento della rilevazione e, conseguentemente, non entravano a far parte del campione rilevato. L'esclusione di tali operatori dal campione ha comportato, per l'anno 2017, la mancata rilevazione da parte del MiSE di consumi petroliferi per benzina e gasolio autotrazione per poco meno di un milione di tonnellate, in prevalenza riferite al gasolio per autotrazione⁸⁹.

⁸⁷ L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo, ovvero al momento dell'uscita del prodotto da un deposito fiscale (che detiene il prodotto in sospensione d'imposta), oppure al momento dell'importazione.

⁸⁸ Il Decreto Legislativo 31 dicembre 2012 n. 249, recante “Attuazione della direttiva 2009/119/CE, che stabilisce l'obbligo per gli Stati membri di mantenere un livello minimo di scorte di petrolio greggio e/o di prodotti petroliferi”, prevede l'obbligo per gli operatori economici che svolgono la loro attività nell'ambito del territorio nazionale di comunicare al Ministero dello Sviluppo Economico, con cadenza mensile, le informazioni statistiche sulle produzioni, importazioni, esportazioni, variazione delle scorte, lavorazioni e immissioni in consumo dei prodotti energetici.

⁸⁹ Fonte: Relazione sulla situazione energetica nazionale - dati 2018, Appendice C, pagg. 118-119, https://dgsaie.mise.gov.it/situazione_energetica.php

I quantitativi di prodotti immessi in consumo comunicati al MiSE sono omogenei con i dati fiscali relativi ai quantitativi immessi in consumo tramite misurazioni fisiche presso i depositi fiscali o alla Dogana ai fini dell'assolvimento dell'accisa⁹⁰. Coerentemente con la strategia utilizzata dall'Agenzia delle Dogane per orientare i controlli antifrode nel settore dei carburanti, si è quindi deciso di limitare l'analisi a benzina e gasolio per autotrazione consumati attraverso la rete di distributori stradali, che rappresenta oltre il 70% dei consumi totali (98% per la benzina e 63% per il gasolio).

Il confronto è stato quindi effettuato tra la base imponibile effettiva, costituita dalle immissioni in consumo in rete (misurate a monte della catena di distribuzione) e la base imponibile teorica, identificata con i quantitativi erogati dai distributori stradali di carburanti (misurati a valle della catena di distribuzione). La stima del *tax gap* risulta essere particolarmente robusta in quanto entrambi i macroaggregati derivano da misurazioni fisiche dei quantitativi sottoposte al controllo da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Tale metodologia sembra dunque più appropriata per il caso italiano rispetto al ricorso a stime dei consumi effettivi di carburante basate sul numero di veicoli in circolazione, le distanze percorse e i consumi medi per chilometro, proposto dal Fondo Monetario Internazionale⁹¹.

Per quanto riguarda la base imponibile effettiva, le immissioni in consumo vengono elaborate dal MiSE per prodotto (benzina e gasolio motori) e canale di vendita, con la distinzione tra vendite in rete (attraverso distributori stradali) ed extra rete (direttamente da depositi). Nella compilazione del Questionario, le società petrolifere indicano come consumi in "Rete" nel Mod. 104 del Questionario⁹² i quantitativi di prodotti erogati attraverso punti di vendita contraddistinti dai colori aziendali, di proprietà o meno dell'operatore dichiarante (escluse le vendite dei punti vendita marina). Il MiSE rielabora poi tale statistica, includendo nel totale i ritorni in rete (classificati nelle vendite al canale "Rivenditori" del Mod. 104), ovvero i prodotti che, pur ceduti originariamente ad operatori commerciali extra rete, vengono a loro volta successivamente ceduti per l'erogazione a distributori stradali anche *no logo* (c.d. pompe bianche). Poiché le immissioni in consumo pubblicate dal MiSE sono espresse in tonnellate, mentre l'aliquota di accisa sui carburanti è commisurata ai litri, si è provveduto alla conversione dei quantitativi in litri sulla base delle densità medie di benzina e gasolio per autotrazione risultanti dalle schede tecniche delle principali società petrolifere.

⁹⁰ Ai fini della stima della base imponibile teorica, non si è ritenuto opportuno ricorrere ai dati relativi agli impieghi di energia riportati da Istat nei Conti Ambientali in quanto questi sono calcolati a partire da una pluralità di fonti, tra le quali le più rilevanti sono le Statistiche dell'Energia del MISE. Di conseguenza, il ricorso a tali dati, dipendenti dalle dichiarazioni fiscali, avrebbe potuto generare problemi di "circolarità" delle informazioni.

⁹¹ Vedi Thackray, M. M. (2017).

⁹² Il modello 104 riporta un'esposizione dettagliata dell'attività diretta sul mercato interno per prodotto e canale di vendita: i dati riportati sono relativi a vendite al mercato sia nel caso che il destinatario sia un consumatore finale, sia che risulti essere un operatore commerciale non incluso nell'elenco delle società denunciati.

Con riferimento alla base imponibile teorica, i dati relativi alla benzina e al gasolio autotrazione erogato dagli impianti di distribuzione stradale di carburanti sono stati elaborati dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli e derivano dall’inserimento manuale nel sistema informativo AIDA (Automazione Integrata Dogane Accise) dei quantitativi indicati nei Prospetti di chiusura che i gestori dei distributori sono obbligati a compilare al momento della chiusura annuale o dell’esaurimento del registro di carico e scarico⁹³. Sono soggetti all’obbligo di compilazione dei prospetti sia i distributori stradali che fanno parte del circuito delle compagnie di distribuzione di carburante, che quelli no logo (pompe bianche). Il dato MiSE relativo alle immissioni in consumo in Rete (quantitativi di prodotto per i quali l’accisa è stata assolta) è dunque confrontabile con i consumi effettivi di carburanti, come risultanti dalla misurazione fisica dei carburanti erogati dai distributori stradali. La differenza tra i due macroaggregati fornisce una stima dei quantitativi di prodotto (espressi in litri) per i quali l’accisa non è stata assolta.

TABELLA 3.1.1: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA

	Aggregato	Unità di misura	2013	2014	2015	2016	2017	2018
BENZINA	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mIn di litri	10.757	10.462	10.380	10.184	10.033	9.785
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	7.924	7.652	7.601	7.399	7.148	7.211
		mIn di litri	10.601	10.237	10.169	9.898	9.563	9.647
	Differenza	mIn di litri	156	225	211	285	470	138
	%	1,5%	2,2%	2,0%	2,8%	4,7%	1,4%	
GASOLIO	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mIn di litri	19.300	19.406	20.027	20.445	20.922	21.035
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	14.644	14.621	14.952	15.129	15.078	15.638
		mIn di litri	17.590	17.563	17.960	18.173	18.112	18.784
	Differenza	mIn di litri	1.709	1.843	2.067	2.272	2.810	2.251
	%	8,9%	9,5%	10,3%	11,1%	13,4%	10,7%	

Gettito teorico e gettito effettivo sono stati calcolati moltiplicando le basi imponibili per le aliquote di accisa vigenti in ciascun periodo, attualmente pari a € 728,4 per mille litri per la benzina e € 617,4 per 1000 litri per il gasolio autotrazione. Ai fini della stima del *policy gap* si è fatto riferimento esclusivamente alla riduzione di accisa sul gasolio impiegato come carburante per l'autotrasporto merci ed altre categorie di trasporto regolare di passeggeri, che, sulla base del Rapporto annuale sulle spese fiscali allegato allo Stato di previsione dell’Entrata della Legge di

⁹³ Ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.M. 01/8/1980 e del telexscritto MF prot. 4010 del 04/11/1996.

Bilancio 2018-2020⁹⁴, ha un peso pari al 96% delle agevolazioni fiscali concesse sui carburanti a uso autotrazione. Tale agevolazione fiscale⁹⁵ consiste nel riconoscimento agli operatori di un credito d'imposta pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria vigente per il gasolio autotrazione e l'aliquota agevolata pari a € 403,22 per 1000 litri. I quantitativi di gasolio per i quali è stata riconosciuta l'agevolazione sono forniti annualmente dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e sono relativi alle istanze trimestrali presentate dalle imprese esercenti attività di autotrasporto. Da notare che, al fine di calcolare il relativo *policy gap* con riferimento ai soli carburanti venduti in rete (mediante erogazione da parte di distributori stradali), si è ipotizzato che gli autotrasportatori effettuino rifornimenti in rete o extra rete nella stessa proporzione del totale delle immissioni in consumo (rete pari al 63% circa per il gasolio).

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2013-2018 sono riportati nella Tabella 3.1.2. Tali risultati evidenziano come sia il *tax gap* sulla benzina, in lieve crescita fino al 2017, sia il *tax gap* sul gasolio, che mostra un andamento crescente più significativo dal 9,5% del 2013 al 14,3% del 2017, subiscano una consistente riduzione nel 2018, rispettivamente a 1,4% per la benzina e 11,4% per il gasolio. A livello complessivo, il *tax gap* passa da 6,2% nel 2013 a 7,7% nel 2018. Tali risultati, tuttavia, risentono, per l'anno 2017, della minor rappresentatività del campione rilevato dal MiSE con il Questionario sul petrolio. L'inclusione, nelle rilevazioni del 2017, del milione di tonnellate di consumi emerso statisticamente solo a partire dal 2018, avrebbe comportato una riduzione della stima del *tax gap* delle accise dell'anno 2017, sia per la benzina, che per il gasolio autotrazione.

⁹⁴ Ai sensi dell'art. 21, comma 11-bis, della Legge 196/2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) "Allo stato di previsione dell'entrata è allegato un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici *standard* di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative. Ove possibile e, comunque, per le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore, il rapporto effettua confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti micro-economici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale".

⁹⁵ L'agevolazione è disciplinata dall'articolo 24-ter del Testo Unico Accise, così come inserito dall'art. 4-ter, comma 1, lett. f) del D.L. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. 225/2016. L'agevolazione deve intendersi come prosecuzione dell'agevolazione già prevista dall'art. 6, comma 2 del D.Lgs 26/2007.

TABELLA 3.1.2: STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE. VALORE ASSOLUTO

Aggregato		2013	2014	2015	2016	2017	2018
BENZINA	Gettito effettivo	7.722	7.477	7.407	7.210	6.965	7.027
	Tax Gap	114	165	154	208	343	101
	Gettito teorico	7.835	7.642	7.561	7.418	7.308	7.128
GASOLIO	Gettito effettivo	10.018	10.048	10.235	10.436	10.361	10.755
	Tax Gap	1.055	1.142	1.276	1.403	1.735	1.390
	Gettito teorico	11.073	11.190	11.511	11.839	12.095	12.145
TOTALE	Gettito effettivo	17.740	17.525	17.642	17.646	17.326	17.782
	Tax Gap	1.169	1.306	1.430	1.611	2.077	1.490
	Gettito teorico	18.909	18.831	19.071	19.257	19.403	19.272

Dati in milioni di euro

TABELLA 3.1.3: PROPENSIONE AL GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
BENZINA	1,5%	2,2%	2,0%	2,8%	4,7%	1,4%
GASOLIO	9,5%	10,2%	11,1%	11,9%	14,3%	11,4%
TOTALE	6,2%	6,9%	7,5%	8,4%	10,7%	7,7%

Box 3.1.1: La filiera dei prodotti energetici (gasolio e benzina)

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

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

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

Esistono numerose esenzioni ed agevolazioni riportate o nel corpo del Testo Unico Accise o nella Tabella B allegata al medesimo Testo Unico oppure in normative specifiche.

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

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

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

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

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

J) LA STIMA DEL TAX GAP DELLE IMPOSTE IMMOBILIARI

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

Il calcolo del *tax gap* dell'IMU viene effettuato considerando l'aliquota di base, o aliquota *standard*, definita dal legislatore su base nazionale (pari a 7,6 per mille per i fabbricati diversi dall'abitazione principale); pertanto sia il gettito IMU teorico, sia il gettito IMU effettivo sono valutati ad aliquota di base. La determinazione del gettito IMU teorico è basata sui dati dell'archivio catastale, aggiornato all'ultima annualità disponibile (2018). Occorre ricordare che, anche per il 2018, l'IMU che grava sulle abitazioni principali è limitata alle categorie catastali A1, A8 e A9, i c.d. immobili di lusso. Considerato l'ammontare esiguo⁹⁶, si è trascurato il *tax gap* relativo agli immobili adibiti ad abitazione principale. Inoltre, le analisi effettuate fanno riferimento a tutti gli immobili esclusi i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali che richiederebbero uno sforzo rilevante di omogeneizzazione delle basi imponibili (ad esempio, per le aree fabbricabili la base imponibile è data dal valore di mercato in luogo della rendita catastale).

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

Le analisi presentate impongono cautela nell'interpretazione dei risultati. Occorre, infatti, considerare alcune peculiarità del *tax gap* dell'IMU. Innanzitutto, la tassazione immobiliare è, per varie ragioni, maggiormente soggetta a forme fisiologiche di bassa propensione all'adempimento dei contribuenti (c.d. *tax non compliance*). Si pensi, ad esempio, alla mancata percezione da parte dei contribuenti non residenti delle quote di proprietà degli immobili diversi dall'abitazione principale, che genera forme di inadempimento fiscale. In secondo luogo, si consideri la dinamica della *tax compliance* negli anni 2012-2018 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.

⁹⁶ 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.J.2. Ancora più limitato è l'ammontare del *tax gap* se l'analisi viene ristretta alle abitazioni principali "di lusso".

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

Nel 2018, il *tax gap* dell'IMU è stimato per un ammontare di circa 4,9 miliardi, pari al 25,8% del gettito IMU teorico (Tabella 3.J.1). La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 641 miliardi⁹⁷.

TABELLA 3.J.1: TAX GAP IMU 2018 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

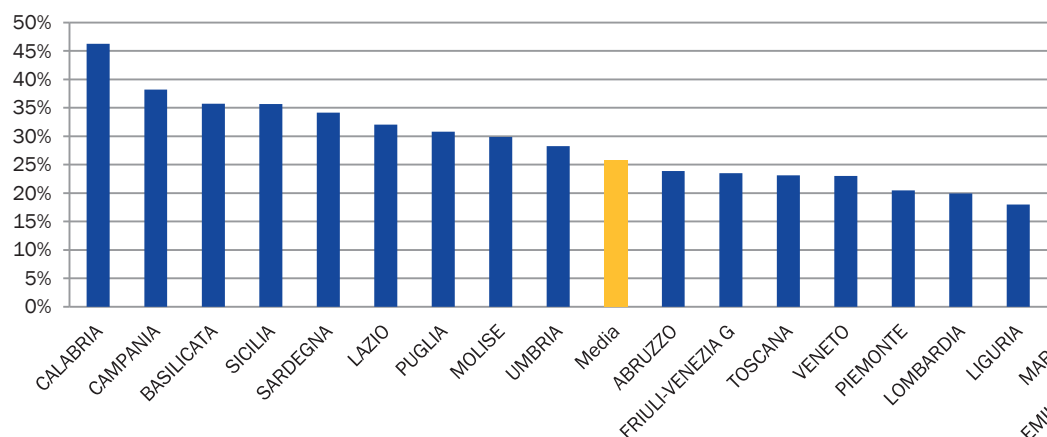
Totale IMU teorica	Totale IMU Effettiva	Tax gap IMU	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
18.866	13.997	4.869	25,8%	2.482.394	1.841.747

Valori in milioni di euro.

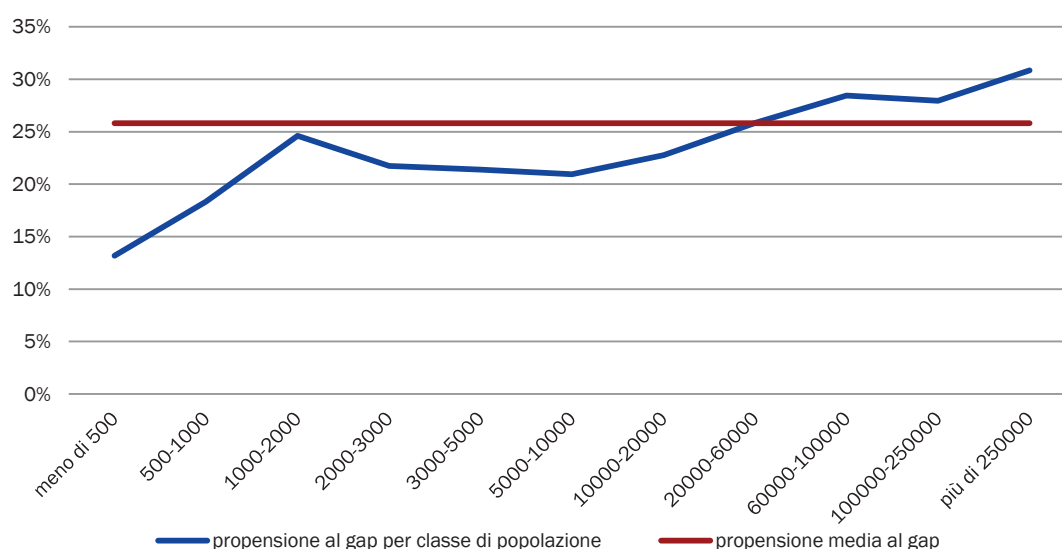
A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 46,3% del gettito teorico in Calabria al 13,3% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura 3.J.1). Particolarmente significativo è anche il *tax gap* registrato in Campania (38,2% del gettito teorico), in Basilicata (35,7%) e in Sicilia (35,7%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia Romagna (15,2%), nelle Marche (17,8%) e in Liguria (18%)⁹⁸.

⁹⁷ 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.

⁹⁸ Si precisa che è stato azzerato il valore del *tax gap* per i Comuni, nelle Province di Catania e Campobasso, colpiti dal terremoto nel 2018. Inoltre, il valore del *tax gap* è stato azzerato per il Comune di Mappano e i comuni confinanti (la costituzione del nuovo comune non ha reso possibile scorporare la parte di gettito IMU per le porzioni di territorio confluite in esso). Per questo motivo anche il dato a livello regionale e provinciale nei territori interessati può presentare differenze con le annualità precedenti.

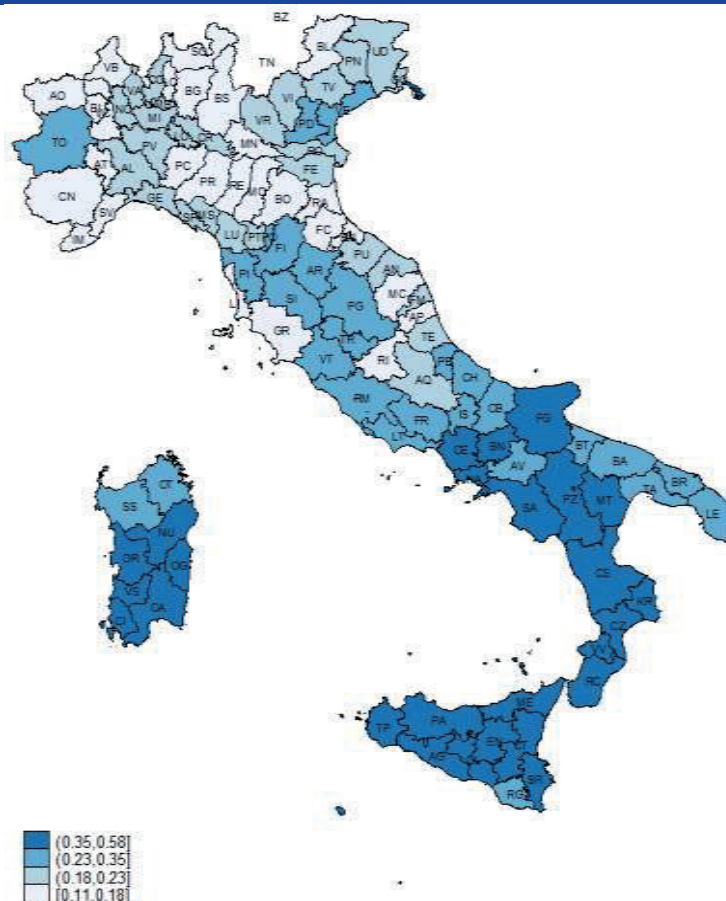
FIGURA 3.J.1: TAX GAP IMU 2018 PER REGIONE

La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura 3.J.2, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei Comuni. Il *tax gap* in media risulta pari al 13,2% del gettito teorico IMU nei Comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei Comuni, fino a raggiungere il valore di 30,8% del gettito teorico in quelli con più di 250 mila abitanti. Per i Comuni compresi nelle ultime tre classi si registrano valori del *tax gap* superiori alla media.

FIGURA 3.J.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2018 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI

La mappa in Figura 3.J.3 mostra la propensione al *gap* IMU per Provincia ed evidenzia una maggiore concentrazione dell'indicatore nelle regioni meridionali e nelle Isole. Si osserva un'importante correlazione spaziale della propensione al *gap*: le Province con valori elevati di propensione, infatti, sono spazialmente limitrofe a quelle con altrettanti valori elevati e viceversa.

FIGURA 3.J.3: TAX GAP IMU 2018 PER PROVINCIA



Nella Tabella 3.J.2 è illustrato l'andamento del *tax gap* dell'IMU per gli anni 2012-2018. L'ammontare del *tax gap* dell'IMU per gli altri fabbricati diversi dall'abitazione principale nel 2012 è di 3,9 miliardi circa, pari al 20,9% del gettito teorico⁹⁹. Nel 2013 il *tax gap* aumenta fino ai 5,2 miliardi circa, pari al 27% del

—

⁹⁹ Il 2013 rappresenta un punto di *break strutturale* per l'analisi del *tax gap* IMU. Infatti, nel 2012 la legislazione fiscale era notevolmente diversa, avendo previsto una ripartizione della quota erariale e comunale del gettito IMU derivante dai fabbricati diversi dall'abitazione principale. Inoltre, a partire dal

gettito teorico. Nel 2014 e nel 2015 si osserva, invece, una leggera diminuzione, con un *tax gap* di 5,1 miliardi e una percentuale rispetto al gettito teorico pari, rispettivamente, al 26,9% e al 26,5%. Nel 2016, il *tax gap* continua a diminuire, assestandosi al di sotto dei cinque miliardi, con una percentuale rispetto al gettito teorico pari al 26,3%. Nel 2017 e nel 2018 si osserva un'ulteriore diminuzione: il *tax gap* risulta essere pari a 4,9 miliardi circa e la propensione al *gap* è del 25,8%.

TABELLA 3.J.2: DINAMICA DEL TAX GAP IMU. ANNI 2012-2018

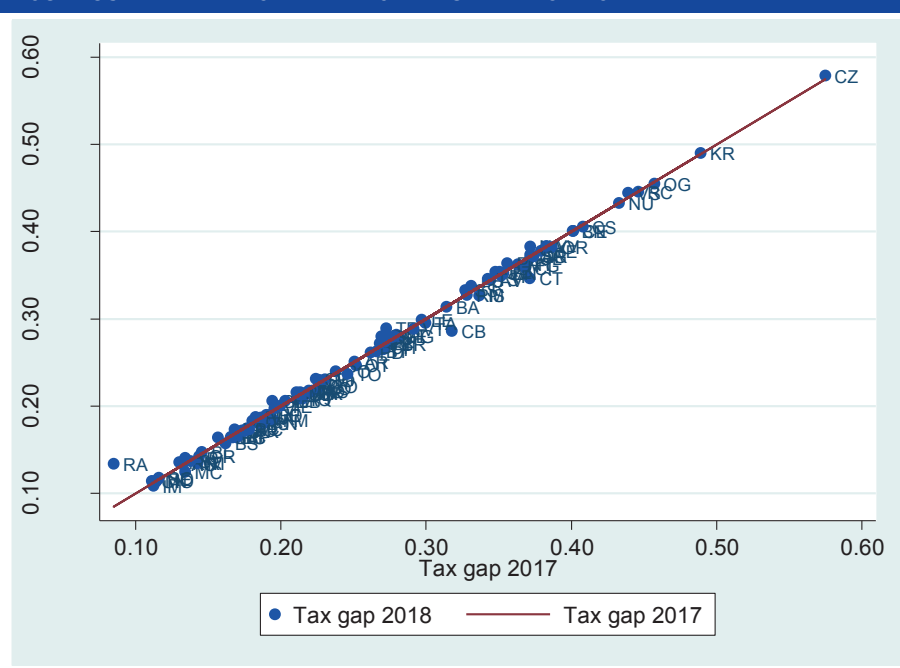
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
IMU teorica altri fabbricati	18.643	19.081	19.084	19.275	18.939	18.883	18.886
IMU teorica abitazione principale	3.427	-	-	-	-	-	-
IMU effettiva altri fabbricati	14.750	13.921	13.944	14.162	13.951	14.011	13.997
IMU effettiva abitazione principale	3.317	-	-	-	-	-	-
<i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	3.892	5.160	5.140	5.113	4.989	4.872	4.869
Indicatore <i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	20,9%	27,0%	26,9%	26,5%	26,3%	25,8%	25,8%

Valori in milioni di euro.

Da un confronto della propensione al *gap* per provincia (Figura 3.J.4), si osserva nel passaggio dal 2017 al 2018, una stazionarietà della propensione al *gap* per la maggior parte delle province. Un aumento della propensione al *gap* si osserva per le province di Ravenna (dove l'indicatore sale dall'8,5% al 13,4%), Terni (dal 27,3% al 28,9%), e Genova (dal 19,4% al 20,6%).

2013 si è registrata una notevole diminuzione del gettito effettivo IMU sugli immobili produttivi di categoria catastale D.

FIGURA 3.J.4: LA DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER PROVINCIA



Il calcolo della propensione al *gap* della TASI replica quello della propensione al *gap* dell'IMU ed è definito come la differenza tra il gettito TASI teorico e il gettito TASI effettivo. Il punto di partenza del calcolo del *gap* della TASI è costituito dalla determinazione del gettito TASI, teorico ed effettivo, e a tal fine, si considerano, rispettivamente, il gettito teorico IMU e il gettito effettivo IMU. Nel caso in cui l'aliquota TASI deliberata¹⁰⁰ sia:

- pari o superiore all'un per mille, ovvero l'aliquota TASI *standard*, si dividono i gettiti IMU, teorico e effettivo, per 7,6 (ovvero l'aliquota IMU *standard* divisa per l'aliquota TASI *standard*);
- inferiore all'un per mille, i gettiti IMU, teorico e effettivo, vengono divisi per 7,6 e moltiplicati per l'aliquota TASI deliberata dal comune.

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

¹⁰⁰ La propensione al *gap* TASI viene analizzata per i soli 4.092 Comuni, che nel 2018 avevano deliberato la relativa aliquota. Per i rimanenti 3.570 Comuni, si considera una propensione al *gap* nulla.

Nel 2018, il *tax gap* è stimato in circa 266 milioni, pari al 26,2% del gettito TASI teorico (Tabella 3.J.3). La differenza tra la base imponibile TASI teorica e la base imponibile TASI effettiva è di circa 266 miliardi¹⁰¹.

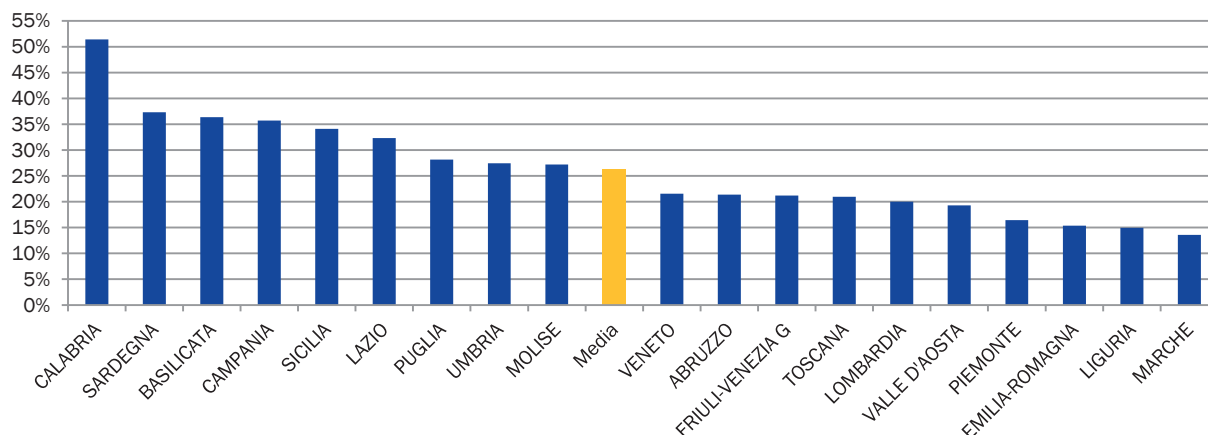
TABELLA 3.J.3: TAX GAP TASI 2018 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

Totale TASI teorica	Totale TASI Effettiva	Tax gap TASI	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
1.017	751	266	26.2%	1.017.020	750.939

Valori in milioni di euro.

A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* della TASI varia dal 51,4% del gettito teorico in Calabria al 13,6% nelle Marche¹⁰² e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura 3.J.5). Particolarmente significativo è il *tax gap* registrato in Sardegna (37,3% del gettito teorico), in Basilicata (36,4%) e in Campania (35,7%). Valori più bassi si osservano, invece, in Liguria (14,9%), in Emilia Romagna (15,4%) e in Piemonte (16,4%).

FIGURA 3.J.5: TAX GAP TASI 2018 PER REGIONE

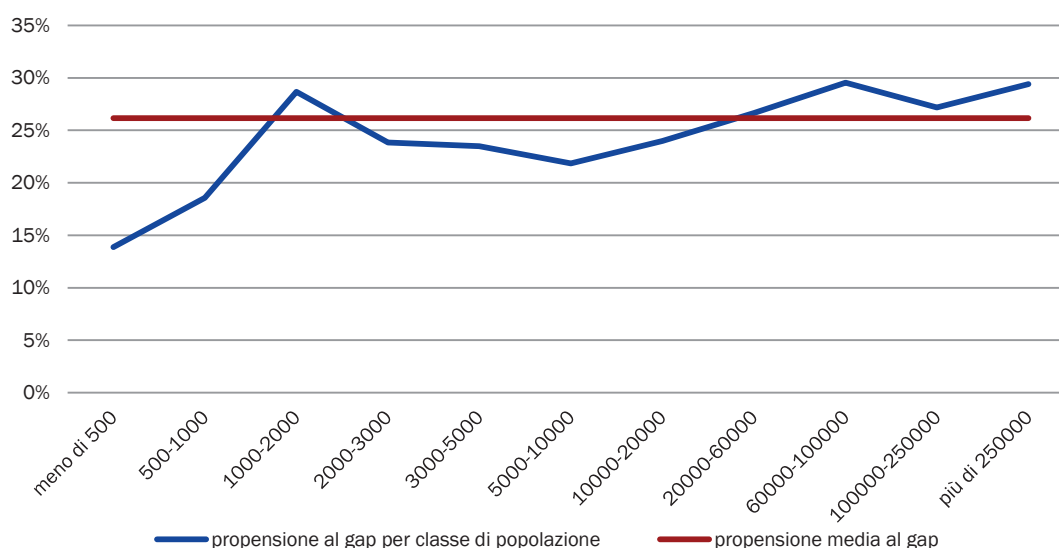


¹⁰¹ Non sono state considerate le province autonome di Trento e Bolzano poiché, per queste province, l'IMU è stata sostituita, rispettivamente, dall'IMIS (a partire dall'anno 2015) e dall'IMI (a partire dall'anno 2014), che hanno una disciplina differente.

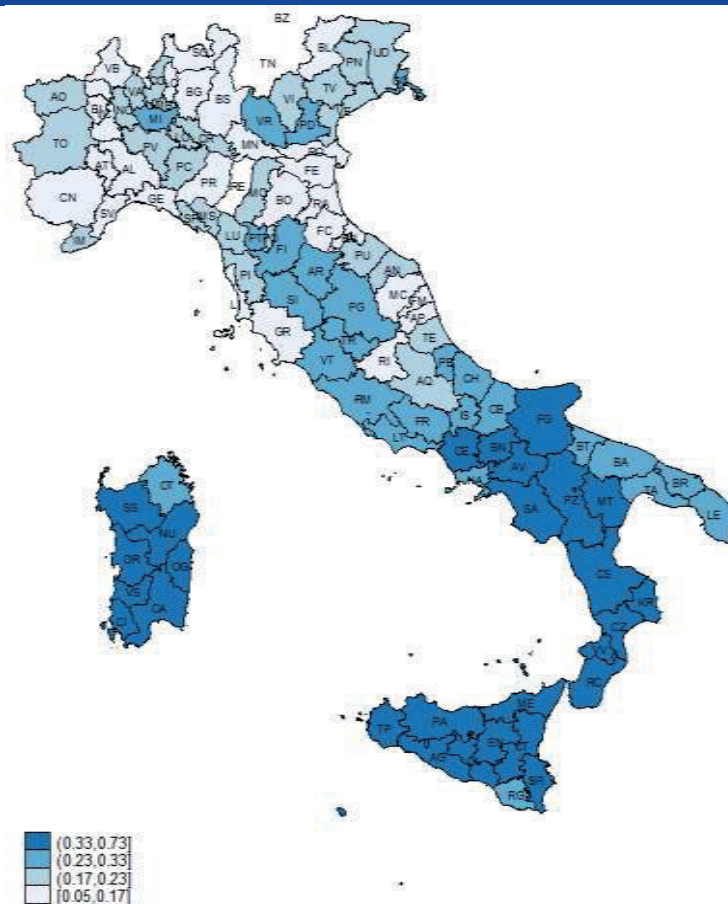
¹⁰² Analogamente a quanto già fatto per la propensione al gap IMU, per l'anno 2018, è stato azzerato il valore del *tax gap* per il Comune di Mappano (e i comuni confinanti) e per i Comuni, nelle Province di Catania e Campobasso, colpiti dal terremoto. Per questo motivo anche il dato a livello regionale e provinciale nei territori interessati potrebbe essere sottostimato.

La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura 3.J.6, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei comuni. Il *tax gap* risulta di poco superiore al 13,9% del gettito teorico TASI nei comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni, fino a raggiungere il valore massimo di 29,4% del gettito teorico nei comuni compresi nella fascia tra 60 mila e 100 mila abitanti. Per i comuni compresi nelle ultime tre classi si registrano valori del *tax gap* superiori al valore medio. L'unica eccezione per i comuni di piccole dimensioni è rappresentata dai comuni compresi nella fascia tra i 1000 e i 2000 abitanti, che presenta un valore più alto della media (27,2%).

FIGURA 3.J.6: PROPENSIONE AL GAP TASI 2018 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI



La mappa in Figura 3.J.7 mostra la propensione al *gap* della TASI per provincia ed evidenzia, in modo analogo al *tax gap* dell'IMU, una maggiore concentrazione dell'indicatore nelle regioni meridionali e nelle isole. Si osserva un'importante correlazione spaziale della propensione al *gap*: le province con valori elevati di propensione, infatti, sono spazialmente limitrofe.

FIGURA 3.J.7: GAP TASI 2018 PER PROVINCIA

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

La Tabella 3.K.1 riassume i risultati delle stime del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA, IRAP, da locazioni e canone RAI. Nella media del periodo 2013-2018 il *gap* di queste imposte ammonta a circa 84,3 miliardi di euro: di questi, 14,3 miliardi sono ascrivibili alla componente dovuta ad omessi versamenti ed errori nel compilare le dichiarazioni, mentre il *gap* derivante da omessa dichiarazione ammonta a circa 70 miliardi.

La scomposizione per tipologia di tributo mostra il *gap* maggiore con riferimento all'IVA, per un valore pari a 35,5 miliardi di euro. Tale risultato è dovuto principalmente a due fattori: i) l'IVA è l'imposta con la più ampia base imponibile tra quelle considerate; ii) la specificità del tributo fa sì che l'evasione possa assumere un'entità maggiore delle altre alla luce della possibilità di accedere al regime dei rimborsi o delle compensazioni. Per l'IVA, inoltre, si registra la maggiore

incidenza della componente dovuta agli omessi versamenti e agli errori nella compilazione delle dichiarazioni, che, nella media del periodo, si attestano a circa 9,6 miliardi di euro l'anno. La seconda voce per importanza è il *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, che risulta pari a quasi 32 miliardi di euro, seguita dall'IRES con 9,2 miliardi di euro.

Se si focalizza l'attenzione sull'ultimo biennio disponibile, si osserva una importante contrazione del *gap* (-5,5 punti percentuali) che passa da 84,3 miliardi di euro nel 2017 a 79,9 miliardi nel 2018, con una diminuzione di circa 4,4 miliardi di euro.

Al fine di raccordare le dinamiche delle entrate sottratte al bilancio pubblico con quelle del ciclo economico, il *tax gap* è rapportato all'imposta potenziale (la propensione al *gap* illustrata nella Tabella 3.K.2). La media della propensione al *gap*, negli anni 2013-2018, è risultata pari al 32,6%, di cui il 27,1% derivante da omessa dichiarazione e il 5,5% dovuto ai mancati versamenti ed errori.

Nel 2014, si osserva un aumento della propensione di 0,3 punti percentuali, spiegato in larga parte dall'incremento della propensione al *gap* IRPEF per il lavoro autonomo, che sale dal 66,5% del 2013 al 67,6% del 2014, e IVA, che passa dal 27,2% del 2013 al 27,9% del 2014.

Viceversa, il 2015 si caratterizza per una sensibile riduzione della propensione complessiva al *gap* di 0,7 punti percentuali circa (dal 33,7% del 2014 al 33,0% del 2015). Il contributo maggiore a tale flessione proviene dall'IRES (-5,4 punti percentuali) e dall'IRAP (-2,1 punti percentuali). Anche l'IVA si riduce di 0,8 punti percentuali, passando dal 27,9% al 27,1%. Le entrate dell'IVA hanno beneficiato, in particolare, dell'introduzione della nuova norma sullo *split payment* per i fornitori della Pubblica amministrazione.

Nel 2016 si registra un lieve decremento della propensione al *gap* di 0,3 punti percentuali circa. Nello specifico, le locazioni manifestano un cambio di tendenza con una riduzione di oltre 5 punti percentuali, dopo l'analogo incremento registrato nel 2015. Inoltre, occorre evidenziare la notevole riduzione della propensione al *gap* del canone RAI (-26,7 punti percentuali). In controtendenza, invece, le imposte sul reddito, in particolare l'IRES (+1,6 punti percentuali).

Nel 2017 si osserva una sostanziale invarianza della propensione al *gap*, che aumenta di 0,2 punti percentuali. Tale andamento è determinato dalla componente dei mancati versamenti, mentre nella componente della mancata dichiarazione si compongono dinamiche contrapposte quali la riduzione per le locazioni (-0,6 punti percentuali circa), e l'incremento dell'IRPEF, pari a 1,9 punti percentuali rispetto al 2016.

Il 2018 si caratterizza per una marcata riduzione della propensione al *gap* di 2,3 punti percentuali rispetto all'anno precedente (dal 32,9% del 2017 al 30,6% del 2018). A tale flessione contribuiscono principalmente la riduzione della propensione al *gap* dell'IVA (-3,2 punti percentuali) e dell'IRPEF da lavoro autonomo e impresa (-3,2 punti percentuali). Anche le propensioni al *gap* dell'IRES, delle locazioni e dell'IRAP si contraggono, anche se in misura minore (-0,7 -0,4 e -0,3 punti percentuali, rispettivamente), mentre la propensione al *gap* del canone RAI aumenta di 0,5 punti percentuali. Per quanto riguarda la dinamica dell'IVA si ricorda

che nel 2018 ha esplicitato compiutamente i suoi effetti la norma, introdotta, nel 2016, che ampliava l'adozione dello *split payment* alle società controllate dalla PA e a quelle comprese nell'indice FTSE MIB.

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

Tipologia di imposta	2013	2014	2015	2016	2017	2018*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	30.175	31.594	32.182	33.949	32.303	31.647	31.975
di cui IRPEF netto MV	28.508	29.862	30.384	32.077	30.522	29.903	30.210
IRPEF MV (**)	1.667	1.732	1.797	1.871	1.781	1.744	1.765
IRES totale	10.437	9.731	8.015	9.013	9.007	8.915	9.186
di cui IRES netto MV	9.014	8.306	6.511	7.359	7.354	7.280	7.637
IRES MV (**)	1.422	1.425	1.504	1.654	1.652	1.636	1.549
IVAsc totale	34.918	36.776	35.887	35.458	36.801	33.322	35.527
di cui IVAsc netto MV	26.496	27.517	26.486	25.152	26.105	23.637	25.899
IVAsc MV (**)	8.422	9.259	9.401	10.306	10.696	9.685	9.628
IRAP totale	8.383	8.063	5.485	4.992	5.226	5.069	6.203
di cui IRAP netto MV	6.764	6.595	4.401	3.968	4.151	4.008	4.981
IRAP MV (**)	1.619	1.469	1.084	1.024	1.074	1.061	1.222
LOCAZIONI	760	754	1.275	767	729	693	830
CANONE RAI	942	977	1.008	240	225	239	605
di cui CANONE netto MV	824	837	865	169	149	163	501
CANONE MV (**)	118	139	143	71	77	75	104
Totale	85.615	87.894	83.851	84.418	84.290	79.885	84.326
di cui netto MV	72.366	73.870	69.922	69.493	69.010	65.684	70.058
MV (**)	13.249	14.024	13.929	14.925	15.280	14.201	14.268

* I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2018 sono da considerarsi semi-definitivi.

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2017 e 2018; IVAsc = IVA senza consenso.

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

Propensione al gap nell'imposta	2013	2014	2015	2016	2017	2018*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	66,5%	67,6%	67,8%	68,0%	69,9%	66,8%	68,1%
di cui IRPEF netto MV	62,9%	63,9%	64,0%	64,2%	66,1%	63,1%	64,3%
IRPEF MV (**)	3,7%	3,7%	3,8%	3,7%	3,9%	3,7%	3,8%
IRES totale	30,4%	28,0%	22,6%	24,2%	24,6%	23,9%	25,6%
di cui IRES netto MV	26,3%	23,9%	18,3%	19,7%	20,0%	19,5%	21,3%
IRES MV (**)	4,1%	4,1%	4,2%	4,4%	4,5%	4,4%	4,3%
IVAsc totale	27,2%	27,9%	27,1%	26,5%	27,2%	24,0%	26,7%
di cui IVAsc netto MV	20,6%	20,9%	20,0%	18,8%	19,3%	17,0%	19,4%
IVAsc MV (**)	6,6%	7,0%	7,1%	7,7%	7,9%	7,0%	7,2%
IRAP totale	22,7%	22,2%	20,1%	18,9%	19,2%	18,9%	19,8%
di cui IRAP netto MV	18,3%	18,2%	16,1%	15,0%	15,2%	15,0%	15,9%
IRAP MV (**)	4,4%	4,0%	4,0%	3,9%	3,9%	4,0%	3,9%
LOCAZIONI	9,1%	9,1%	14,8%	9,4%	8,8%	8,4%	9,9%
CANONE RAI	34,4%	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	23,9%
di cui CANONE netto MV	30,1%	30,5%	31,4%	7,0%	6,8%	7,4%	19,8%
CANONE MV (**)	4,3%	5,1%	5,2%	2,9%	3,5%	3,4%	4,1%
Totale	33,4%	33,7%	33,0%	32,7%	32,9%	30,6%	32,6%
di cui netto MV	28,2%	28,4%	27,5%	27,0%	27,0%	25,2%	27,1%
MV (**)	5,2%	5,4%	5,5%	5,8%	6,0%	5,4%	5,5%

* I dati delle stime del gap relativi all'anno 2018 sono da considerarsi semi-definitivi.

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2017 e 2018; IVAsc = IVA senza consenso.

La Tabella 3.K.3 mostra che, in media, per il triennio 2015-2017, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, si osserva un gap complessivo pari a circa 107,2 miliardi di euro, di cui 95,9 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,3 miliardi di mancate entrate contributive.

Nel 2018 si registra un miglioramento straordinario dei risultati in termini di riduzione del tax gap delle entrate tributarie, che sfiora i 5 miliardi di euro rispetto all'anno d'imposta 2017. Il risultato è legato agli effetti dell'adozione delle importanti misure di contrasto all'evasione fiscale e di miglioramento della tax compliance introdotte negli anni più recenti, soprattutto grazie all'introduzione e poi alla successiva estensione del meccanismo della scissione dei pagamenti in materia di IVA.

La riduzione più importante si registra in termini di tax gap dell'IVA, che passa da 36,8 miliardi di euro nel 2017 a 33,3 miliardi di euro nel 2018, con una flessione complessiva dell'indicatore di 3,5 miliardi di euro. Riduzioni significative del tax gap hanno interessato quasi tutte le imposte, con l'unica eccezione della TASI e del canone RAI, dove il tax gap rimane pressoché stabile. Si riduce il tax gap dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa di 656 milioni di euro, quello relativo alle accise sui prodotti energetici, di 587 milioni di euro. Una riduzione minore si osserva per l'IRAP, il cui indicatore diminuisce di 157 milioni di euro, e per l'IMU, pari a 3 milioni di euro.

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

Tipologia di imposta	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-17	Media 2015-17*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.975	3.964	4.204	4.103	4.338	N.D.	N.D.	4.215
IRPEF lavoro autonomo e impresa	30.175	31.594	32.182	33.949	32.303	31.647	-656	32.811
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	643	715	780	768	799	N.D.	N.D.	782
IRES	10.437	9.731	8.015	9.013	9.007	8.915	-91	8.678
IVA	34.918	36.776	35.887	35.458	36.801	33.322	-3.479	36.048
IRAP	8.383	8.063	5.485	4.992	5.226	5.069	-157	5.234
LOCAZIONI	760	754	1.275	767	729	693	-36	924
CANONE RAI	942	977	1.008	240	225	239	13	491
ACCISE sui prodotti energetici	1.169	1.306	1.430	1.611	2.077	1.490	-587	1.706
IMU	5.160	5.140	5.113	4.989	4.872	4.869	-3	4.991
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	251	247	266	19	249
Totale entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI)	91.944	94.340	90.394	91.018	91.239	86.244	-4.995	90.884
Totale entrate tributarie (al netto della TASI)	96.562	99.019	95.378	95.889	96.376	N.D.	N.D.	95.881
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.362	2.586	2.784	2.764	2.928	N.D.	N.D.	2.825
Entrate contributive carico datore di lavoro	7.659	8.428	8.516	8.119	8.804	N.D.	N.D.	8.480
Totale entrate contributive	10.021	11.014	11.300	10.883	11.732	N.D.	N.D.	11.305
Totale entrate tributarie e contributive	106.583	110.033	106.678	106.772	108.108	N.D.	N.D.	107.186

* Le stime relative al 2018 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'economia non osservata dell'Istat.

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

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

A.1) LE PRINCIPALI DIRETTRICI DI INTERVENTO

Strategie e interventi attuati nell'anno 2019

Nel 2019 è proseguita la strategia volta a favorire la *compliance* volontaria dei contribuenti. Essa è stata maggiormente orientata all'erogazione di servizi da parte dell'Amministrazione economico-finanziaria, intesa principalmente come semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti e introduzione di strumenti e procedure finalizzati ad agevolare la comunicazione con l'Amministrazione, in un quadro di reciproca e leale collaborazione. Attraverso tale approccio si è cercato, inoltre, di favorire la riduzione dei costi di *compliance* e di agevolare gli adempimenti.

Questo approccio ha contribuito a migliorare la *performance* dell'Amministrazione finanziaria e la *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. Il miglioramento della *performance* dell'amministrazione finanziaria è stato perseguito anche con riguardo alla qualità dei servizi resi ai contribuenti e ai tempi di esecuzione dei rimborsi fiscali ai cittadini ed alle imprese, con particolare riguardo ai rimborsi accelerati e da *split payment*.

Più in particolare, nella direzione di migliorare la *tax compliance* e sostenere la competitività delle imprese e la crescita del Paese, l'Amministrazione finanziaria ha proseguito, tra l'altro, le seguenti azioni:

- il potenziamento delle sinergie operative con altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, anche rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale. Tale attività ha

- consentito un più incisivo contrasto alle frodi fiscali e un'intensificazione degli sforzi per combattere l'evasione fiscale internazionale. Nella medesima prospettiva, sono state supportate le sinergie operative tra l'Amministrazione finanziaria centrale e gli enti territoriali, stimolando processi di compartecipazione al recupero dei tributi statali e, al contempo, affinando i processi di analisi, controllo e recupero dei tributi locali e regionali;
- l'intensificazione del coordinamento e della complementarietà tra le diverse componenti dell'Amministrazione finanziaria. Ciò, da un lato, ha favorito la specializzazione e ha evitato duplicazioni e, dall'altro, ha consentito alle sue diverse componenti di rafforzare le iniziative congiunte, potenziando le attività di analisi dirette a contrastare la sottrazione all'imposizione delle basi imponibili, per la mappatura territoriale dei fenomeni evasivi e per la predisposizione dei rispettivi piani di intervento anche in modalità integrata. In particolare, sulla base delle esperienze maturate negli anni precedenti, è stata consolidata l'adozione, da parte delle Agenzie fiscali e della Guardia di Finanza, 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. Tale approccio ha consentito, infine, di potenziare ulteriormente anche gli strumenti per la prevenzione e il contrasto degli illeciti extra-tributari;
 - il rafforzamento della certezza del diritto e miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti, ponendo particolare attenzione agli strumenti di cooperazione rafforzata con il Fisco e al potenziamento dei servizi telematici e degli strumenti di messa a disposizione dei dati finalizzati a facilitare e razionalizzare gli adempimenti. Da questo punto di vista, ad esempio, la dichiarazione dei redditi precompilata è divenuta oramai la forma ordinaria di dichiarazione dei redditi per lavoratori dipendenti e dai pensionati;
 - l'intensificazione del dialogo collaborativo con i contribuenti per supportarli sia nel momento dichiarativo sia nel pagamento dei tributi. Al riguardo, sono state ottimizzate le comunicazioni dirette a favorire l'emersione delle basi imponibili ai fini IVA ovvero l'effettiva capacità contributiva dei contribuenti (cd. lettere di *compliance*), con segnalazioni di probabili errori ed omissioni compiuti in fase di compilazione della dichiarazione e possibilità per il contribuente di rimediare agli stessi mediante l'istituto del ravvedimento operoso ed usufruire, quindi, del pagamento delle sanzioni in misura ridotta. Sempre sotto il profilo della prevenzione, hanno trovato applicazione e sono stati aggiornati gli indici di affidabilità fiscale finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei professionisti;
 - l'ottimizzazione della qualità dei controlli. A tal fine, da un lato, si è fatto ricorso agli strumenti di cooperazione internazionale, ad avanzate tecniche di analisi e valutazione del rischio di *non compliance* e al monitoraggio dei comportamenti di soggetti ad elevata pericolosità fiscale e, dall'altro, sono

state sfruttate le potenzialità derivanti dall'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica che consente di effettuare controlli incrociati tra le diverse operazioni dichiarate dai contribuenti e di monitorare i pagamenti IVA.

Gli indirizzi del triennio 2020-2022

Nel triennio 2020-2022 il Governo intende proseguire la revisione della struttura organizzativa e funzionale dell'Amministrazione fiscale avviata negli ultimi anni, con l'obiettivo di assicurare un approccio sempre più *customer-oriented* nell'erogazione dei servizi ai contribuenti, favorire la *tax compliance* e razionalizzare l'impiego delle risorse. Tale indirizzo strategico contribuirà a migliorare la *performance* dell'Amministrazione finanziaria, nella prospettiva di mitigare gli effetti economico-sociali conseguenti all'emergenza epidemiologica da COVID-19, di contrastare l'evasione e ridurre il *tax gap*, favorendo, in ultima analisi, la riduzione della pressione fiscale sui contribuenti *compliant*, così da promuovere un sistema fiscale sempre più equo e favorevole al rilancio economico del Paese.

In tale contesto, l'obiettivo dell'Amministrazione fiscale coincide con la piena capacità di sfruttare l'esperienza e le soluzioni maturate per la gestione dell'emergenza nell'adozione di innovazioni in una prospettiva di lungo periodo, così da proseguire e rafforzare il processo di semplificazione ed efficientamento dell'attività amministrativa. Inoltre, assicurare un'efficace gestione della crisi e fornire risposte rapide ai bisogni dei contribuenti potrebbero comportare rilevanti ricadute in termini reputazionali per tutta l'Amministrazione finanziaria, contribuendo a consolidare il rapporto di fiducia tra contribuenti e Fisco.

In questa prospettiva, anche attraverso lo strumento delle Convenzioni con le Agenzie fiscali, sarà consolidata la *governance* dell'Amministrazione fiscale, garantendo un rafforzamento del coordinamento generale e un miglioramento della gestione strategica in seno alle Agenzie medesime e agli altri enti della fiscalità. Quest'impostazione, presente nell'Atto d'indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2020-2022, mantiene l'orientamento metodologico volto, da un lato, a perseguire la semplificazione degli adempimenti, il miglioramento dei servizi offerti per favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e l'emersione spontanea delle basi imponibili e, dall'altro, a contrastare l'evasione attraverso mirati interventi di controllo e accertamento *ex post*, all'esito di specifiche analisi di rischio.

Le indicazioni programmatiche contenute nel citato Atto di indirizzo sono state tradotte nelle Convenzioni 2020-2022, in corso di stipula, tra il Ministro dell'economia e delle finanze e le Agenzie. Il processo di aggiornamento di tali documenti, da un lato, ribadisce gli spazi di autonomia e flessibilità già riconosciuti alle Agenzie nell'esercizio delle rispettive attività, in linea con il consolidato modello *Principal-Agent*, dall'altro, conferma l'obiettivo prioritario di semplificare i rapporti tra Fisco e contribuenti, garantire maggiore certezza agli operatori economici e attrarre nuovi investimenti nel Paese, secondo una prospettiva di diminuzione strutturale del *tax gap*, senza trascurare al contempo le esigenze di

legalità negli ambiti di competenza dell'Amministrazione finanziaria e il contrasto dei fenomeni criminali.

Per la redazione dei Piani delle attività del 2020 è stata, inoltre, confermata l'adozione della metodologia basata sul modello che contempla le dimensioni di efficienza (*input-output*), e di efficacia (*output-outcome*), allo scopo di misurare gli effetti degli interventi di breve periodo in termini di prodotto immediatamente risultante dalle attività condotte dalle Agenzie (*output*), nonché di verificarne gli impatti sul contesto socio-economico (*outcome*), in modo da poter valutare, in una prospettiva di medio-lungo periodo, l'effettiva attuazione delle priorità politiche definite in campo fiscale e, in particolare, la riduzione del *tax gap*.

Nella direzione di migliorare la *tax compliance* e sostenere la competitività delle imprese e la crescita del Paese saranno proseguite, tra l'altro, le seguenti attività:

- potenziamento del coordinamento e della complementarietà tra le componenti dell'Amministrazione finanziaria, nonché delle sinergie operative con altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale. Tale attività avrà come obiettivo principale un più incisivo contrasto alle frodi fiscali, con un'intensificazione degli sforzi per combattere l'evasione fiscale nazionale ed internazionale. Saranno, inoltre, supportate le sinergie operative tra l'Amministrazione finanziaria centrale e gli enti territoriali, al fine di stimolare processi di compartecipazione al recupero dei tributi statali e, al contempo, efficientare i processi di analisi, controllo e recupero dei tributi locali e regionali;
- adozione di provvedimenti per permettere ai cittadini, alle imprese, ai lavoratori autonomi e dipendenti di fronteggiare i disagi economici e sociali connessi alla diffusione della pandemia da COVID-19 e alle conseguenti misure di contenimento del rischio;
- garanzia di una maggiore certezza e prevedibilità per le imprese e gli investitori, all'interno di un più generale orientamento alla crescita del sistema economico, garantendo un approccio coerente ed unitario dell'Amministrazione finanziaria a quei soggetti che decidono di aderire agli strumenti di cooperazione con il Fisco, come l'istituto dell'adempimento collaborativo, l'interpello per i nuovi investimenti, gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e gli accordi relativi al regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (*patent box*);
- miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti, inclusi gli ordini professionali, attraverso il potenziamento e la semplificazione nell'accesso ai servizi telematici, l'introduzione di un nuovo sistema di relazione con l'utenza "a distanza" e attraverso gli strumenti di messa a disposizione dei dati finalizzati alla facilitazione e razionalizzazione degli adempimenti, la riduzione dei tempi nell'erogazione dei rimborsi fiscali a cittadini e a imprese così da reimmettere liquidità nel sistema economico italiano anche per contribuire a contrastare gli effetti generati dalla fase epidemiologica da COVID-19. In questa prospettiva, la dichiarazione dei redditi precompilata mira a divenire la

forma ordinaria di dichiarazione dei redditi, non soltanto per i lavoratori dipendenti e pensionati, per cui è già una realtà consolidata, ma anche per i titolari di partita IVA;

- ottimizzazione dell'invio delle comunicazioni per la promozione della *compliance*, attività che riprenderà a pieno regime nel corso del 2021, rimanendo in gran parte sospesa nel 2020 per favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali. Per la predisposizione di tali comunicazioni saranno utilizzate le basi dati alimentate dai flussi informativi;
- presidio ed evoluzione della fatturazione elettronica attraverso il Sistema di Interscambio, unitamente alla gestione a regime dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi anche ai fini dell'avvio della "lotteria degli scontrini";
- consolidamento delle attività di analisi e studio della *tax non compliance* finalizzata all'individuazione dei maggiori rischi di comportamenti non conformi, al fine di indirizzare l'attività di prevenzione e contrasto in modo ancora più mirato;
- aggiornamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei lavoratori autonomi;
- incentivo dei pagamenti elettronici nell'ottica della digitalizzazione dei processi fiscali al fine di razionalizzare gli adempimenti degli operatori IVA anche per ottenere in via semplificata agevolazioni fiscali o incentivi;
- miglioramento della qualità dei controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria, ottimizzando l'utilizzo dei dati derivanti dallo scambio automatico di informazioni, anche nell'ambito della cooperazione internazionale, aumentando il ricorso agli strumenti di cooperazione internazionale, quali il *Country-by-Country reporting*;
- monitoraggio del comportamento dei contribuenti che hanno subito un controllo fiscale per verificarne il grado di propensione all'adempimento negli anni successivi e, più in generale, per valutare il livello di fedeltà fiscale;
- rafforzamento dell'efficacia della riscossione, da perseguire implementando anche le tecniche di analisi dei debiti iscritti a ruolo in modo da indirizzare l'attività di riscossione prioritariamente verso i debitori più solvibili e i crediti che hanno maggiori possibilità di essere riscossi, attraverso il miglioramento dello scambio informativo tra agente della riscossione ed enti impositori o beneficiari, nonché il progressivo allineamento delle diverse banche dati, ferma restando comunque la necessità di salvaguardare tutti i crediti affidati in riscossione.

L'Atto d'indirizzo per il triennio 2020-2022 prevede, inoltre, che la Guardia di Finanza orienti la propria azione al contrasto dei fenomeni illeciti più gravi, pericolosi e diffusi sul territorio nazionale, coerentemente con:

- la proiezione investigativa di una forza di polizia economico-finanziaria a competenza generale, che svolge anche funzioni concorsuali in materia di ordine e sicurezza pubblica ed è parte integrante del sistema nazionale della Protezione Civile;

- l'evoluzione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e dei relativi riflessi sul tessuto economico e sociale del Paese.

In particolare, il Corpo rivolgerà, prioritariamente, la propria azione, anche con proiezione ultra nazionale, nei confronti dei fenomeni maggiormente lesivi per il bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, quali le frodi tributarie, le forme più perniciose di evasione fiscale internazionale, l'elusione fiscale, l'economia sommersa, il lavoro nero e irregolare e i fenomeni di illegalità collegati, valorizzando sistematicamente i dati acquisiti attraverso: le indagini di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria; l'attività di *intelligence*; l'analisi di rischio mediante le banche dati in uso (la cui interoperabilità sarà intensificata); l'uso di sistemi di intelligenza artificiale (anche in ottica predittiva); il controllo economico del territorio e i canali di cooperazione internazionale.

Saranno svolte analisi di rischio congiunte con l'Agenzia delle entrate, anche sulla base delle informazioni ricevute nell'ambito dello scambio automatico in materia fiscale, tanto per finalità di mappatura dei fenomeni evasivi, quanto per la predisposizione di piani d'intervento integrati, assicurando il proprio contributo allo spontaneo adempimento degli obblighi tributari attraverso un idoneo interscambio informativo con la stessa Agenzia, funzionale, tra l'altro, ad evitare sovrapposizioni e duplicazioni d'intervento.

Proseguirà l'azione di contrasto al contrabbando, anche di tabacchi lavorati esteri, e alle frodi nel settore doganale e in materia di accise, nonché agli illeciti in materia di giochi e scommesse, sia rafforzando le sinergie in atto con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli sia ampliando e valorizzando il patrimonio informativo a disposizione con il complesso dei dati presenti in ambito doganale; orienterà i piani operativi a contrasto della criminalità economico-finanziaria monitorandone le dinamiche evolutive e utilizzando metodologie d'intervento basate sull'integrazione delle funzioni di polizia tributaria, valutaria e giudiziaria.

Proseguirà, altresì, la partecipazione alle iniziative promosse in ambito *EU Policy Cycle - EMPACT*, quali, ad esempio, le azioni a contrasto delle frodi in materia di IVA e accise e al riciclaggio. Continuerà, inoltre, a prendere parte ai lavori del CCWP (*Customs Cooperation Working Party*), in relazione alle operazioni doganali congiunte e alle ulteriori attività promosse da tale consesso e da altre organizzazioni internazionali. Saranno favoriti i rapporti di cooperazione e scambio informativo in ambito internazionale, sia nell'ambito del *network Eurofisc*, volto a garantire tempi rapidi di rilevazione e reazione alle frodi all'IVA intracomunitaria, sia delle altre iniziative dell'Unione europea in tema di fiscalità.

Il Corpo continuerà a supportare il Dipartimento delle Finanze nei tavoli di lavoro della *Task Force on Tax and Other Crimes (TFTC)* e del *Peer Review Group del Global Forum* dell'OCSE, fornendo il proprio apporto ad ogni iniziativa afferente ai mutati scenari causati dalla crisi epidemiologica; garantirà l'assistenza tecnica e addestrativa a beneficio di Paesi terzi, mediante idonee iniziative dell'*International Academy for Tax Crime Investigation* dell'OCSE e dell'*Academy* di Frontex, operanti presso la Scuola di Polizia Economico-Finanziaria.

Infine, valorizzerà la rete di Esperti e di Ufficiali di collegamento dislocati all'estero, ai sensi del D.Lgs. n. 68/2001, e il restante personale operante fuori del territorio nazionale, in contesti multilaterali e bilaterali, anche in funzione dell'esigenza di orientare il sistema di cooperazione internazionale al sostegno dell'economia sana del Paese e della cittadinanza.

A.II) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'attività di prevenzione

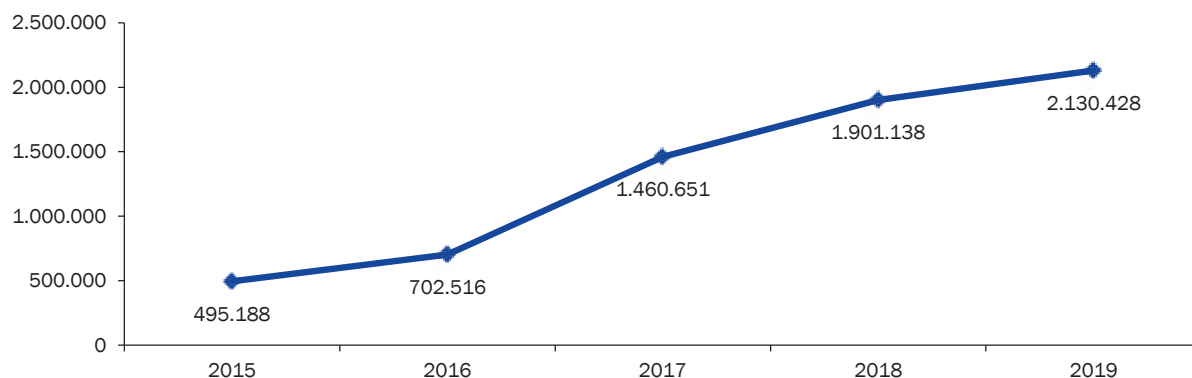
Nel corso dell'esercizio 2019, in linea con gli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021, definiti con l'Atto di indirizzo emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze, l'Agenzia ha proseguito la strategia di prevenzione all'evasione fiscale mediante l'invio di lettere di *compliance* con le quali il contribuente è stato messo nelle condizioni di sanare, in via autonoma, i propri errori, generalmente di entità meno grave, che, comunque, rappresentano una parte non trascurabile del *tax gap* italiano.

La predisposizione centralizzata di tali comunicazioni ha visto sempre più l'utilizzo delle basi dati alimentate dai diversi flussi informativi, anche quelli derivanti dallo scambio automatico internazionale di informazioni, e quelli derivanti dalla fatturazione elettronica generalizzata, integrati con quelli generati dalla trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle transazioni verso i consumatori finali.

La leva sulla *tax moral* rappresentata dalle lettere di *compliance* ha continuato ad agire secondo due diverse modalità operative:

- *ante* adempimento dichiarativo ed in prossimità della scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni, con funzione di *reminder*, per segnalare ai contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione nel termine ordinario e che hanno ancora 90 giorni di tempo per farlo con lievi sanzioni;
- *post* dichiarativo per segnalare probabili errori ed omissioni compiuti in fase di compilazione della dichiarazione e che spiegano al contribuente come poter rimediare agli errori, mediante l'istituto del ravvedimento operoso ed usufruire, quindi, del pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

In pochi anni si è passati da una fase in cui le comunicazioni venivano predisposte manualmente, al 2019 in cui ne sono state complessivamente trasmesse 2.130.428 con una variazione in aumento più che sostenuta negli anni, come si evince dalla Figura 4.A.II.1, alcune delle quali inviate per promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari ai contribuenti che presentavano anomalie relative agli studi di settore per il triennio 2015-2017 o a quelli con anomalie risultanti dal confronto tra la comunicazione annuale IVA e la dichiarazione IVA per il 2018.

FIGURA 4.A.II.1: COMUNICAZIONI FINALIZZATE ALLA PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE. ANDAMENTO 2015-2019

La Tabella 4.A.II.1 riepiloga le tipologie di comunicazioni inviate nel 2019.

TABELLA 4.A.II.1: TIPOLOGIA DI COMUNICAZIONE INVIATE NEL 2019

Tipologia di comunicazione	Numero destinatari
Soggetti con più CU e redditi non dichiarati	155.807
Iva trimestrale (art.4 D.L. n.193/2016)	1.250.000
Iva tardiva, omessa o incompleta	180.466
Incrocio con i sostituti d'imposta/730	383.318
Incrocio dati delle fatture	18.449
Anomalie da studi di settore	136.459
<i>Common reporting standard</i>	5.929
Totale	2.130.428

Questa modalità di approccio al contribuente sta producendo risultati positivi, sia in termini di cambiamento dei comportamenti, sia in termini di recupero di imposte non versate o versate in misura ridotta erroneamente. Nel 2019, dall'adesione alle strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 2,13 miliardi di euro, con una variazione in aumento del 18,3% rispetto al risultato conseguito nel 2018.

Box 4.A.III.1: Utilizzo dei dati di fonte estera per le attività di promozione della *tax compliance*

A decorrere dal 2017, l'Agenzia delle entrate ha avviato l'acquisizione ed elaborazione strutturata del vasto patrimonio informativo costituito dai dati finanziari trasmessi dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito dello scambio automatico di informazioni, previsto in sede OCSE secondo il *Common reporting standard* (CRS) e, in sede europea, dalla Direttiva 2014/107/UE (DAC2). Si tratta delle informazioni riguardanti i conti detenuti all'estero da

residenti italiani, corredati da identificativo del conto, saldo di fine anno e redditi prodotti a vario titolo e accreditati sul medesimo conto. Tali dati sono stati impiegati prioritariamente per l'invio di comunicazioni per la promozione della *compliance*, e con riguardo alle posizioni relative a contribuenti che hanno omesso la presentazione della dichiarazione per la segnalazione agli Uffici competenti al controllo. E' stato inoltre selezionato un ristretto numero di posizioni ad elevato rischio, per il cospicuo numero di conti esteri posseduti e/o per gli ingenti importi detenuti su tali conti, nei confronti dei quali sono state attivate indagini e approfondimenti istruttori.

Nel dicembre 2017, a soli due mesi dall'acquisizione del primo flusso di dati finanziari, sono state inviate circa 7.000 comunicazioni a contribuenti per i quali risultavano possibili anomalie dichiarative per l'anno d'imposta 2016. Una seconda campagna di comunicazioni, relativa alla stessa annualità, ma basata su criteri selettivi più articolati, è stata realizzata nel luglio del 2019. I destinatari delle comunicazioni sono persone fisiche che risultano non aver correttamente assolto gli obblighi connessi al monitoraggio fiscale¹⁰³, mediante l'indicazione nel quadro RW del modello dichiarativo, delle attività finanziarie detenute all'estero e/o non aver dichiarato i redditi percepiti in relazione a tali attività.

L'attività di promozione della *tax compliance* ha prodotto dei risultati significativi in quanto la percentuale di contribuenti che, a seguito della comunicazione ricevuta, ha provveduto a regolarizzare l'anomalia o le anomalie segnalate, presentando una dichiarazione integrativa, è pari a circa il 30% con riferimento al primo invio di comunicazioni, e al 47% con riguardo al secondo.

Le analisi relative alla selezione dei soggetti a rischio è stata svolta anche per l'annualità 2017, per la quale si dispone di una base dati più ampia rispetto al 2016, grazie all'adesione all'accordo di scambio di un più vasto numero di Paesi. La conseguente attività di invio delle comunicazioni, prevista nella prima metà del 2020, è stata sospesa coerentemente con le disposizioni dettate per l'emergenza sanitaria dovuta alla pandemia da COVID19.

Nell'ambito delle diverse iniziative che il legislatore e l'amministrazione finanziaria hanno avviato con l'obiettivo di favorire una sempre più proficua collaborazione tra Fisco e contribuenti e promuovere, utilizzando anche efficaci forme di assistenza, l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, si inserisce anche l'introduzione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA). Gli ISA rappresentano ed esprimono sotto il profilo fiscale e metodologico la base di una nuova modalità di relazione tra Fisco e contribuente basata sulla determinazione di livelli di affidabilità fiscale rispetto alla precedente congruità dei ricavi e compensi. Si passa da una logica di accertamento a posteriori del reddito d'impresa e di lavoro autonomo ad una segnalazione di preallerta basata su un punteggio di affidabilità fiscale sotteso alla definizione di una pretesa fiscale ritenuta equa dall'Amministrazione, in una logica di trasparenza e di preventiva condivisione.

Ai fini degli ISA non rilevano unicamente il livello di ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli stimati sulla base di dati riferibili all'ultima annualità disponibile (riferimento statico-temporale), come per gli studi di settore, ma l'insieme di dati

¹⁰³ Art. 4, comma 1, del Decreto Legge n. 167 del 1990.

di natura economica e strutturale esaminata nel corso di almeno 8 anni di vita del soggetto (riferimento dinamico-temporale). Ciò che non è cambiato, ma anzi è stato maggiormente valorizzato e rafforzato, è il ruolo delle Organizzazioni di rappresentanza e degli Ordini professionali, chiamati a svolgere una fondamentale attività consultiva nella fase di costruzione e di applicazione degli ISA, basata su una approfondita conoscenza della realtà economica di riferimento dei soggetti rappresentati.

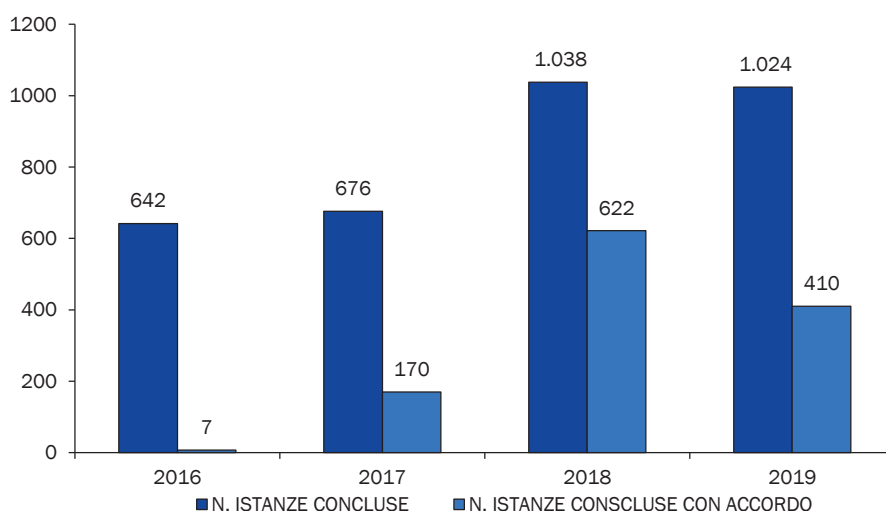
Nel corso del 2019 si è conclusa la fase preventiva di confronto in cui vengono presentati alle organizzazioni di categoria interessate gli 89 ISA oggetto di evoluzione per il 2019. Le risultanze di tale attività e le novità evolutive relative anche agli altri ISA (che sono in totale 175) sono state presentate alla commissione degli esperti il 5 dicembre 2019. Con il decreto ministeriale del 24 dicembre 2019 sono stati approvati gli 89 ISA evoluti per il periodo d'imposta 2019. Infine, nel percorso di avvicinamento ad un costruttivo e più moderno rapporto con il contribuente le misure innovative quali la *cooperative compliance*, la *patent box*, l'interpello nuovi investimenti, gli accordi preventivi e le procedure amichevoli, volte ad attrarre persone ed imprese estere in Italia, hanno continuato anche nel 2019 ad assumere sempre più rilevanza.

Nella Tabella 4.A.II.2 sono riportati i risultati conseguiti al 31/12/2019 in relazione al regime agevolativo della *cooperative compliance* in termini di numero di soggetti che hanno presentato istanza di accesso al regime e di soggetti ammessi.

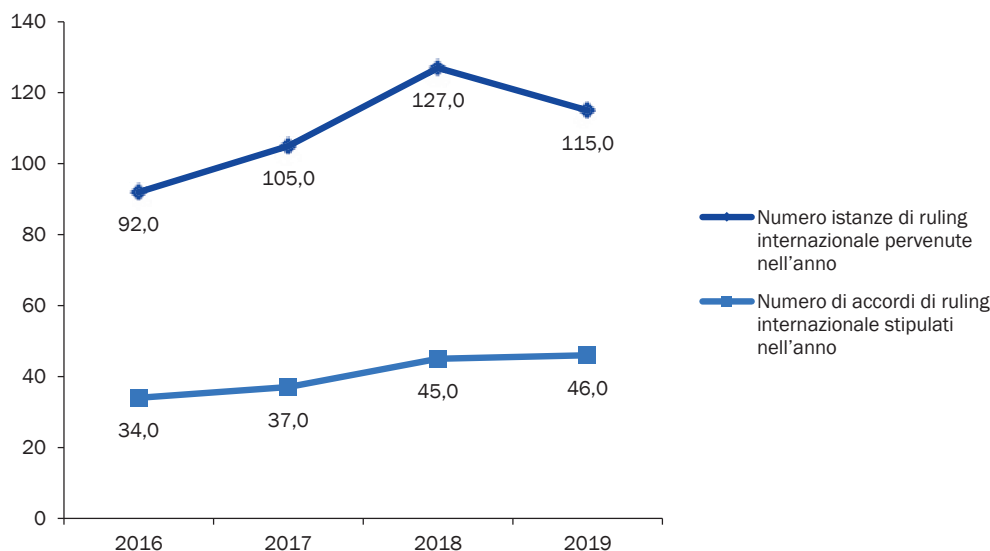
TABELLA 4.A.II.2: COOPERATIVE COMPLIANCE. ANNI 2016 – 2019

	2016	2017	2018	2019
Numero soggetti che hanno presentato istanza	9	14	17	13
Soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo	5	5	9	22

Per quanto attiene invece il regime di tassazione agevolata di *patent box*, nel corso del 2019 è stato completato l'avvio delle attività istruttorie connesse all'esame delle istanze presentate nel corso del 2016, e contestualmente, a fine anno 2019, più del 97% delle istanze presentate nel 2017 (320 istanze complessivamente accolte) risultavano in corso d'esame. In relazione a detto regime nella Figura 4.A.II.2 è riportato l'andamento delle istanze concluse nel quadriennio 2016/2019 con il dettaglio di quelle concluse con accordo.

FIGURA 4.A.II.2: ISTANZE DI PATENT BOX CONCLUSE. ANNI 2016 – 2019

L'istituto degli accordi preventivi (che ha modificato nel 2015 l'istituto del *ruling* di *standard* internazionale), rivolto alle imprese multinazionali e ai soggetti che esercitano attività internazionale, dalla sua introduzione ad oggi, ha suscitato un sempre maggiore interesse da parte dei contribuenti. Il ricorso all'istituto, che come si evince dalla Figura 4.A.II.3, registra una crescita del numero delle istanze presentate, contribuisce a garantire certezza giuridica nei rapporti tra le parti coinvolte, prevenendo l'evasione, deflazionando un eventuale contenzioso dall'esito incerto, attenuando il rischio di doppia imposizione internazionale e favorendo gli investimenti da parte di società estere, in quanto consente di appurare preventivamente l'impatto fiscale dei propri piani di sviluppo in Italia.

FIGURA 4.A.II.3: ACCORDI PREVENTIVI. ANNI 2016 – 2019

L'attività di contrasto

Per quanto riguarda il contrasto all'evasione, nel 2019 il risultato annuale relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 19,86 miliardi di euro (+3,4% rispetto ai 19,2 miliardi nel 2018) di cui 5,1 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 12,6 miliardi dai versamenti diretti e 2,13 miliardi dalle iniziative relative all'attività di promozione alla *compliance* (la Tabella 4.A.II.3 presenta il dettaglio degli incassi conseguiti in relazione alle diverse tipologie di attività).

TABELLA 4.A.II.3: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI). ANNI 2013 - 2019

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Entrate complessive	13,1	14,2	14,9	19	20,1	19,2	19,9
di cui:							
da versamenti diretti	9,2	10,1	10,2	9,6	10,2	11,3	12,6
da attività di promozione della <i>compliance</i>			0,3	0,5	1,3	1,8	2,1
da <i>Voluntary disclosure</i> 1 e 2				4,1	0,4	0,3	0,0
definizione delle controversie tributarie					0,8	0,1	N.A.
tramite agenti della riscossione	3,9	4,1	4,4	4,8	7,4	5,7	5,1
Importi in miliardi di euro							

Nelle figure che seguono è riportato l'andamento nel periodo 2013-2019 delle entrate erariali e non erariali, dei versamenti diretti e delle riscossioni connesse alla promozione della *compliance*.

FIGURA 4.A.II.4: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI. ANNI 2013-2019

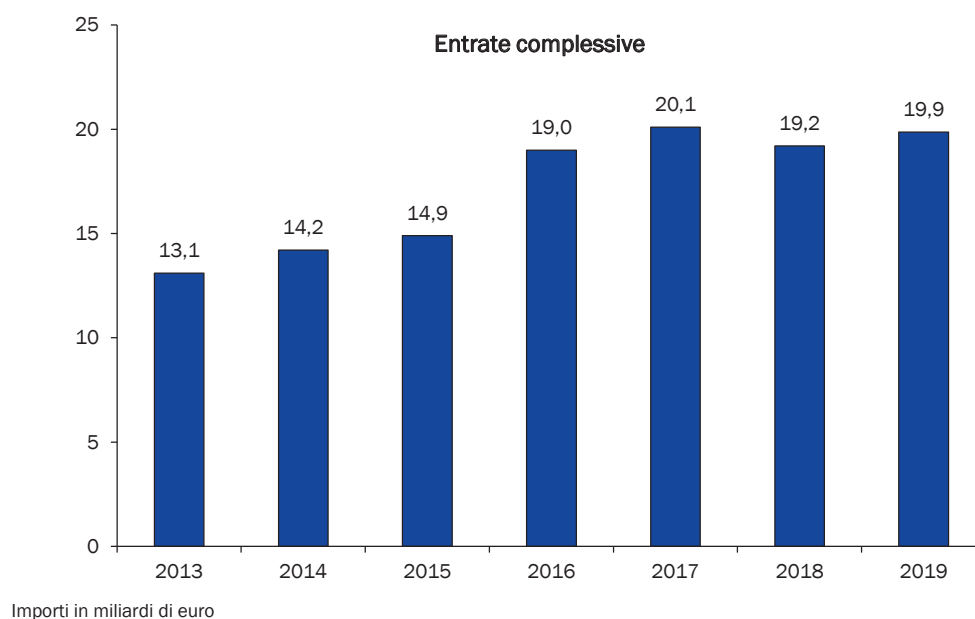
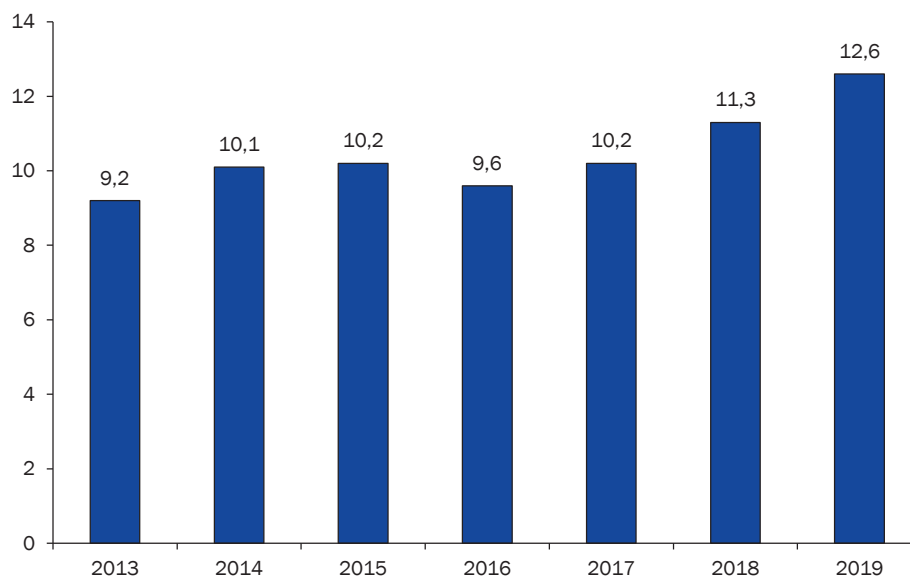
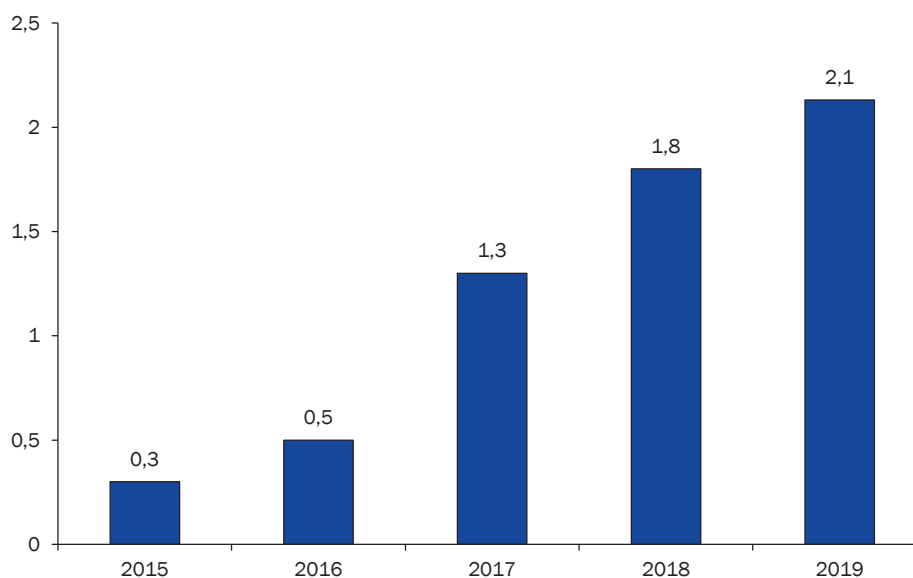


FIGURA 4.A.II.5: VERSAMENTI DIRETTI. ANNI 2013-2019

Importi in miliardi di euro

FIGURA 4.A.II.6: VERSAMENTI DA PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE. ANNI 2013-2019

Importi in miliardi di euro

Nell'ambito dei tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il recupero ordinario da attività di controllo supera i 16 miliardi di euro (16,83 miliardi precisamente) con un incremento del 4,1% rispetto all'anno precedente (16,16 miliardi). Di questi, 11,70 miliardi derivano dai versamenti diretti (somme versate a seguito di atti emessi dall'Agenzia o accordi per deflazionare il contenzioso), che fanno segnare un aumento del 4% rispetto al 2018, 2,13 miliardi sono frutto dell'attività di promozione della *compliance*, risultato conseguito anche grazie a oltre 2,1 milioni di *alert* inviati dall'Agenzia; il recupero conseguente ai ruoli ordinari di competenza dell'Agenzia delle entrate si attesta, invece, a 3 miliardi (Tabella 4.A.II.4).

TABELLA 4.A.II.4: RECUPERO ORDINARIO DA ATTIVITA' DI CONTROLLO. ANNI 2016 – 2019

	2016	2017	2018	2019
Recupero ordinario da attività di controllo	14,9	14,5	16,16	16,83
di cui:				
da versamenti diretti*	9,6	10,2	11,25	11,70
da attività di promozione della <i>compliance</i>	0,5	1,3	1,80	2,13
tramite agenti della riscossione**	4,8	3,0	3,11	3,00

Valori espressi in miliardi di euro

(*) Comprende le somme versate con modelli F23 /F24 a seguito di atti emessi dall'Agenzia delle entrate.

(**) 2019 dati stimati

Il recupero da misure straordinarie, introdotte dal Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119¹⁰⁴ per consentire ai contribuenti la definizione agevolata di atti (processi verbali di constatazione, atti di accertamento, inviti al contraddittorio, ecc.) emessi dall'Agenzia delle entrate, si attesta a 3 miliardi di euro, in linea con il dato dell'anno precedente. A tale risultato hanno contribuito i versamenti derivanti dalla rottamazione di cartelle dell'Agenzia delle entrate, che ammontano a circa 2,1 miliardi di euro (-18,9% rispetto a 2,59 miliardi del 2018), i versamenti dalla *voluntary disclosure 1 e bis* con 30 milioni di euro e i versamenti effettuati (versamento unico o con rate trimestrali) dai contribuenti che hanno aderito ad una delle misure di definizione agevolata introdotte dal Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, relative agli atti del procedimento di accertamento (art. 2), ai processi verbali di constatazione (art. 1) o alle controversie tributarie (artt. 6 e 7), per un totale di circa 0,90 miliardi di euro (Tabella 4.A.II.5).

¹⁰⁴ Convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136.

TABELLA 4.A.II.5: RECUPERO DA MISURE STRAORDINARIE. ANNI 2016 – 2019

	2016	2017	2018	2019
Recupero da misure straordinarie	4,1	5,6	3,0	3,0
di cui:				
Da «rottamazioni» Agenzia entrate – Riscossione*		4,4	2,6	2,1
Voluntary disclosure 1 e 2	4,1	0,4	0,3	0,0
Definizione delle controversie tributarie (art. 11 D.L. 50/2017)		0,8	0,1	
«Pace fiscale»** (artt. 1,2,6, e 7 D.L. 119/2018)			0,1	0,9

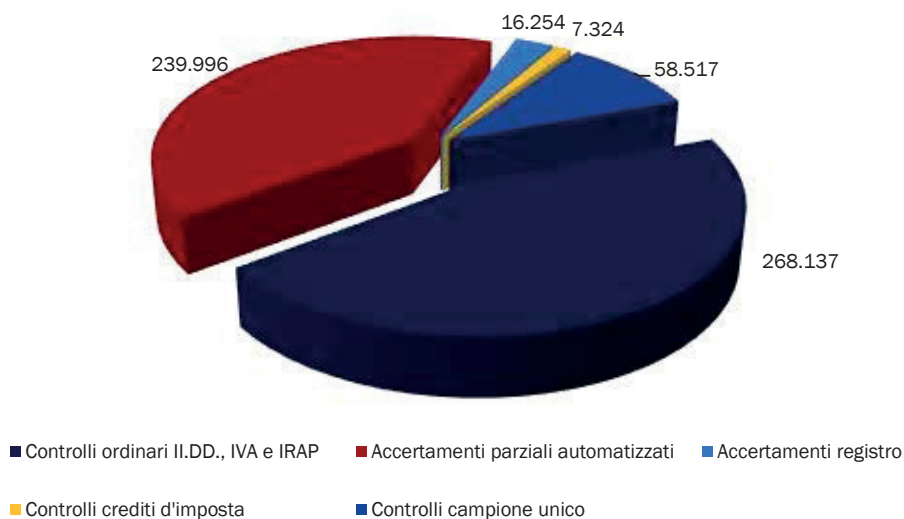
Valori espressi in miliardi di euro

* Dato 2019 stimato

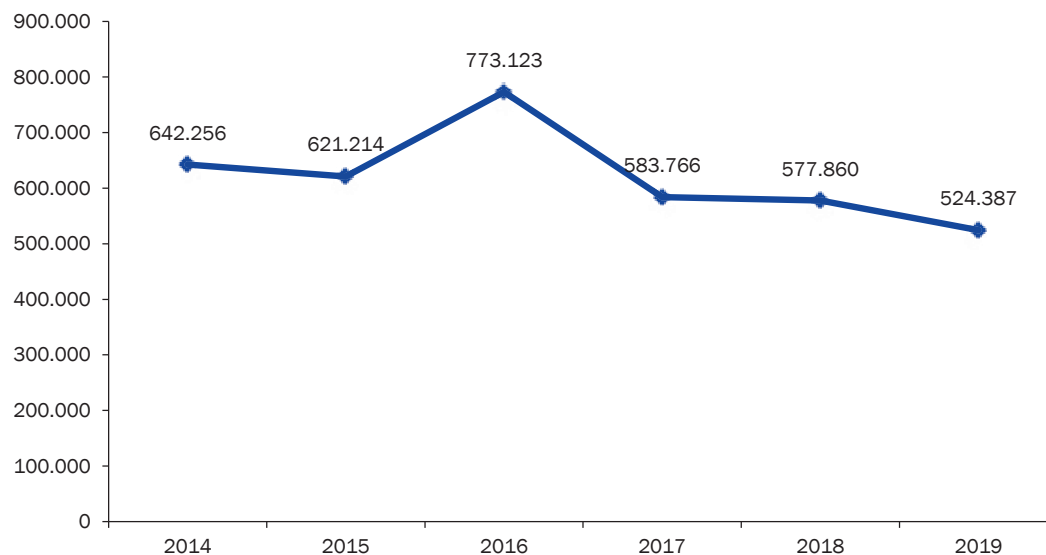
** Per il 2018 si tratta solo della definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento di cui all'art. 2 e art. 7 del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, per la quale è ammesso il pagamento in un massimo di venti rate trimestrali.

Queste ultime misure, di fatto, sono da intendersi come straordinarie solo rispetto al tempo e alle modalità con cui sono stati effettuati i versamenti, mentre rientrerebbero nell'attività ordinaria di controllo se si tenesse in considerazione che i tributi definiti dal contribuente sono tutti riferibili ad attività di controllo precedentemente svolte, attività che, in assenza del citato decreto legge, avrebbero seguito gli ordinari iter anche in relazione agli incassi.

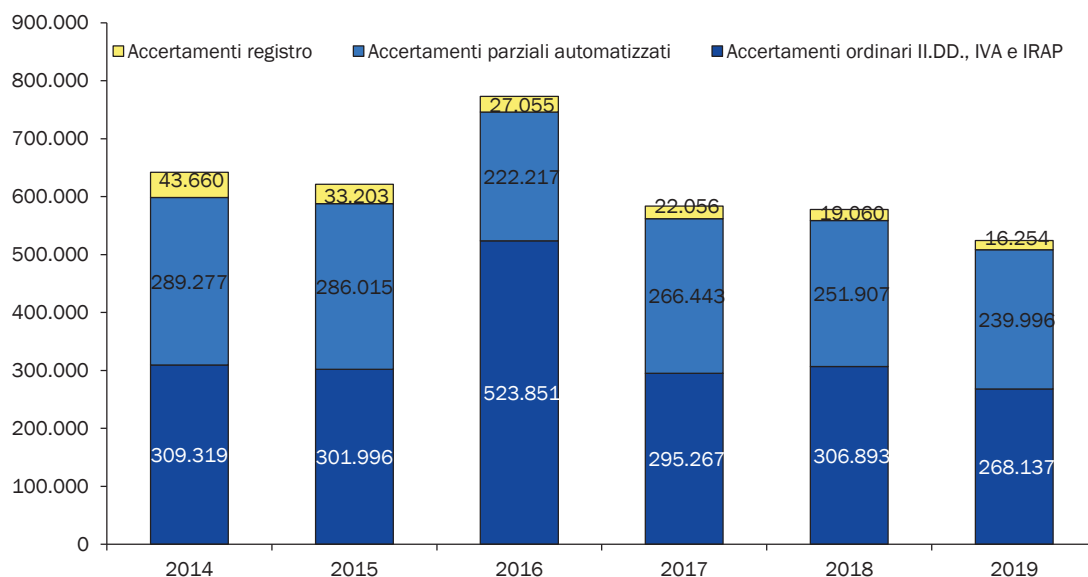
Nel corso del 2019, l'Agenzia ha effettuato 590.228 controlli, che includono: gli accertamenti ordinari relativi a imposte dirette (I.I.DD.), IVA e IRAP; gli accertamenti del settore registro; gli accertamenti parziali automatizzati (eseguiti ai sensi dell'art. 41-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600); i controlli sui crediti d'imposta svolti sia nei confronti di soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali (crediti agevolativi), sia su indebite compensazioni operate su modello F24 e i controlli formali registro finalizzati al riscontro dei requisiti qualificanti di ciascun regime agevolativo. In termini numerici, come si evince dalla Figura 4.A.II.7, hanno concorso al risultato annuale: 268.137 accertamenti ordinari relativi a I.I.DD., IVA e IRAP; 16.254 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 7.324 controlli dei crediti d'imposta; 239.996 accertamenti parziali automatizzati; 58.517 controlli formali a campione unico.

FIGURA 4.A.II.7: CONTROLLI ESEGUITI NEL 2019. DETTAGLIO PER TIPOLOGIA

Se si focalizza l'attenzione unicamente sugli accertamenti relativi a II.DD., IVA e IRAP, sul settore registro, nonché sugli accertamenti parziali automatizzati, il numero di controlli effettuati nel 2019 ammonta a 524.387, con una variazione in diminuzione (-9,3%) rispetto al 2018, come si evince dalle figure 4.A.II.8 e 4.A.II.9, nelle quali è riportato l'andamento dal 2014 al 2019 dei controlli c.d. "sostanziali" in valore assoluto ed in dettaglio per tipologia controllo.

FIGURA 4.A.II.8: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI. ANNI 2014-2019

*Esercizio 2016 interessato da atti di accertamento *voluntary disclosure*

FIGURA 4.A.II.9: COMPOSIZIONE DEI CONTROLLI SOSTANZIALI. ANNI 2014-2019

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2019 (Tabella 4.A.II.6) è risultata pari a 17,9 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP, con una variazione in aumento del

3,1% rispetto al risultato del 2018. 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 289 milioni di euro e 165 milioni di euro.

TABELLA 4.A.II.6: MAGGIORE IMPOSTA COMPLESSIVAMENTE ACCERTATA. ANNI 2018-2019

Tipologia controllo	2018	2019	Var. %
MIA accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP	16.919	17.535	3,6%
MIA accertamenti parziali imposte dirette	319	289	-9,4%
MIA accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	196	165	-15,8%
Totale	17.434	17.989	3,2%

importi espressi in milioni di euro

Con riguardo agli accertamenti ordinari relativi a II.DD., IVA e IRAP, nella Tabella 4.A.II.7, è riportato, per il biennio 2018/2019, il confronto del numero dei controlli effettuati suddivisi per tipologia controllo.

TABELLA 4.A.II.7: NUMERO DI CONTROLLI ORDINARI II.DD., IVA E IRAP EFFETTUATI

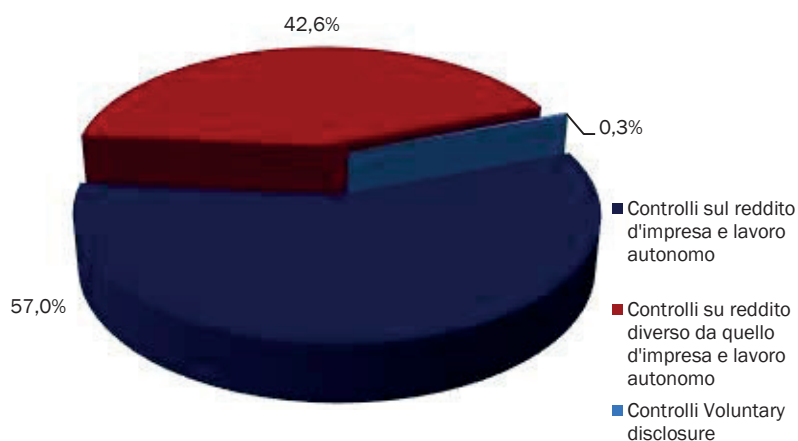
Tipologia controllo	2018	2019	Var. %
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	2.224	2.125	-4,5%
Accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni	9.986	10.043	0,6%
Accertamenti nei confronti delle imprese di piccole dimensioni e Professionisti	140.238	135.448	-3,4%
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	4.797	5.272	9,9%
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	102.904	112.500	9,3%
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	2.784	1.850	-33,5%
Accertamenti <i>voluntary disclosure</i>	43.960	899	-98,0%
Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP	306.893	268.137	-12,6%

L'attività di controllo sostanziale ordinaria del 2019, come si evince dalla figura 4.A.II.10, si è svolta per il 57% nei confronti dei soggetti che svolgono attività d'impresa o attività professionali; per il 42,6% il controllo è stato invece finalizzato all'accertamenti di redditi diversi da quelli d'impresa e di lavoro autonomo. Per il restante 0,3% gli uffici hanno valutato, in relazione all'istanza di *voluntary disclosure* presentata¹⁰⁵, alla relazione e agli elementi informativi trasmessi dal contribuente, la congruità del versamento effettuato in autoliquidazione comunicando l'avvenuto perfezionamento della procedura o, in caso contrario,

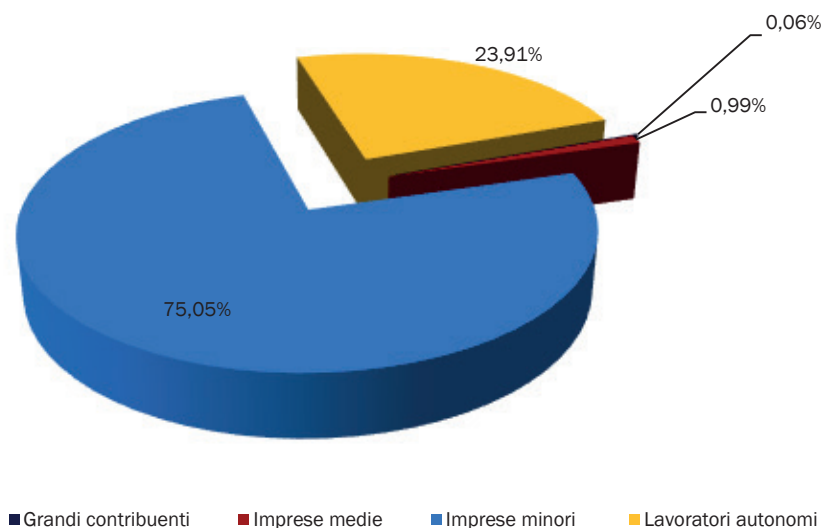
¹⁰⁵ Istanze di *voluntary disclosure* presentate ai sensi del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1 dicembre 2016, n. 225.

provvedendo all'emissione degli inviti all'adesione ai sensi dell'art. 5 comma 1-bis, applicando sanzioni ed eventualmente maggiorazioni sugli importi residui e al netto di quanto versato.

FIGURA 4.A.II.10: CONTROLLI ORDINARI II.DD., IVA E IRAP. TIPOLOGIA REDDITO CONTROLLATO

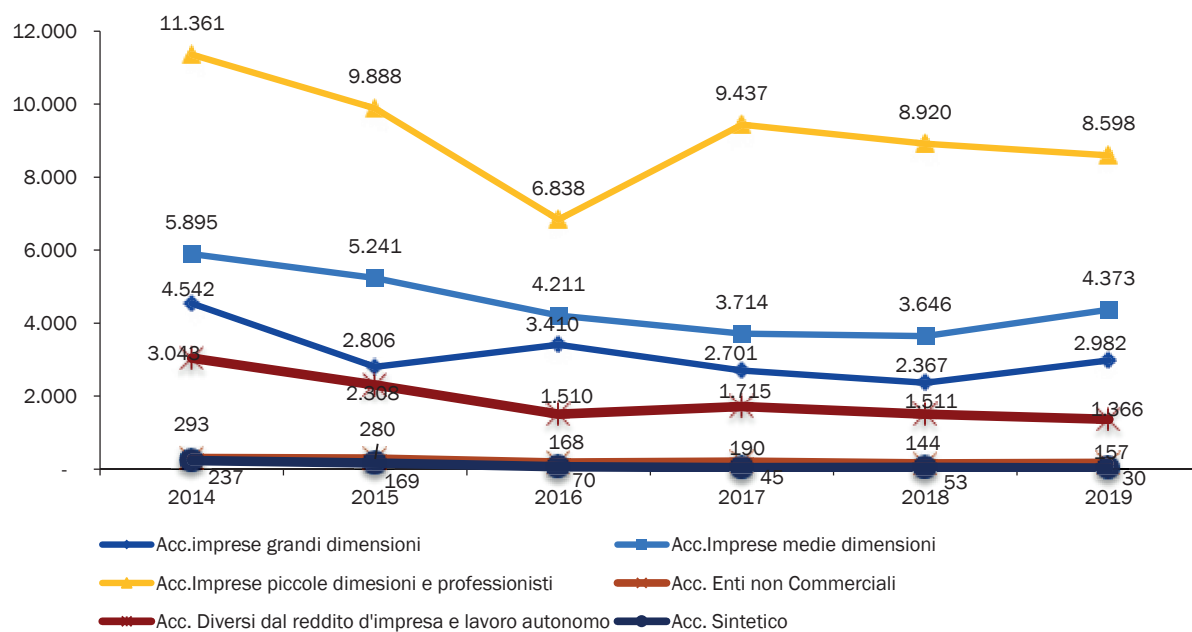
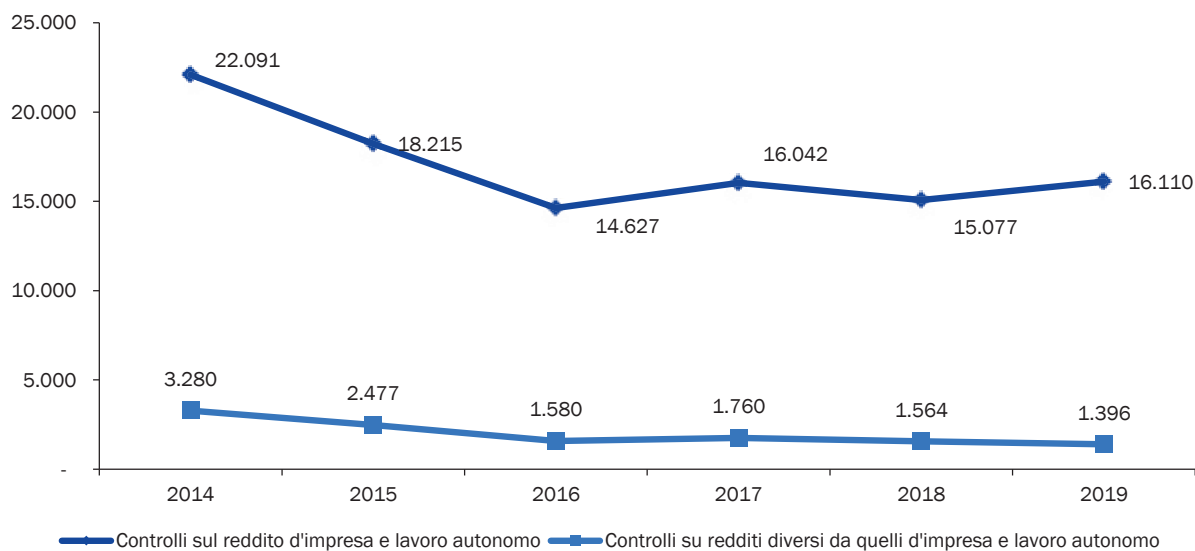


Nell'ambito dell'attività finalizzata al recupero imposte non dichiarate connesse al reddito d'impresa ed al lavoro autonomo, i controlli sulle imprese minori (con volume d'affari o di ricavi dichiarati compresi tra 0 e 5.164.568 euro) effettuati nel 2019 hanno rappresentato il 74,4% dell'attività, tendenzialmente in linea con la distribuzione della platea delle imprese tra le diverse tipologie, di cui si riporta una rappresentazione in termini percentuali nella figura 4.A.II.11.

FIGURA 4.A.II.11: PLATEA DELLE IMPRESE E DEI LAVORATORI AUTONOMI. DETTAGLIO PER TIPOLOGIA CONTRIBUENTE

Elaborazione periodo d'imposta 2017

Nelle Figure 4.A.II.12 e 4.A.II.13 viene rappresentato l'andamento dal 2014 al 2019 della maggiore imposta accertata, distinta per tipologia di controllo e per tipologia di reddito controllato.

FIGURA 4.A.II.12: MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO**FIGURA 4.A.II.13: MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA PER TIPOLOGIA DI REDDITO CONTROLLATO**

Importi espressi in milioni di euro

Il risultato annuale della tipologia di controllo degli accertamenti parziali automatizzati registra una variazione in diminuzione rispetto all'analogo risultato conseguito nel 2018 in termini di numero degli accertamenti eseguiti e di maggiore imposta accertata, come rappresentato dalla Tabella 4.A.II.8, a fronte dell'incremento della maggiore imposta accertata.

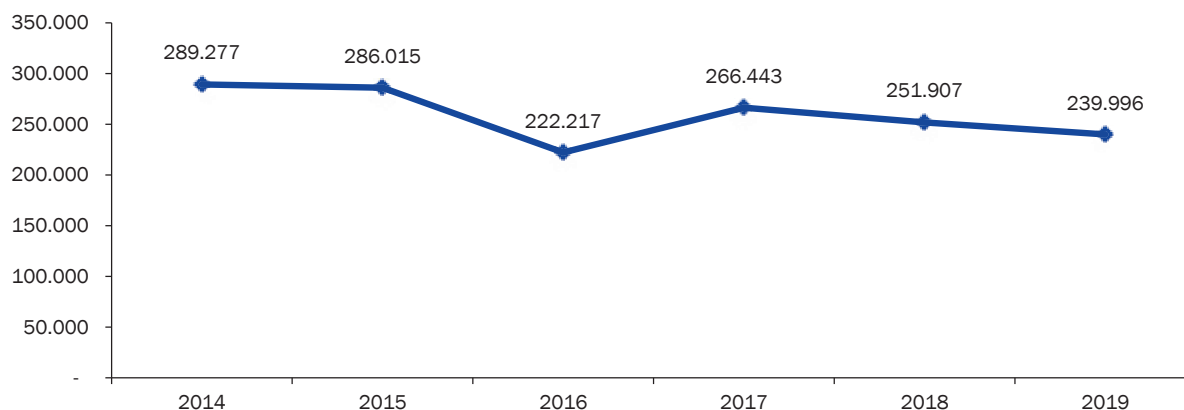
TABELLA 4.A.II.8: NUMERO DI CONTROLLI PARZIALI AUTOMATIZZATI

	2018	2019	Var. %
N. accertamenti eseguiti	251.907	239.996	-4,7%
Maggiore imposta accertata*	319	289	-9,4%

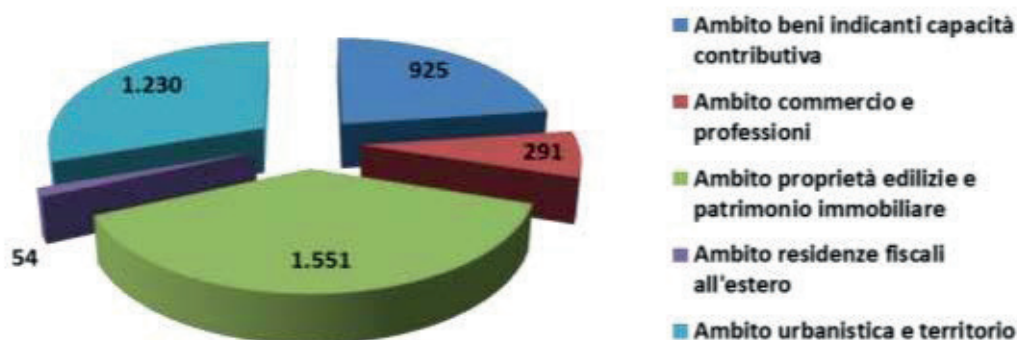
* Importi espressi in milioni di euro

Come si evince dalla Figura 4.A.II.14, a partire dall'esercizio 2016 si registra una flessione significativa nel numero di controlli 41bis automatizzati effettuati, rispetto al risultato 2014 e 2015. Tale andamento va valutato tenendo in considerazione che, nello spirito della promozione dell'adempimento spontaneo, le posizioni elaborate sulla base dei criteri centralizzati¹⁰⁶, a partire dal 2016, sono state utilizzate, in parte e preventivamente, per la predisposizione delle comunicazioni finalizzate alla promozione della *compliance*. Solo successivamente all'invio delle comunicazioni (esercizio 2017), in assenza di risposta del contribuente o in presenza di risposta carente, che non ha consentito di giustificare le anomalie segnalate, le posizioni sono state oggetto di attività di controllo sostanziale mediante l'invio del relativo atto di accertamento parziale automatizzato.

¹⁰⁶ Criteri redditi di lavoro autonomo abituale e professionale, redditi di capitale, redditi di partecipazione, delle restanti tipologie di redditi diversi e redditi derivanti da lavoro autonomo abituale e non professionale, unitamente o meno ai criteri redditi di lavoro dipendente, assegni periodici al coniuge, quota annuale di plusvalenze/sopravvenienze rateizzate.

FIGURA 4.A.II.14: CONTROLLI PARZIALI AUTOMATIZZATI ESEGUITI. ANNI 2014-2018

Sul versante della partecipazione dei Comuni all'accertamento tributario, nel corso del 2019 sono state prese in carico dalle strutture operative dell'Agenzia delle entrate 4.051 segnalazioni qualificate provenienti per il 69% da Comuni del Nord, per il 17% del Centro e il 14% del Sud e isole. La maggior parte delle segnalazioni riguarda l'ambito "Proprietà edilizie e patrimonio immobiliare" (38%) e l'ambito "Urbanistica e territorio" (30%), come si evince dalla Figura 4.A.II.15 che segue.

FIGURA 4.A.II.15: SEGNALAZIONI QUALIFICATE PROVENIENTI DAI COMUNI

Nel corso del 2019 sono stati eseguiti 816 accertamenti in relazione ai quali al Sistema informativo risulta collegata almeno una segnalazione qualificata dei Comuni; a fronte di detta attività di controllo sostanziale è stato possibile accertare maggiori imposte per circa 14,6 milioni di euro. Nelle figure che seguono (Figura 4.A.II.16 e Figura 4.A.II.17) è riportata la distribuzione percentuale degli

accertamenti eseguiti, nonché quella della relativa maggiore imposta accertata per ambito di segnalazione.

FIGURA 4.A.II.16: DISTRIBUZIONE DEL NUMERO DI ACCERTAMENTI ESEGUITI PER AMBITO DI SEGNALAZIONE

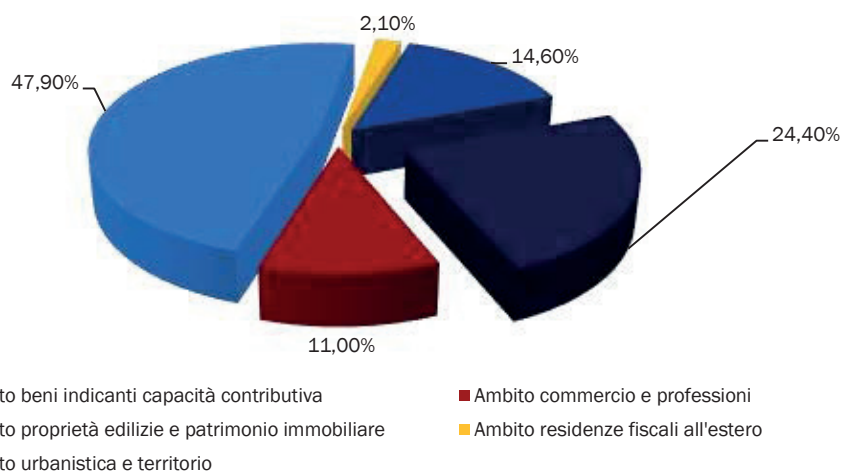
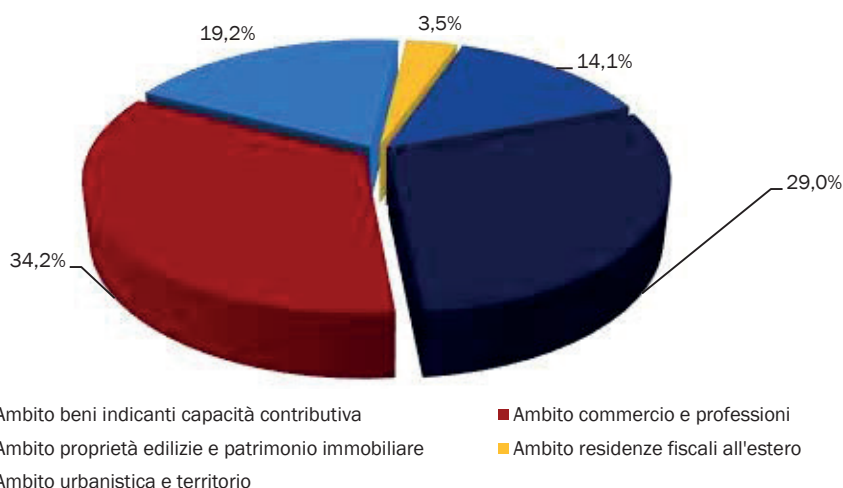


FIGURA 4.A.II.17: DISTRIBUZIONE DELLA MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA PER AMBITO DI SEGNALAZIONE



L'andamento dell'attività istruttoria esterna svolta dall'Agenzia nel triennio 2017/2019 mediante la modalità della verifica e del controllo mirato è riportata nelle Figure 4.A.II.18, 4.A.II.19 e 4.A.II.20 che espongono i risultati quantitativi (numero complessivo di interventi svolti e dettaglio per tipologia di contribuente)

e qualitativi (valori di maggiore imposta constatata IVA e Rilievi II.DD./IRAP/Ritenute) degli interventi svolti.

FIGURA 4.A.II.18: ATTIVITA' ISTRUTTORIE SVOLTE. ANNI 2017 – 2019

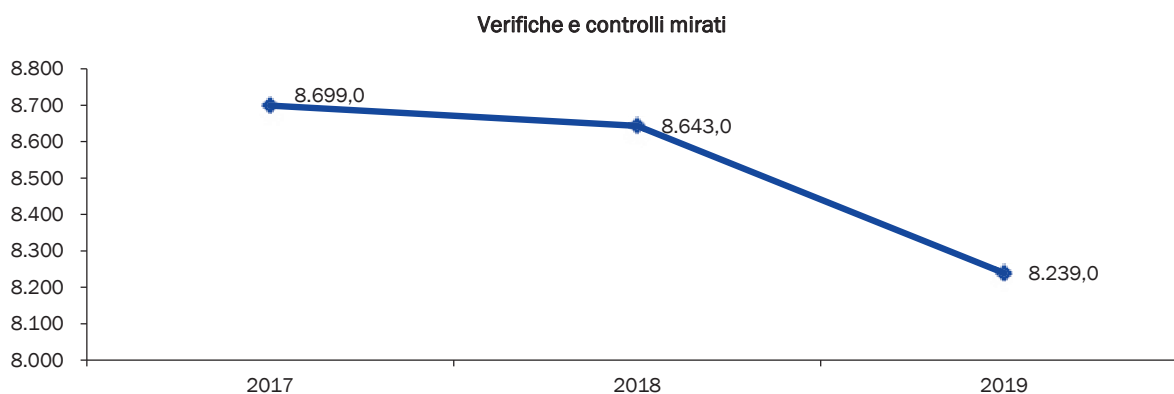


FIGURA 4.A.II.19: ATTIVITA' ISTRUTTORIE SVOLTE. DETTAGLIO PER TIPOLOGIA CONTRIBUENTE. ANNI 2017-2019

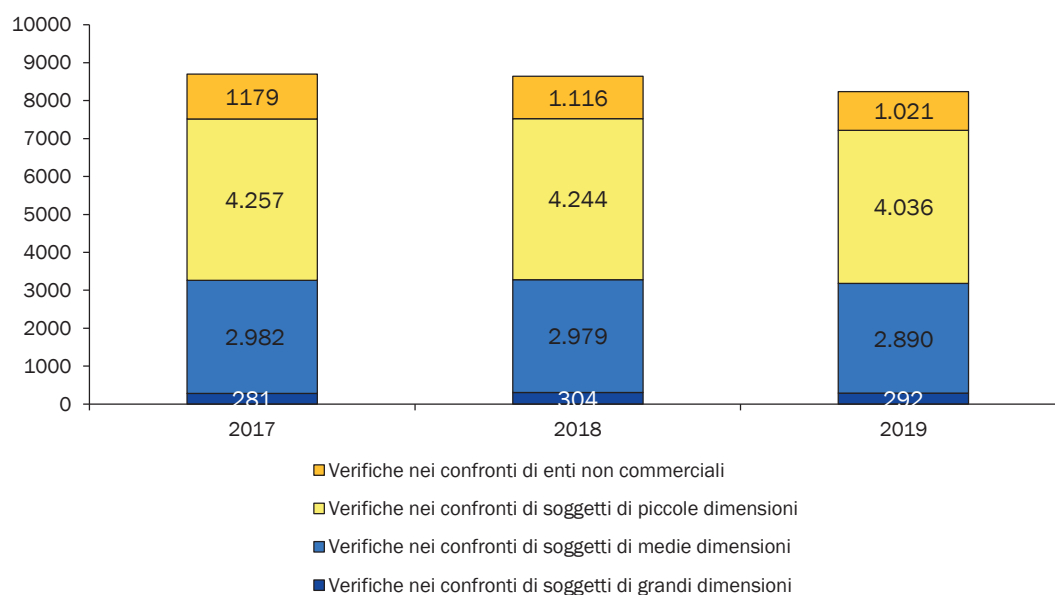
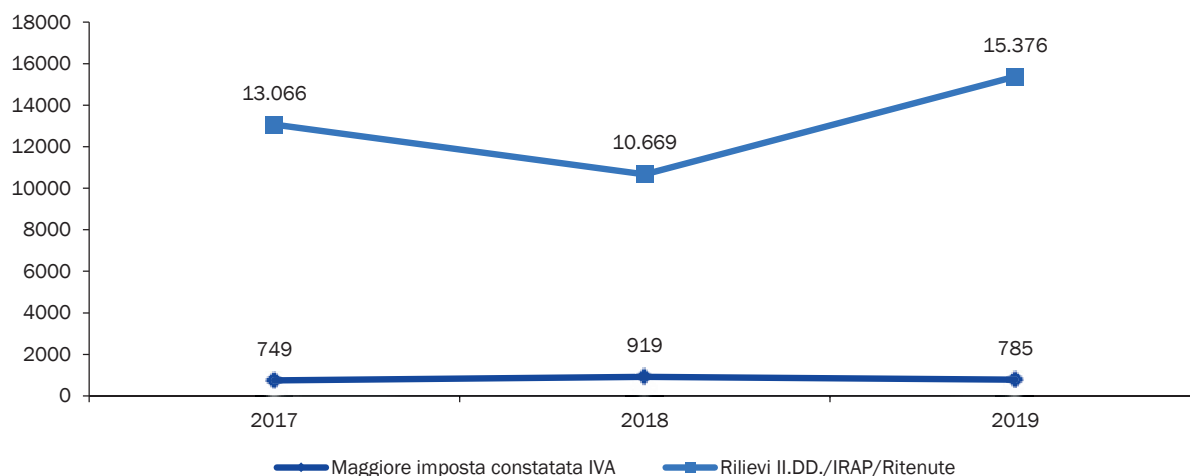


FIGURA 4.A.II.20: ESITI DELLE ATTIVITA' ISTRUTTORIE SVOLTE. ANNI 2017 – 2019

Anche per il 2019 l’Agenzia ha continuato a promuovere il coordinamento e la collaborazione con gli altri organismi di controllo impegnati sul fronte del contrasto agli illeciti e alle frodi, nonché con le autorità giudiziarie, con le quali è stata promossa una rapida e puntuale circolarità delle informazioni, in modo tale che l’azione amministrativa di contrasto alle violazioni tributarie potesse fornire costante e proficuo supporto al procedimento penale.

Nell’ambito della strategia nazionale di contrasto all’evasione fiscale nel corso dell’anno 2019, i fenomeni di frode fiscale più insidiosi e gravi, sia dal punto di vista della diffusione sul territorio nazionale che in termini di perdita di gettito, sono stati riscontrati in relazione alle seguenti fattispecie: indebite compensazioni di crediti IVA inesistenti, anche attraverso l’abuso dell’istituto dell’accollo; frodi realizzate attraverso l’utilizzo di false dichiarazioni d’intento; utilizzo fraudolento di crediti ricerca e sviluppo.

Per quanto concerne le indebite compensazioni, nell’anno è stata registrata una forte espansione dei fenomeni di frode realizzati mediante l’abuso dell’istituto dell’accollo dei debiti tributari, previsto dall’art. 8 della Legge 27 luglio 2000, n. 212. Nelle situazioni patologiche riscontrate, tale istituto è stato utilizzato per effettuare il pagamento in compensazione di debiti contributivi o erariali di accollati-utilizzatori con crediti IVA inesistenti riferibili a soggetti terzi, accollanti-coobbligati, che li hanno precedentemente creati in modo artificioso esponendoli nella dichiarazione IVA.

L’attività di analisi svolta ha permesso di quantificare l’entità e la pericolosità della fenomenologia in argomento individuando oltre 300 soggetti coobbligati che risultano aver effettuato compensazioni indebite a favore di circa 3.000 utilizzatori. L’analisi ha premesso di individuare anche più di 200 professionisti coinvolti nell’invio delle deleghe di pagamento, qualificabili quali veri e propri agevolatori della frode. La successiva attività di contrasto avviata, svolta anche in

collaborazione con il Nucleo Speciale Entrate della Guardia di Finanza, con cui è stato condiviso il progetto, ha portato - allo stato - a contestazioni di crediti indebiti utilizzati in compensazione per circa 300 milioni di euro¹⁰⁷.

Ex post rispetto alla commissione dell'illecito è stato sviluppato, altresì, un dispositivo di prevenzione e contrasto tempestivo dei fenomeni caratterizzati dall'utilizzo in compensazione di crediti IVA fittizi; in particolare, nei primi mesi del 2019, è stato avviato uno specifico progetto di portata nazionale (c.d. operazione "*ghost fuel*"), nell'ambito del quale sono stati intercettati e bloccati crediti IVA inesistenti per quasi 1 miliardo di euro prima del loro utilizzo in compensazione.

Per quanto riguarda invece il fenomeno delle frodi IVA connesse all'utilizzo di false dichiarazioni d'intento, utilizzate per effettuare acquisti senza IVA da parte di società create *ad hoc*, intestate a prestanome che non adempiono gli obblighi di versamento dell'IVA e immettono beni sottocosto sul mercato, nel 2019 il fenomeno ha interessato, principalmente, i settori dell'elettronica di consumo, del commercio di autoveicoli e di quello di carburanti per motori. Per il contrasto di tali fenomeni, proseguendo in un progetto avviato nel 2017, che prevede l'individuazione tempestiva dei falsi esportatori abituali e l'invio di *warning letters* ai soggetti cedenti l'attività, nel corso del 2019 sono stati oggetto di attività di verifica falsi esportatori abituali per un *plafond* totale indicato nelle dichiarazioni di intento pari ad oltre 240 milioni di euro. L'analisi e la conseguente individuazione dei falsi esportatori abituali sono stati realizzati mediante l'esame di una pluralità di informazioni, quali gli indicatori di rischio propri dei soggetti esaminati (dichiarazioni fiscali, atti del registro e versamenti di imposte), nonché dei rapporti intercorsi con operatori esteri (bollette doganali e modelli *Intrastat*) e con operatori nazionali (dati fattura e fatturazione elettronica). A seguito della verifica dello *status* di esportatore abituale, mediante accessi mirati e inviti di comparizione, sono state inviate *warning letters* ai soggetti che avevano ricevuto dichiarazioni di intento da falsi esportatori, invitandoli a non emettere fatture senza IVA nei confronti di tali soggetti.

Infine, le indagini finalizzate al contrasto dell'utilizzo abusivo e fraudolento dei crediti ricerca e sviluppo hanno consentito di individuare 5 organismi di ricerca che simulavano la stipula di contratti di ricerca con 400 società clienti, al fine di procurare loro illegittimamente le agevolazioni fiscali. L'ammontare dei crediti d'imposta così maturati dai clienti, destinati ad essere utilizzati in compensazione *ex art. 17* del Decreto Legislativo n. 241 del 9 luglio 1997, ammonta complessivamente a circa 76 milioni di euro.

¹⁰⁷ In virtù di quanto emerso da tale attività, il Legislatore ha inteso esplicitamente vietare, con l'art. 1 del Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124, la compensazione di crediti in caso di accollo del debito altrui. La norma citata riprende quanto già indicato dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 140 del 15 novembre 2017.

Al fine della lotta all'evasione, l'Agenzia ha effettuato scambi di informazioni con le strutture degli altri Stati membri dell'Unione europea e con Paesi terzi. Nelle tabelle che seguono (Tabella 4.A.II.9 e Tabella 4.A.II.10) è riportato l'andamento dal 2016 al 2019 delle richieste di informazioni, relative a imposte dirette e altri tributi in uscita (dall'Italia verso l'estero) e in entrata (dall'estero verso l'Italia), in materia di imposte dirette ed altri tributi e in materia di IVA.

TABELLA 4.A.II.9: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI

Anno	Richieste Italia	Richieste Stati Esteri	Totale
2016	124	401	523
2017	402	349	751
2018	200	354	554
2019	162	256	418

TABELLA 4.A.II.10: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IVA (ART.7 REG. 904/2010)

Anno	Richieste Italia	Richieste Stati Esteri	Totale
2016	204	1.073	1.277
2017	465	925	1.390
2018	289	1.040	1.329
2019	386	790	1.176

Le strutture dell'Agenzia sono state anche impegnate in attività di controllo derivanti da segnalazioni ricevute e inviate in via spontanea (cosiddetto scambio spontaneo d'informazioni) che include lo scambio dei c.d. *cross-border rulings*, che viene effettuato da/verso Stati membri dell'Unione europea ai sensi della Direttiva 16/2011/UE, nonché da/verso altri Stati partner ai sensi delle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni in applicazione dell'*Action5 di BEPS (Base erosion and profit shifting)* in ambito OCSE. In quest'ottica va considerato l'aumento notevole degli scambi spontanei in ingresso e uscita in materia di imposte dirette ed altri tributi.

Nella Tabella 4.A.II.11 e nella Tabella 4.A.II.12 è riportato l'andamento dal 2016 al 2019 degli scambi spontanei avvenuti rispettivamente in materia di imposte dirette ed altri tributi ed in materia di IVA.

TABELLA 4.A.II.11: INFORMAZIONI SPONTANEE IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI

Anno	Scambio spontaneo in entrata	Scambio spontaneo in uscita	Totale
2016	90	298	388
2017	179	417	596
2018	186	1.357	1.543
2019	7.542	1.835	9.377

TABELLA 4.A.II.12: INFORMAZIONI SPONTANEE IVA (ART. 15 Reg. 904/2010)

Anno	Scambio spontaneo in entrata	Scambio spontaneo in uscita	Totale
2016	184	6	190
2017	197	5	202
2018	242	7	249
2019	183	6	189

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

Anche nel 2019, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, attraverso l'introduzione di soluzioni innovative di carattere informatico e organizzativo, è stata impegnata nella attuazione di iniziative volte a migliorare l'efficacia dei livelli di *governance*. Le innovazioni sono state sviluppate secondo la logica *ONCE* e *full digital*, per consentire al sistema Paese di acquisire notevoli vantaggi nei confronti dei *competitor*, ad esempio, tramite la realizzazione dei orridoi doganali, della procedura telematica dello "Sdoganamento in mare e in volo", con l'introduzione del "Fascicolo elettronico".

Nel 2019 l'Agenzia ha, inoltre, messo in atto una strategia di azione volta a migliorare l'efficacia dei livelli di vigilanza e controllo sul territorio nazionale, ad aumentare la qualità dell'accertamento, delle operazioni in ambito doganale e dei monopoli. In particolare, sono stati affinati gli strumenti di contrasto al contrabbando in generale, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell'IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari, e di prevenzione del riciclaggio. Al contempo, è stato perseguito l'obiettivo di una maggiore *compliance* tramite un aumento del grado di adesione dei contribuenti agli atti impositivi e sanzionatori emanati dall'Agenzia, al fine di ridurre il contenzioso in materia di diritti doganali e di accise.

L'Agenzia punta a valorizzare le attività in materia tributaria ed extra-tributaria attraverso il potenziamento dei servizi a supporto del *core business* e ad aumentare l'efficienza attraverso l'omogeneizzazione (*full digital*) e la digitalizzazione dei processi (*digital transformation*), migliorando, al contempo, la qualità dei servizi offerti agli Operatori Economici. In particolare, nell'ambito del settore accise, il progetto Re.Te. ha previsto la facoltà per gli operatori di sostituire

gradualmente la tenuta cartacea obbligatoria dei registri con la presentazione in forma telematica dei dati della contabilità che affluiscono direttamente nel Registro Telematico che risiede nel sistema informativo dell’Agenzia.

Nell’ambito delle attività di verifica e controllo svolte dall’Agenzia nel 2019, occorre evidenziare il notevole incremento di quelle relative agli scambi, alla produzione ed al consumo di prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa; sono state, inoltre, attuate politiche rigorose nell’ambito delle concessioni in materia di giochi che garantiscono le relative entrate erariali e la cura della gestione delle tradizionali competenze sui prodotti derivanti dalla lavorazione del tabacco.

Ai fini della tutela dei soggetti vulnerabili, nonché per combattere il gioco illegale, particolare attenzione è stata riservata al costante adeguamento e sviluppo tecnologico dei sistemi di sicurezza e monitoraggio e al rafforzamento delle attività di controllo, soprattutto per prevenire e reprimere il gioco minorile, anche attraverso una proficua collaborazione con le Autorità di polizia giudiziaria (Polizia di Stato, Carabinieri, Guardia di Finanza e Polizia locale).

L’Agenzia ha garantito un efficace presidio volto alla tutela dei cittadini, delle imprese e del territorio attraverso controlli mirati al rispetto del divieto di vendita dei tabacchi ai minori, alla sicurezza dei prodotti nonché al contrasto del fenomeno della contraffazione. In tale settore, l’Agenzia ha continuato a gestire tutte le procedure connesse alla riscossione delle accise, anche mediante controlli diretti a contrastare le irregolarità e l’evasione di dette specifiche imposte, nonché la tariffa di vendita al pubblico e l’articolazione delle rivendite dei prodotti da fumo. In questo ambito, l’Agenzia effettua anche controlli sui depositi fiscali di distribuzione dei tabacchi lavorati e sulla rete di distribuzione al dettaglio prestando la massima attenzione alla conformità dei prodotti da fumo alla normativa di settore.

In coerenza con l’Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2019-2021 ed in continuità evolutiva con le azioni intraprese nel corso degli anni precedenti, la strategia di intervento dell’Agenzia è volta, da un lato, ad una maggiore semplificazione e razionalizzazione delle procedure per facilitare gli adempimenti e favorire la *compliance* e, da un altro, all’implementazione delle attività dirette a incrementare il livello di efficacia dell’azione di prevenzione e contrasto dell’evasione tributaria, delle frodi e degli illeciti extratributari, assicurando comunque la riduzione dell’invasività dei controlli e un fattivo coordinamento con le altre autorità istituzionalmente preposte agli specifici ambiti operativi.

L’attività di prevenzione

L’Agenzia delle dogane e dei monopoli è chiamata ad assicurare la regolarità dei traffici commerciali, garantendo contestualmente la velocizzazione delle operazioni doganali ed il miglioramento dei rapporti con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti anche per stimolare un comportamento virtuoso da parte dell’utenza sotto il profilo degli adempimenti fiscali. Ciò senza

diminuire l'azione capillare di prevenzione e contrasto al contrabbando, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell'IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari e al riciclaggio e con l'obiettivo di tutelare la concorrenza leale e rafforzare la competitività degli operatori economici che operano nel rispetto della legalità.

Il Piano 2019-2021 dell'Agenzia prevede, ai fini del potenziamento dell'attività di prevenzione:

- di favorire l'adempimento spontaneo anche attraverso ulteriori servizi digitalizzati che amplino i controlli *on line* secondo il paradigma *ONCE* (un solo invio/un solo controllo) in un'ottica di miglioramento continuo del rapporto collaborativo con i contribuenti;
- l'ulteriore sviluppo della *customs compliance* secondo la regolamentazione doganale della UE attraverso l'ottimizzazione dei tempi delle procedure e degli adempimenti, integrando il momento doganale nella catena logistica e incentivando forme di semplificazione per ridurre l'invasività dei controlli;
- di sostenere l'incremento della platea degli Operatori Economici Autorizzati e l'utilizzo delle connesse facilitazioni, nonché degli strumenti che determinano la certezza del rapporto doganale;
- di supportare e rafforzare la capacità competitiva degli operatori economici italiani, attraverso la diffusione e l'utilizzo degli istituti e delle procedure doganali volte a favorire l'incremento dei volumi operativi, in particolar modo delle esportazioni di prodotti verso Paesi terzi, in modo da contribuire alla crescita dimensionale ed al processo di internazionalizzazione delle imprese italiane;
- di rafforzare le iniziative di confronto e collaborazione con le diverse categorie di contribuenti-utenti, ivi incluse forme avanzate di comunicazione preventiva, per favorire la conoscenza della normativa unionale e nazionale;
- di valorizzare le procedure innovative introdotte in aderenza all'Agenda Digitale Europea al fine di consolidare la reputazione internazionale e attrarre investimenti verso il mercato nazionale;
- di governare gli impatti della *Brexit* sull'operatività della dogana in funzione delle diverse strategie di uscita della Gran Bretagna dalla UE assicurando una adeguata informazione agli *stakeholder* anche per i rilevanti aspetti legati alla tassazione indiretta (IVA e accise).

Tra le attività di rilievo finalizzate alla facilitazione degli adempimenti tributari e al miglioramento della qualità dei servizi ai contribuenti/utenti, va evidenziata l'attività progettuale che mira ad ottimizzare la filiera logistica procedurale, inclusa quella doganale, anche attraverso l'interoperabilità tra i sistemi/piattaforme telematiche, in un'ottica di *Single Window/One-stop-shop*. In tale contesto l'Agenzia nel 2019 ha condotto i seguenti progetti di rilevanza strategica.

Il Programma di digitalizzazione delle procedure doganali nei porti, promosso e curato dall'Agenzia, ha l'obiettivo di velocizzare nei porti nazionali (nodi essenziali della catena logistica) le procedure doganali, aumentando la sicurezza, attraverso il tracciamento automatico di mezzi e merci, in entrata e uscita dallo scalo, nell'ottica di snellire gli adempimenti grazie all'utilizzo di tecnologie

innovative (*Internet of things*). Ulteriore obiettivo è la generalizzazione delle procedure di pagamento delle tasse portuali. Il progetto pilota nel porto di Bari, finanziato con fondi PON, sarà completato e rilasciato in esercizio nel mese di giugno 2020.

Nel 2019 è stato definito il modello generale per l'estensione del progetto ai porti nazionali e l'iniziativa è stata presentata il 18 giugno 2019 a tutte le Autorità di sistema portuale. Per l'attuazione del programma, nel corso del 2019 sono stati stipulati protocolli di intesa con 10 Autorità di sistema portuale per complessivi 13 porti nazionali. Il portafoglio progetti include 17 interventi, di cui 3 in corso di completamento (porti di Trieste e Ancona e Bari), 7 da avviare nel primo semestre 2020 (porti di Augusta, Vado ligure, Genova, Livorno, Venezia, Ravenna, Taranto), altri 7 da avviare a partire dal secondo semestre 2020. Tutti i progetti sono condotti in collaborazione con le Autorità di sistema portuale e con la Guardia di Finanza.

Altro progetto strategico è la digitalizzazione del Documento di Accompagnamento Semplificato (DAS) che, attualmente, ne prevede la digitalizzazione solo per la circolazione in ambito nazionale di prodotti energetici ad accisa assoluta. Inoltre, il progetto “Evoluzione della *National Maritime Single Window* e dell’*e-manifest*”, ha la finalità di razionalizzare gli scambi di informazioni tra gli attori del ciclo portuale, attraverso la piena operatività tra i sistemi lato mare delle Capitanerie di porto e dell’Agenzia. In tale prospettiva, verrà implementato il nuovo modello di *e-manifest* (Manifesto delle merci elettronico), che comporta la reingegnerizzazione dei processi doganali di importazione e controlli, strettamente collegati nel flusso di tracciabilità e di automazione dei processi doganali, e verrà realizzata l'estensione dello sdoganamento in mare ad altre tipologie di navi e merci, che caratterizzano i flussi merci dei porti del Meridione.

Nel 2019, nell'ambito della reingegnerizzazione dei processi di AIDA, è stato completato lo sviluppo della componente applicativa “Presentazione merci” e l'analisi e progettazione delle componenti “Importazione” e “Controlli”. E' stata inoltre avviata la fase di sviluppo delle applicazioni delle componenti “Importazione” e “Controlli”. Nel mese di dicembre 2019, è stata data evidenza, alla platea degli operatori economici, della pubblicazione dei messaggi da scambiare e dei manuali operativi inerenti alla reingegnerizzazione di AIDA - processi di presentazione merci e importazione. A seguito dell'esito positivo ottenuto nel Porto di Ravenna, la Direzione ha emanato, altresì, le istruzioni operative per attivare, presso i porti di Salerno e Gioia Tauro, la procedura dell'estensione dello sdoganamento in mare alle autovetture nuove e ai veicoli commerciali.

L'attività di contrasto

Le attività dell’Agenzia sono dirette alla verifica e al controllo degli scambi, della produzione e del consumo dei prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa; alla regolazione e al controllo dell'intero comparto dei giochi e alla gestione delle tradizionali competenze sui prodotti derivanti dalla lavorazione del tabacco.

In particolare, nel comparto dei giochi l’Agenzia è fortemente impegnata nell’azione costante di verifica della regolarità del comportamento degli operatori con l’obiettivo di assicurare un ambiente di gioco rispettoso della legalità e responsabile, il tutto in un contesto ampiamente monitorato e tecnologicamente avanzato.

In materia di tabacchi, l’Agenzia gestisce tutte le procedure connesse alla riscossione delle accise, anche mediante controlli diretti a contrastare le irregolarità e l’evasione di dette specifiche imposte, nonché la tariffa di vendita al pubblico e l’articolazione delle rivendite dei prodotti da fumo.

Per svolgere con efficacia il compito di Autorità doganale, con particolare riferimento ai controlli sulle merci in importazione, esportazione e transito, l’Agenzia, in conformità a quanto previsto dalla normativa unionale, adotta una metodologia di carattere selettivo su tutte le dichiarazioni (da e per Paesi terzi), fondata sul sistema di analisi dei rischi.

Attraverso la procedura informatizzata del “Circuito doganale di controllo” (CDC) integrata dall’analisi di rischi locale, in continuo aggiornamento, vengono selezionate le operazioni doganali da sottoporre ai diversi livelli di controllo:

- controllo fisico delle merci (VM);
- controllo mediante l’ausilio degli “*scanner*” (a raggi-x) dei mezzi di trasporto e dei *container* (CS);
- controllo documentale della dichiarazione e della documentazione allegata (CD);
- controllo automatizzato (CA), mediante il quale la merce viene immediatamente rilasciata alla disponibilità dell’operatore quando i parametri analizzati da sistema (compresa la presenza dei certificati e autorizzazioni richiesti) indicano la mancanza di profili di rischio.

Ai tradizionali controlli sopra evidenziati si affiancano, sulla base della relativa normativa comunitaria, anche i controlli di sicurezza che mirano a garantire soprattutto la *security* dei cittadini nei confronti di atti terroristici, attacchi con armi di distruzione di massa, attività della criminalità organizzata, come traffico di stupefacenti, di tabacchi o di armi che possano sostenere finanziariamente attività pericolose per la collettività.

Il Piano 2019-2021 dell’Agenzia prevede, ai fini del potenziamento dell’attività di contrasto all’evasione:

- l’ulteriore sviluppo dell’analisi automatizzata del rischio condivisa con altre Autorità nazionali per l’individuazione dei comportamenti fraudolenti che generano distorsioni alla libera concorrenza e per pervenire alla riduzione dell’invasività dei controlli, secondo il modello operativo definito dalle disposizioni in materia di “Sportello unico doganale e dei controlli”;
- il rafforzamento degli strumenti di contrasto al contrabbando in generale, anche con riferimento ai tabacchi esteri, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell’IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari, all’azione di prevenzione del riciclaggio. Inoltre, nell’ambito della convenzione in essere tra l’Agenzia delle dogane e dei monopoli e la Direzione Nazionale Antimafia e

Antiterrorismo, saranno potenziate le azioni di prevenzione e repressione degli illeciti extra-tributari connessi al commercio internazionale, con specifico riguardo al contrasto degli interessi economici della criminalità organizzata e al finanziamento del terrorismo, con l'estensione di strumenti informatici (es. INFOIL applicato anche alle autobotti e ai distributori di Energia Elettrica e Gas Naturale) e l'utilizzo di tecnologie e sistemi basati su *big data* per individuare legami tra fenomeni diversi e prevedere quelli futuri;

- nell'ambito delle competenze dell'Agenzia, assicurare una efficace cooperazione con la Guardia di Finanza, con le altre Autorità nazionali ed europee preposte alla protezione dei confini esterni della UE;
- il potenziamento delle attività di tutela della salute e della sicurezza dei cittadini consumatori della UE, della proprietà intellettuale, dei beni culturali, delle specie in via di estinzione. In tale ambito saranno effettuati studi ed analisi dei fenomeni e dei rischi connessi al commercio internazionale anche in collaborazione sia con le altre autorità nazionali e locali sia con le autorità ed organismi internazionali istituzionalmente preposti agli specifici ambiti operativi anche tramite la sottoscrizione di appositi protocolli di intesa (ad esempio per agevolare lo scambio di informazioni tra i Paesi limitrofi);
- il rafforzamento dell'attività di controllo sul divieto di gioco ai minori, anche in cooperazione con le Forze dell'ordine, con particolare riferimento al controllo sugli esercizi muniti di meccanismi idonei ad impedire ai minori di età l'accesso al gioco, quali il corretto funzionamento di quello finalizzato all'utilizzo della tessera sanitaria;
- la promozione di attività di studio e analisi per la formulazione di proposte normative per contribuire all'attuazione di quanto previsto dalla L. 96/2018 per la realizzazione di una complessiva riforma in materia di giochi pubblici in modo da assicurare l'eliminazione dei rischi connessi al disturbo da gioco d'azzardo e contrastare il gioco illegale e le frodi a danno dell'Erario.

Nel 2019 l'Agenzia ha ulteriormente sviluppato la propria strategia volta a promuovere la *compliance* riducendo l'invasività dell'azione di controllo e al tempo stesso intensificando i controlli mirati, basati su tecniche evolute di analisi dei rischi, in linea con le disposizioni nazionali ed unionali che prevedono modalità di controllo coerenti con l'obiettivo di facilitare gli adempimenti tributari in modo da contribuire a una maggiore competitività delle imprese che operano sul territorio dell'Unione europea e favorire nel contempo l'attrattività degli investimenti per le imprese estere. Tutto ciò unitamente allo sviluppo delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione per la velocizzazione delle procedure di sdoganamento quale elemento essenziale per assicurare la facilitazione del commercio e, al tempo stesso, l'efficacia dei controlli doganali, riducendo in tal modo i costi per le imprese e i rischi per la società.

Nel 2019 le dogane italiane hanno trattato circa 22,2 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). Per quanto riguarda il circuito doganale di controllo, risultavano attivi 8.366 profili al 31 dicembre 2018

e 8.385 profili al 31 dicembre 2019; sulla base delle analisi e valutazioni effettuate nel corso del 2019, sono stati istituiti, annullati, messi in scadenza o modificati 7.730 profili in totale.

Controlli allo sdoganamento e controlli a posteriori

L'attività di controllo svolta dall'Area dogane si ripartisce in tre categorie: controlli in linea allo sdoganamento; controlli a posteriori; verifiche nel settore delle accise. Nella Tabella 4.A.III.1 viene riportato il numero di controlli effettuati dall'Agenzia nel 2019, per le principali tipologie, e le relative variazioni rispetto all'anno precedente nei settori dogane e accise.

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

Principali tipologie di controlli	2018	2019	Var. %
Verifiche Intra	2.238	1.772	-20,8%
Verifiche Plafond	306	275	-10,1%
Revisioni d'accertamento con accesso	3.294	3.569	8,3%
CDC - Controlli fisici allo sdoganamento	221.173	221.108	0,0%
CDC - Controlli documentali allo sdoganamento	275.936	278.794	1,0%
Controlli scanner	41.700	51.126	22,6%
Verifiche ordinarie	14.255	70.691	395,9%
Revisioni di accertamento in ufficio	99.808	94.668	-5,1%
Controlli AEO (inclusi post-audit)	564	644	14,2%
Verifiche tecnico amministrative in materia di accise	47.132	50.462	7,1%
Controlli su dichiarazioni sommarie pre arrivo	262.590	243.269	-7,4%
Totale	968.996	1.016.378	4,7%

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli

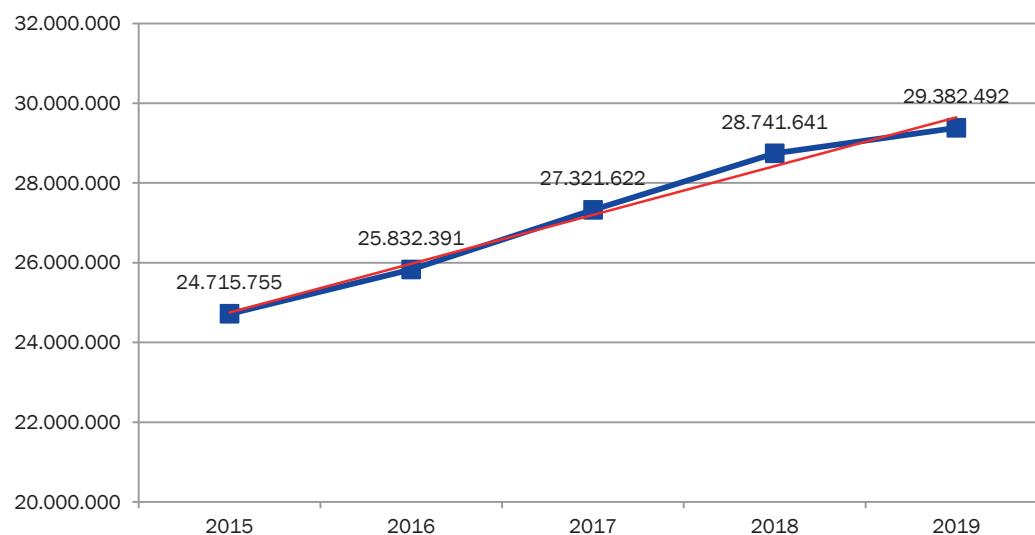
La successiva Tabella 4.A.III.2 riporta i dati di consuntivo delle operazioni connesse alle attività di sdoganamento per il quinquennio 2015-2019.

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

Operazioni connesse allo sdoganamento	2015	2016	2017	2018	2019
Dichiarazioni doganali (DAU)	18.188.815	19.038.827	20.335.913	21.578.763	22.238.121
Manifesti merci in arrivo	147.920	153.396	150.621	159.303	158.982
Manifesti merci in partenza	149.406	148.545	138.735	142.275	144.502
Partite di merce in temporanea custodia	6.229.614	6.491.623	6.696.353	6.861.300	6.840.887
Totale operazioni	24.715.755	25.832.391	27.321.622	28.741.641	29.382.492

Come evidenzia la Figura 4.A.III.1, le operazioni di sdoganamento hanno fatto registrare una continua crescita nel periodo in esame.

FIGURA 4.A.III.1: ANDAMENTO DELLE OPERAZIONI CONNESSE ALLO SDOGANAMENTO



Nella Tabella 4.A.III.3 sono riportati i controlli allo sdoganamento effettuati nel 2019, distinti tra quelli derivanti dal Circuito Doganale di Controllo (CDC) e quelli di iniziativa. Rispetto al 2018, il livello complessivo dei controlli allo sdoganamento nel 2019 ha subito una riduzione dello 0,7%, in linea con la generale strategia unionale e nazionale in materia.

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

CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO	TIPOLOGIA DI CONTROLLO	2018	2019	Variazione	%
Controlli derivanti dal Circuito Doganale di Controllo (CDC)	controlli fisici	221.173	221.108	-65	0,0%
	controlli documentali	275.936	278.794	2.858	1,0%
	controlli scanner	19.770	21.664	1.894	9,6%
TOTALE CONTROLLI DERIVANTI DAL CDC		516.879	521.566	4.687	0,9%
Controlli di iniziativa	controlli fisici	19.965	23.473	3.508	17,6%
	controlli documentali	47.627	46.541	-1.086	-2,3%
	controlli scanner	21.930	29.462	7.532	34,4%
TOTALE CONTROLLI DI INIZIATIVA		89.522	99.476	9.954	11,1%
TOTALE CONTROLLI SU DISCHIARAZIONI SOMMARIE DI PREARRIVO		262.590	243.269	-19.321	-7,4%
TOTALE CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO		868.991	864.311	-4.680	-0,5%

Per quanto riguarda il tasso di positività dei controlli effettuati, nelle tabelle seguenti vengono riportati i dati relativi al 2019 suddivisi per tipologia di controllo.

I risultati si dimostrano pressochè invariati rispetto al 2018. Nell'ambito della strategia volta a ridurre l'invasività dei controlli, nel 2019 è stato, tra l'altro, curato il potenziamento e la piena efficienza delle apparecchiature *scanner* in dotazione all'Agenzia, installate nei maggiori porti, interporti e punti di confine terrestri del territorio nazionale (potenziamento logistico dei siti di ubicazione, interventi per il mantenimento in esercizio dei macchinari, ecc.). L'utilizzo di strumenti di ultima generazione per la scansione radiografica per l'ispezione dei container e dei mezzi di trasporto negli scali portuali, fa parte degli interventi attivati per coniugare lo snellimento delle operazioni doganali a un elevato livello di deterrenza ai traffici fraudolenti anche connessi al terrorismo e alla criminalità internazionale.

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

CONTROLLI ALLO SDOGANAMENTO	TIPOLOGIA DI CONTROLLO	2018	2019	Variazione
Tasso di positività dei controlli	Controlli fisici	4,9%	4,7%	-0,2%
	Controlli documentali	2,4%	2,6%	0,2%
	Controlli scanner	1,6%	1,5%	-0,1%
TASSO DI POSITIVITA' (MEDIA PONDERATA)		3,5%	3,5%	0,0%

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

Tassi di positività rilevati nel CDC	2018	2019
Tasso di positività per controlli selezionati da Sistema di analisi dei rischi (CD+VM+CS) su merci in importazione	4,3%	4,3%
Tasso di positività per controlli selezionati da Sistema di analisi dei rischi (CD+VM+CS) su merci in esportazione	2,1%	2,1%

Per quanto concerne l'attività di controllo a posteriori, la Tabella 4.A.III.6 riporta il numero di controlli effettuati dall'Agenzia nell'anno 2019, confrontati con gli analoghi risultati del precedente anno.

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

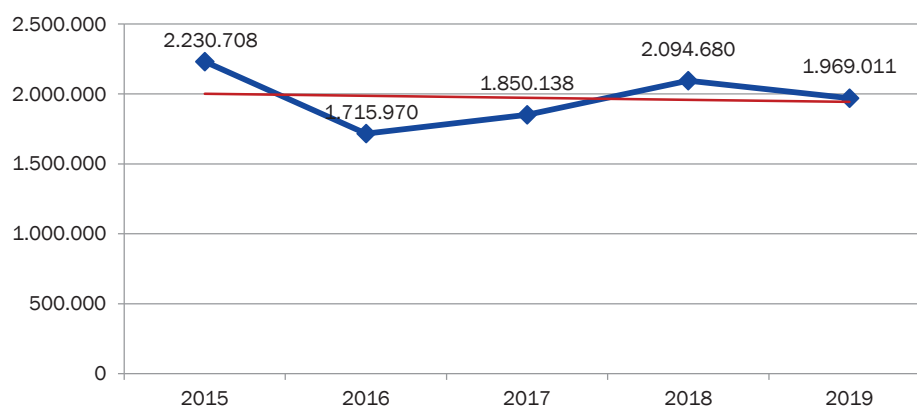
Tipologie controlli	2018	2019	Variazione
Verifiche Intra	2.238	1.772	-20.8%
Verifiche Plafond	306	275	-10.1%
Revisioni d'accertamento con accesso	3.294	3.569	8.3%
Verifiche ordinarie	14.255	70.691	395.9%
Revisioni di accertamento in ufficio	99.808	94.668	-5.1%
Controlli certificazioni AEO inclusi <i>post-audit</i>	567	644	13.6%
Totale controlli	120.468	171.619	42.5%

I risultati operativi illustrati nelle precedenti tabelle mettono in evidenza gli effetti della strategia di azione dell’Agenzia orientata a facilitare gli adempimenti a carico degli operatori economici a vantaggio del sistema Paese. Tale strategia punta a coniugare l’incremento della *compliance* e la qualificazione delle attività di controllo. In campo doganale, l’impegno dedicato alla diffusione della certificazione AEO fa sì che la dogana si trovi a interagire con un numero sempre maggiore di operatori certificati; in campo accise, è stata accentuata l’azione di controllo propedeutica al rilascio di autorizzazioni e licenze, mediante una approfondita analisi dei requisiti oggettivi e soggettivi dei richiedenti, in modo da avere una preventiva valutazione di affidabilità degli stessi. In entrambi i casi si tratta di valorizzare un’attività preventiva, in una logica tesa a ridurre l’invasività dei controlli (anche in termini quantitativi) e a rafforzarne l’efficacia.

L’attività di controllo e antifrode dell’Area dogane svolta nel 2019 trova riscontro, in termini di efficacia, anche sul piano dei Maggiori Diritti Accertati (MDA), quale elemento tangibile e quantificabile dell’operato dell’Agenzia, frutto sia della metodologia di analisi applicata per l’accertamento delle frodi, sia di situazioni caratterizzate da fattori esogeni difficilmente prevedibili.

La Figura 4.A.III.2 mostra l’andamento riferito al periodo 2015-2019 per tutte le tipologie di controlli. Poiché nel 2015 il 33% del risultato è stato determinato da tre casi eccezionali, il risultato del 2019, seppur leggermente più basso rispetto al 2018, conferma il *trend* costante dell’ultimo quinquennio e l’efficacia delle strategie di contrasto all’evasione adottate dall’Agenzia.

FIGURA 4.A.III.2: ANDAMENTO DEI MAGGIORI DIRITTI ACCERTATI (MDA). DATI IN MIGLIAIA DI EURO



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 il 57,1% del totale realizzato nell’anno.

TABELLA 4.A.III.7: MDA PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO. ANNO 2018

Tipologie di controlli	MDA (€/1000)	Incidenza sul totale
IVA intra	1.125.259	57,1%
Plafond	195.327	9,9%
Revisioni d'Accertamento con accesso presso le aziende	16.163	0,8%
Controlli ai depositi	8	0,0%
Altre verifiche ordinarie con accesso	81.191	4,1%
Altri controlli in ufficio	203.030	10,3%
Verifiche accise	348.034	17,7%
MDA totali (€)	1.969.011	100%

L'importo dei Maggiori Diritti Riscossi (MDR) nell'anno 2019 è stato pari a €/mgl 327.196. I MDR si riferiscono unicamente ai MDA Dogane e Accise, considerato che la riscossione dei maggiori diritti IVA (Intra e Plafond) è di competenza dell'Agenzia delle entrate. Nelle tabelle seguenti sono riportati, rispettivamente, i MDA in ambito doganale e accise nell'anno 2019 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. ANNO 2018

DESCRIZIONE	IMPORTO (€)
Maggiori diritti riscossi da rettifica	148.551.534
Maggiori diritti e penalità riscossi in ambito accise	105.511.887
Maggiori diritti e penalità riscossi in ambito doganale	73.133.042
Totale (€)	327.196.463

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

DESCRIZIONE	2015	2016	2017	2018	2019	TOTALE
MDA	2.231	1.716	1.850	2.095	1.969	11.521
MDA Dogane e Accise (escluso IVA da Intra e Plafond)	764	543	652	613	648	3.844
MDR	225	222	349	260	327	1.591

Dalla precedente tabella emerge che nei cinque anni considerati, a fronte di MDA relativi ai diritti doganali e alle accise per 3.844 milioni di euro, i corrispondenti maggiori diritti riscossi ammontano complessivamente a 1.591 milioni di euro, pari al 41,4%. La differenza tra il riscosso e l'accertato è un elemento fisiologico e ordinario nell'attuale sistema tributario di ripartizione di competenze. Infatti, di norma vengono riscossi diritti relativi a più annualità non riconducibili ad attività poste in essere nell'esercizio di riferimento. Inoltre, l'indicatore relativo ai MDR risulta, in certa misura, fuori dal dominio dell'Agenzia,

in quanto il momento del pagamento deriva da fattori esogeni (solvibilità dell'operatore/contribuyente, intervento del concessionario della riscossione, esito di procedure contenziose, ecc.) che possono esulare dalla responsabilità diretta dell'Agenzia.

In materia di sottofatturazione, nel 2018 sono stati effettuati 5.053 interventi dei quali 3.426 hanno fatto rilevare irregolarità, con un tasso di positività del 67,8%, a fronte di un risultato atteso pari al 60% e in diminuzione rispetto all'anno precedente (77,3%). Un altro risultato positivo in relazione alle politiche sui controlli condotte dall'Agenzia.

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

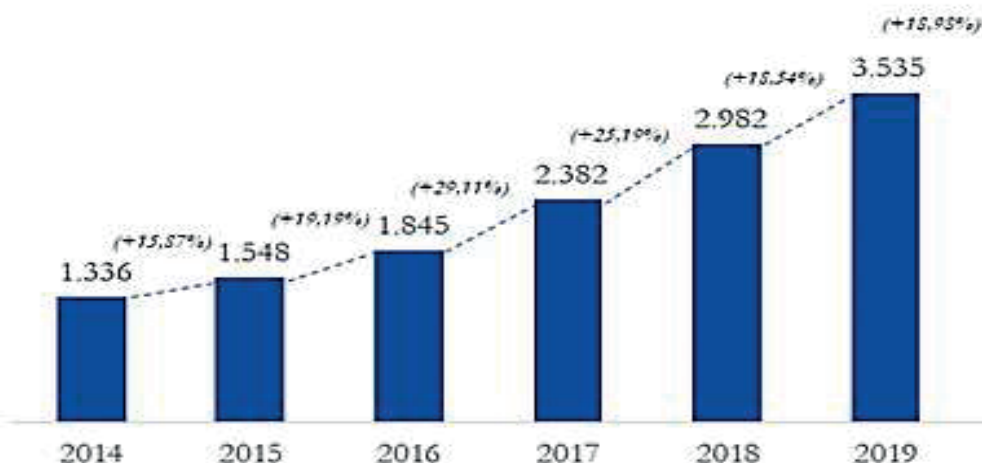
Tipologia indicatore	2019				2019 vs. 2018			
	Risultato atteso	Consuntivo	Scostamento		2018	2019	Scostamento	
			Assoluto	%			Assoluto	%
Numero dei controlli	4.500	5.053	553	12,3%	5.872	5.053	-819	-13,9%
Tasso di positività	60,0%	67,8%	7,8%	13,0%	77,3%	67,8%	-9,5%	-12,3%

L'attività di contrasto alla sottofatturazione ha determinato un ammontare di sanzioni pari a circa 25,7 milioni di euro e maggiori diritti accertati per circa 7,5 milioni di euro. Le difformità, in termini di quantitativi, hanno riguardato principalmente la violazione dell'Art. 303 del TULD (95,3% del totale delle irregolarità) seguita dalle violazioni per contrabbando penale (4,5%).

Attività svolta nel settore dell'e-commerce

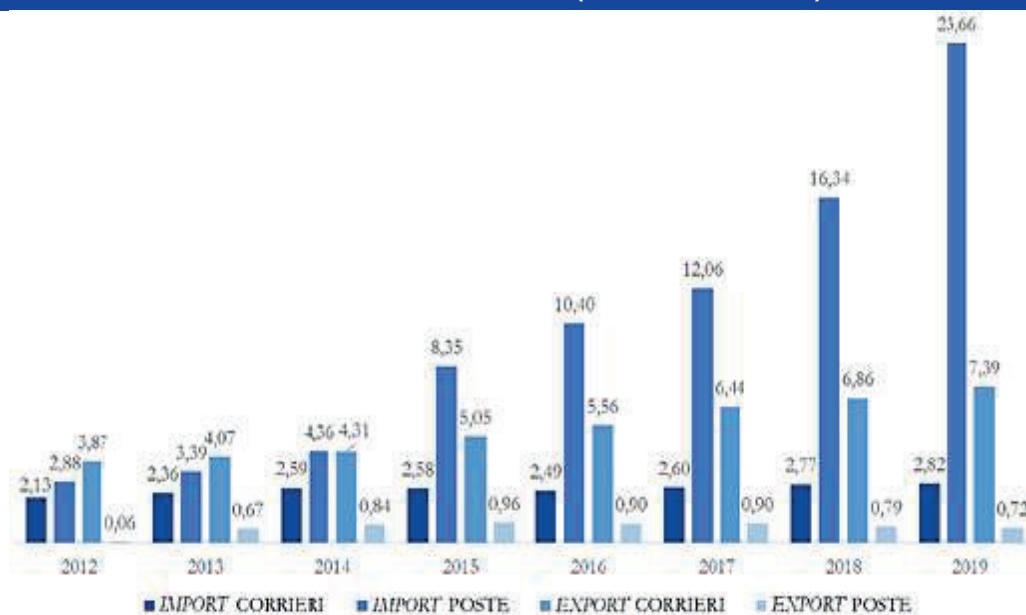
Negli ultimi anni, il settore dell'e-commerce ha registrato notevoli incrementi, sia relativi al numero delle spedizioni trattate, sia alla gamma dei prodotti, con evidenti ripercussioni nell'ambito dei controlli doganali, afferenti il settore tributario e quello extratributario. Di seguito si presentano i dati generali, disponibili per tale specifico settore in Italia.

FIGURA 4.A.III.3: ANDAMENTO DELL'E-COMMERCE. ANNI 2014-2019



In tale periodo il settore dell'*e-commerce* ha registrato notevoli incrementi, relativi sia al numero delle spedizioni trattate sia alla gamma dei prodotti, con evidenti ripercussioni nell'ambito dei controlli doganali, afferenti il settore tributario e quello extratributario. Gli incrementi registrati negli ultimi anni non hanno interessato nello stesso modo i principali mezzi di trasporto, atteso che, a fronte di una sostanziale stabilità dei flussi veicolati per il tramite dei corrieri espresso, vi è un enorme incremento del numero delle spedizioni trattate dal servizio postale.

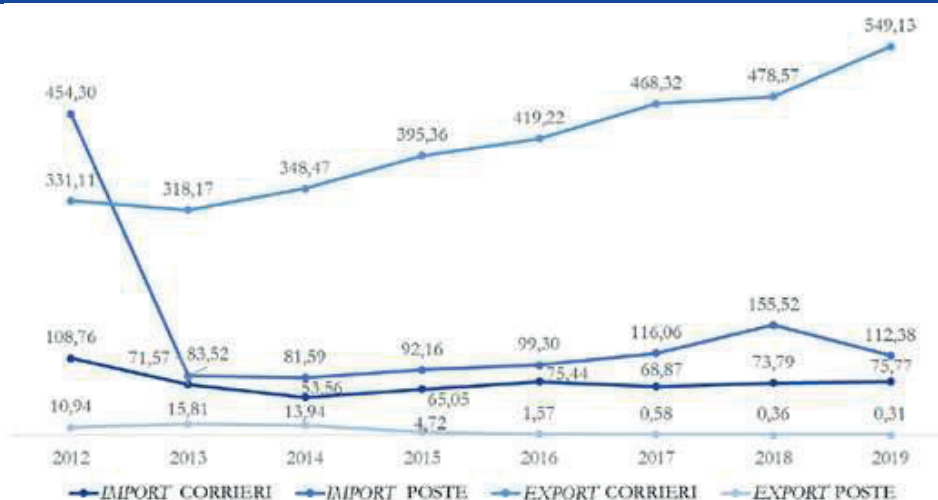
Come evidenziato nella Figura 4.A.III.4, Infatti, le spedizioni in *import* - ad esempio - veicolate dal servizio postale sono passate da 2,8 milioni nel 2012 a 23 milioni nel 2019 (un incremento pari al 743%), mentre *l'import* registrato dai corrieri espresso ha evidenziato livelli decisamente inferiori di crescita (da 2,1 milioni nel 2012 a 2,8 milioni nel 2019, +33,3%). Il medesimo trend si registra nel settore delle esportazioni: spedizioni postali, da 0,06 milioni nel 2012 a 0,7 milioni nel 2019 (incremento pari al 1067%); spedizioni corrieri, da 3,8 milioni nel 2012 a 7,3 milioni nel 2018 (incremento pari al 92,1%).

FIGURA 4.A.III.4: ANDAMENTO DEL NUMERO DI SPEDIZIONI (MILIONI DI SPEDIZIONI). ANNI 2012-2019

I dati evidenziano, pertanto, che l'incremento del settore *e-commerce* (misurato con l'andamento delle operazioni doganali connesse a tale tipologia di spedizioni) interessa quasi prevalentemente le spedizioni veicolate dal servizio postale; una prima ragione può essere individuata in un minore costo unitario di spedizione, nonché in regole specifiche definite dalla Convezione postale universale, che si prestano particolarmente alle tipologie di acquisti di tale specifico settore (peso delle spedizioni non superiore ai 20 kg, dichiarazioni doganali mediante modelli CN22/CN23). Tuttavia, non si può non considerare il fatto che i corrieri espresso hanno sistematicamente trattato i loro incrementi annuali procedendo all'immissione in libera pratica in altri Stati membri UE, piuttosto che in Italia (Germania, Belgio, Francia), a seguito di maggiori facilitazioni ottenute (minore incidenza dei controlli).

L'esame del numero dei controlli e dei relativi esiti (il tutto comunicato dalle competenti Strutture territoriali) nel settore delle spedizioni postali e dei corrieri espresso, suddiviso per *import* ed *export*, costituisce il fondamentale elemento di valutazione in termini di efficacia dell'azione ad oggi svolta, tenendo conto delle differenti metodologie di controllo: spedizioni postali (analisi dei rischi locale); spedizioni corrieri (CDC, Memorandum AICAI, analisi dei rischi locale e centrale, Gruppo Analisi Corrieri).

FIGURA 4.A.III.5: ANDAMENTO DEI CONTROLLI (MIGLIAIA DI CONTROLLI), ANNI 2012-2019



L'andamento del numero dei controlli evidenziato nella Figura 4.A.III.5 mostra i seguenti trend:

- all'*import*, i controlli in valore assoluto, sia nel settore postale che nel settore corrieri, mostrano andamenti coerenti a partire dal 2013, anche se le rispettive percentuali (controlli/n. spedizioni) evidenziano una maggiore selettività nel settore postale (nel 2019, ad esempio, i controlli *import* nel settore corrieri hanno riguardato il 2,69% delle spedizioni, mentre nel settore postale solamente lo 0,47%);
- all'*export*, i controlli in valore assoluto, sia nel settore postale che nel settore corrieri, mostrano andamenti del tutto discordanti, con un costante decremento nel primo ed un forte (apparentemente ingiustificato, soprattutto se rapportato ai risultati, in diminuzione dal 2014) incremento nel secondo (nel 2019, ad esempio, i controlli *export* nel settore corrieri hanno riguardato il 7,43% delle spedizioni, mentre nel settore postale solamente lo 0,04%).

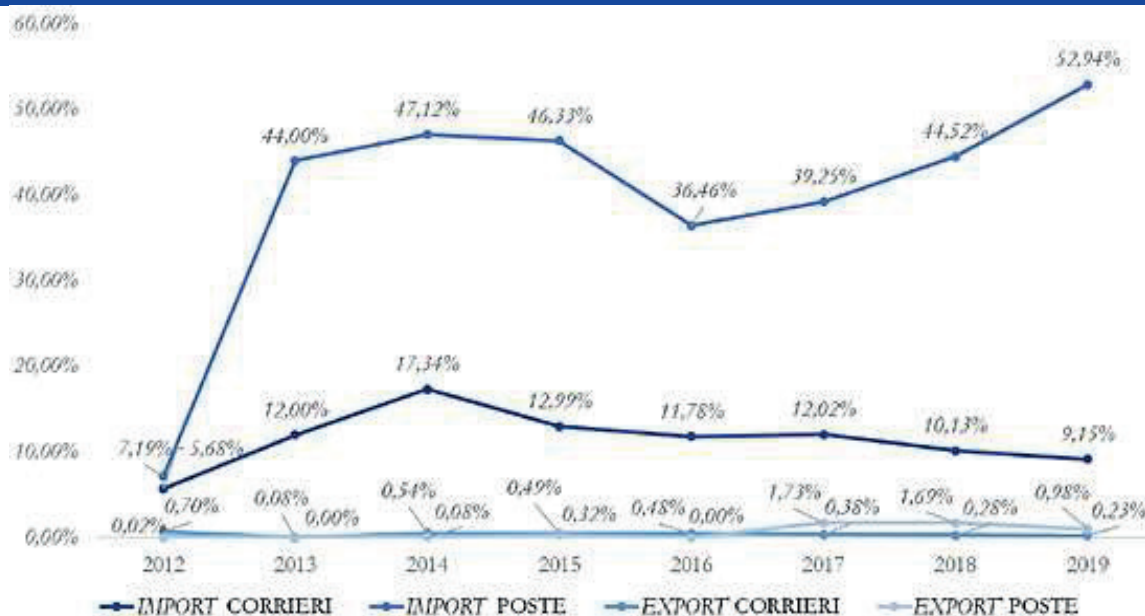
L'esito dell'azione di controllo sottolinea in modo evidente come le *performance* registrate nel settore delle spedizioni postali siano superiori a quelle registrate nel settore delle spedizioni trasportate dai corrieri. Tali risultati sono stati conseguiti attraverso:

- un minore numero di controlli in termini percentuali, anche sulla base di minori elementi di informazione per ogni spedizione, ma una maggiore selettività delle spedizioni a rischio;
- un maggiore tasso di positività;
- una minore interferenza nel flusso delle spedizioni, con immediato beneficio sui tempi di consegna, in un contesto generale che ha consentito l'enorme incremento dei flussi negli anni, a beneficio dell'operatore postale nazionale e del settore economico indotto;

- un impiego di risorse limitate (note metodologiche), soprattutto se considerato rispetto al settore dei corrieri espresso presidiato dal CDC e da un Gruppo di lavoro *ad hoc*.

L'andamento dei tassi di positività, registrato nel periodo 2012-2019 evidenzia quanto appena illustrato, come riportato nella Figura 4.A.III.6.

FIGURA 4.A.III.6: ANDAMENTO PERCENTUALE DELLA POSITIVITÀ DEI CONTROLLI. ANNI 2012-2019



In considerazione degli elementi di fatto sin qui rappresentati, in relazione ai quali l'analisi dei rischi ad oggi applicata nel settore delle spedizioni postali - su base metodologica - risulta aver registrato risultati notevolmente superiori a quella utilizzata nel settore delle spedizioni veicolate dai corrieri espresso, occorre realizzare un nuovo approccio che tenga conto dei dati di incremento del settore *e-commerce*, unitamente alla tendenza per cui detto commercio, allo stato, si avvale sul territorio nazionale prevalentemente delle spedizioni postali, sottolineando anche che i flussi dei corrieri espresso potrebbero registrare analoghi incrementi, solo rimodulando totalmente le metodologie di selezione e controllo. Ciò anche in considerazione delle disposizioni dettate dalla direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio ("la direttiva sull'IVA nel commercio elettronico") che modifica la direttiva 2006/112/CE ("la direttiva IVA"), con la quale sono state dettate nuove regole che si applicheranno a decorrere dal 1° gennaio 2021. Regole che, tra l'altro, prevedono l'abolizione dell'esenzione IVA per le merci al di sotto dei 22 euro e l'obbligo dichiarativo per tutte le merci di valore inferiore ai 150 euro da effettuarsi avvalendosi del cosiddetto SA (Sistema Armonizzato). Per effetto delle quali è previsto un ulteriore ed esponenziale aumento delle spedizioni cosiddette *e-commerce*.

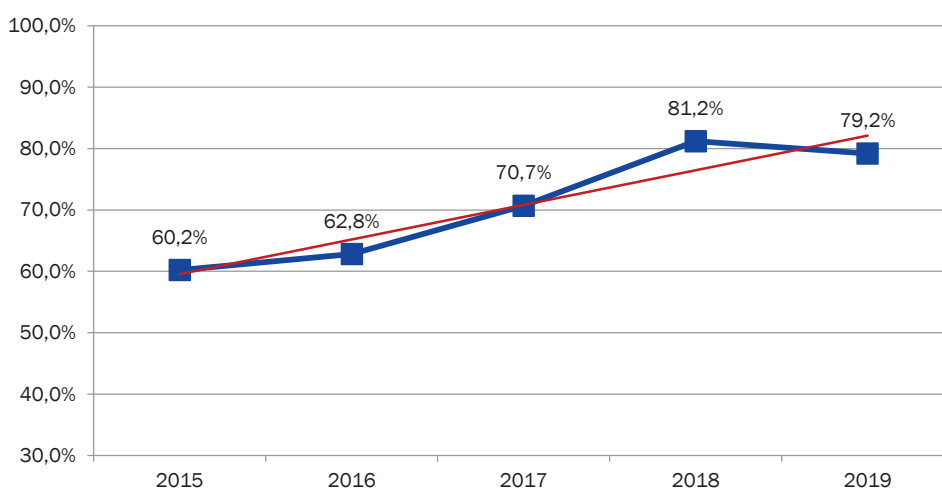
Verifiche nei settori IVA e accise

Per quanto riguarda l'ambito del contrasto alle violazioni, nel 2019, le verifiche nel settore IVA (Intraunionali e Plafond) hanno registrato un tasso di positività pari al 64,6%, superiore al target pianificato, pari al 53%. A fronte della diminuzione dei controlli sia della componente INTRA che della componente Plafond, per entrambe le tipologie di controllo, si evidenzia l'aumento della remuneratività media per controllo.

TABELLA 4.A.III.11: VERIFICHE IVA. INTRA E PLAFOND

Tipologia verifica	Tipologia indicatore	Consuntivo 2018	Consuntivo 2019	Scostamento 2018/2017	
				Assoluto	%
Verifiche intra	Numero dei controlli	2.238	1.772	-466	-20,8%
	Tasso di positività	59,92%	62,70%	2,8%	4,6%
	MDA (€/mgl)	1.215.422	1.125.259	-90.163	-7,4%
	Remuneratività media (€/mgl)	879	995	116	13,2%
Verifiche Plafond	Numero dei controlli	306	275	-31	-10,1%
	Tasso di positività	70,26%	76,73%	6,5%	9,2%
	MDA (€/mgl)	266.362	195.327	-71.035	-26,7%
	Remuneratività media (€/mgl)	1.239	926	-313	-25,3%
Totale Intra + Plafond	Numero dei controlli	2.544	2.047	-497	-19,5%
	Tasso di positività (media ponderata)	61,2%	64,6%	3,4%	5,6%
Plafond	MDA (€/mgl)	1.481.784	1.320.586	-161.198	-10,9%
	Remuneratività media €/mgl)	952	999	47	4,9%

Il tasso di positività delle verifiche in materia di accise (con esclusione dei tabacchi), invece, è stato pari al 79,2%, a conferma della accurata attività di selezione operata in sede di analisi dei rischi che ha permesso una più mirata individuazione delle operazioni e dei soggetti da controllare. In tale settore, comunque l'Agenzia ha puntato ad un maggior presidio incrementando il numero dei controlli rispetto al 2018 (3.300 controlli in più). Tale risultato ha determinato, un leggero decremento, rispetto al 2018, del 2%, in relazione al tasso di positività dei controlli. Nella Figura 4.A.III.8 viene evidenziato il *trend* positivo per l'indicatore in questione riferito agli ultimi cinque anni.

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

Nella Tabella 4.A.III.12 sono riepilogati i risultati conseguiti nel 2019 relativamente alle attività di controllo nel settore accise, posti a confronto con gli analoghi dati del 2018.

TABELLA 4.A.III.9: CONTROLLI NEL SETTORE DELLE ACCISE

	2018	2019	Scostamento	
			Assoluto	%
Numero dei controlli equivalenti	47.132	50.462	3.330	7,1%
Tasso di positività	81,2%	79,2%	-2,0%	-2,5%
MDA (€/mgli)	380.866	348.034	-32.832	-8,6%

Controlli nel settore dei giochi

Nel settore legale dei giochi non si riscontrano fenomeni di evasione fiscale correlati, giacché il necessario collegamento al “Totalizzatore nazionale” (per l’esercizio delle scommesse), ovvero alla “Rete telematica” (per la gestione degli apparecchi con vincita in denaro), consentono il riscontro - pressoché in tempo reale - dei volumi di gioco/scommesse praticati nelle singole tipologie esercitate dai concessionari e, quindi, della base imponibile soggetta a tassazione nonché dei versamenti dovuti ed eseguiti dai singoli soggetti d’imposta. Tuttavia, tenendo separate le questioni afferenti al riciclaggio e alla possibile infiltrazione criminale nel circuito dei “Giochi pubblici” (fenomeni tenuti sotto controllo da tutti i soggetti istituzionalmente deputati), nel circuito permangono aree di evasione connesse all’esercizio illegale delle diverse attività di gioco.

Il gioco che si realizza attraverso gli apparecchi da gioco con vincita in denaro contribuisce in modo consistente alle entrate erariali nel settore dei giochi.

TABELLA 4.A.III.13: ENTRATE ERARIALI DEL SETTORE GIOCHI. ANNI 2018-2019

Tipologia di gioco	Spesa dei giocatori (dati in milioni)			Entrate erariali (dati in milioni)		
	2018	2019	Var. 2019/2018	2018	2019	Var. 2019/2018
Apparecchi	7.168	7.130	-0,5%	4.593	4.914	7,0%
Comma 7	140	131	-6,3%	11	11	-6,3%
VLT	3.018	3.181	5,4%	1.493	1.833	22,8%
Betting Exchange	8	9	13,7%	2	2	13,7%
Bingo	490	484	-1,2%	190	191	0,4%
Giochi di carte organizzata in forma diversa dal torneo e giochi di sorte a quota fissa	710	831	17,1%	143	210	47,0%
Poker Cash	65	60	-7,8%	13	15	15,2%
Torneo	82	78	-5,3%	16	19	18,2%
Lotto	2.363	2.369	0,2%	1.135	1.120	-1,3%
Giochi numerici a totalizzatore	606	703	16,0%	439	513	16,9%
Gioco a base ippica	138	125	-9,7%	22	19	-10,4%
Gioco a base sportiva	1.489	1.598	7,3%	297	350	17,7%
Lotterie	2.426	2.483	2,3%	1.311	1.370	4,5%
Scommesse Virtuali	267	307	15,2%	53	68	26,7%
Totale	18.970	19.489	2,7%	9.717	10.633	9,4%

La Tabella 4.A.III.13 conferma, per il 2019, viene confermato il *trend* di crescita per gli introiti erariali, con un incremento di circa il 9,4% rispetto al 2018. La categoria apparecchi da gioco con vincite in denaro rappresenta circa il 46,2% del totale delle entrate per il settore ed una della spesa invariata da parte dei giocatori.

Al fine di garantire la legalità nel settore dei giochi, l'Agenzia effettua un periodico e mirato controllo degli esercizi che operano nel settore. Nel 2019 l'Agenzia ha effettuato 46.729 controlli (vedi Tabella 4.A.III.14). In gran parte, si è trattato di controlli sugli apparecchi da intrattenimento.

TABELLA 4.A.III.14: CONTROLLI NEL SETTORE DEI GIOCHI. ANNO 2018

Tipologia controllo	N. controlli effettuati
Controlli su apparecchi	27.748
Controlli su scommesse	4.039
Controlli sul altri ambiti (Lotto, Lotterie, Enalotto, Bingo)	14.724
Controlli sul gioco on line	218
Totale	46.729

Per quanto concerne, inoltre, il divieto di gioco ai minori, nel 2019 sono stati effettuati 26.929 controlli. Sono stati sospesi 39 esercizi per violazione delle

disposizioni a tutela dei minori, segno ancora di un fenomeno esistente nei confronti del quale l’Agenzia ha messo una efficace azione di contrasto al gioco minorile.

Nella pianificazione del numero dei controlli nel settore dei giochi da svolgere sul territorio nazionale, si è tenuto conto della concentrazione degli esercizi, del diverso grado di pericolosità rilevato dagli esiti delle verifiche effettuate nell’anno precedente e delle risorse disponibili presso ciascun Ufficio. Nel corso dell’anno, sono stati monitorati costantemente gli esiti dei controlli e definite le priorità di intervento.

Controlli nel settore dei tabacchi lavorati e dei liquidi da inalazione

L’Agenzia, a tutela degli interessi erariali, ha esercitato il controllo sui depositi fiscali di distribuzione di tabacchi lavorati, mediante periodici accessi agli impianti per l’esecuzione sia di verifiche ordinarie che straordinarie (accertamenti conseguenti a furti o rapine), che fanno sorgere l’obbligazione tributaria in capo al depositario autorizzato. Inoltre, mediante l’ausilio di militari della Guardia di Finanza, è stata svolta l’attività di vigilanza permanente presso i depositi fiscali di produzione. Si è provveduto, altresì, a svolgere controlli sulla rete di vendita al dettaglio di tabacchi lavorati nonché sui depositi autorizzati e rappresentanti fiscali di prodotti liquidi da inalazione (cd. sigarette elettroniche).

Nel 2019 sono stati realizzati complessivamente 14.659 controlli su una platea di circa 54.500 rivendite al dettaglio dei tabacchi lavorati e depositi di tabacchi lavorati, di prodotti liquidi da inalazione. È stata migliorata l’efficacia dell’azione di prevenzione e di contrasto dell’evasione tributaria, nonché degli illeciti extratributari. Il tasso di positività dei controlli sui depositi di prodotti liquidi da inalazione senza combustione si è attestato al 39,1%, superiore al target atteso pari al 35%. Infatti, a fronte di 87 verifiche sui predetti depositi, ne sono risultate positive 34.

I controlli sul divieto di vendita dei tabacchi ai minori tramite distributori automatici hanno registrato un risultato pari al 33,3% a fronte di un obiettivo atteso del 27%. In particolare, sono stati controllati 6.909 distributori automatici su un totale di 20.776 distributori gestiti. Inoltre, nel comparto dei tabacchi, sono state condotte 517 analisi di laboratorio sulla conformità dei prodotti da fumo alla normativa nazionale e comunitaria su campioni prelevati periodicamente dalla rete di distribuzione ovvero presentati per l’iscrizione nella tariffa di vendita, di cui:

- 51 relative alla verifica dei livelli massimi di emissioni di nicotina, catrame e monossido di carbonio delle sigarette effettuate secondo le norme ISO 4387 per il catrame, ISO 10315 per la nicotina e ISO8454 per il monossido di carbonio. L’esattezza delle misurazioni è verificata in base alla norma ISO 8243;
- 83 verifiche di conformità ai requisiti di sicurezza antincendio delle sigarette;
- 199 per quanto riguarda la verifica di campioni di prodotto prelevati dai depositi di produzione, ai fini del monitoraggio sulla permanenza dei requisiti di conformità alla normativa vigente durante la fase di commercializzazione

- dei medesimi (verificare il mantenimento dei parametri dichiarati dal produttore al momento dell'immissione in commercio);
- 184 controlli effettuati dal laboratorio nell'ambito del procedimento di iscrizione in tariffa di vendita di alcune marche di tabacchi lavorati: sigari e sigaretti.

Prevenzione e controlli in ambito extratributario

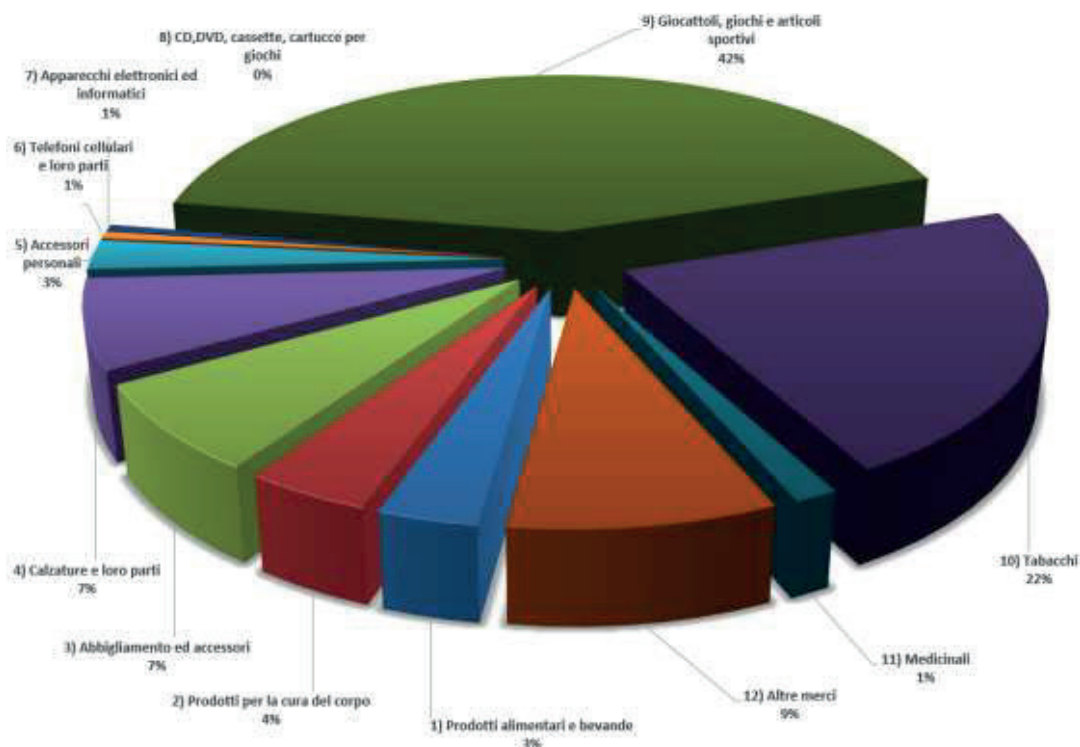
L'evolversi delle economie di mercato e la globalizzazione degli scambi e dei relativi flussi di traffico, ha condotto il legislatore europeo ad attribuire alla Dogana una competenza di controllo via via più ampia su attività cosiddette extra-tributarie, connesse alla tutela della sicurezza e della salute dei cittadini dell'Unione, nonché del mercato interno, realizzata attraverso l'attività di prevenzione e di contrasto alle violazioni di disposizioni non-tributarie. La contraffazione, la pirateria e il commercio abusivo investono, come è noto, sia problematiche di profilo economico che di salute dei cittadini, e le attività condotte dall'Agenzia si riconducono, in buona sostanza, alla necessità, da un lato, di sostenere e tutelare il mercato e i flussi leciti, e, dall'altro, di prevenire i pericoli che derivano dalla commercializzazione di prodotti pericolosi, come pure dall'aumento di canali di finanziamento illeciti ad uso della grande criminalità organizzata. Le attività di controllo, prevenzione e contrasto condotte dall'Agenzia, hanno un valore aggiunto istituzionale connesso alla possibilità di filtro che il "momento doganale" consente e che è un *unicum* normativo e procedurale-operativo di notevolissimo rilievo, in termini di controllo del mercato in senso lato.

Il risultato registrato a fine esercizio nel settore della contraffazione si attesta su un valore superiore rispetto a quelli programmato e, nel complesso, confermano un miglioramento qualitativo delle attività di controllo. Infatti, nell'anno 2019, il tasso di positività dei controlli mirati a contrastare il fenomeno della contraffazione, è risultato pari al 27,9% a fronte di un valore annuale programmato del 20%. In particolare, sono stati effettuati 24.724 controlli che hanno condotto al sequestro di complessivi 3.565.120 pezzi con un valore accertato pari a 21,12 milioni di euro.

La Tabella 4.A.III.15 e la Figura 4.A.III.8 riportano i dati relativi ai sequestri effettuati, ripartiti per tipologia di merci (categorie TAXUD).

TABELLA 4.A.III.15: CATEGORIE DELLE MERCI CONTRAFFATTE. ANNI 2018-2019

Categoria TAXUD	2018 N. pezzi	2019 N. pezzi
1) Prodotti alimentari e bevande	27.600	116.550
2) Prodotti per la cura del corpo	595.808	146.653
3) Abbigliamento ed accessori	1.243.105	257.421
4) Calzature e loro parti	95.963	261.237
5) Accessori personali	54.456	86.789
6) Telefoni cellulari e loro parti	44.419	19.866
7) Apparecchi elettronici ed informatici	147.959	17.428
8) CD,DVD, cassette, cartucce per giochi	-	6
9) Giocattoli, giochi e articoli sportivi	281.584	1.509.422
10) Tabacchi	-	787.610
11) Medicinali	61.216	50.244
12) Altre merci	6.638.618	311.894
Totale contraffazione	9.190.728	3.565.120

FIGURA 4.A.III.8: SEQUESTRI PER CONTRAFFAZIONE (CATEGORIE TAXUD). ANNO 2019

Nel dettaglio, i maggiori quantitativi di pezzi sequestrati sono stati: giocattoli circa 1,5 milioni di pezzi (42,3% del totale dei sequestri), tabacchi circa 788 mila pezzi (22,1%), calzature e loro parti per circa 261 mila pezzi (che rappresentano il 7,3% del totale dei sequestri), abbigliamento ed accessori per circa 257 mila pezzi (7,2%), prodotti per la cura del corpo profumi/cosmetici circa 147 mila pezzi (4,1%) e prodotti alimentari circa 116 mila pezzi (3,3% del totale dei sequestri).

Dall'analisi dei flussi si è notato che i maggiori quantitativi sequestrati sono stati realizzati al porto di Napoli (38,5% - principalmente giocattoli e calzature), al porto di Gioia Tauro (16,8% del totale dei sequestri per contraffazione - principalmente sigarette, giocattoli e calzature), al porto di Brindisi (il 10,8% del totale - principalmente giocattoli, abbigliamento e calzature) e al porto di La Spezia - (il 9,8% del totale - principalmente profumi, abbigliamento e prodotti alimentari). L'analisi della cartina dei maggiori sequestri permette di individuare come i principali flussi di prodotti contraffatti siano concentrati presso i porti del lato tirrenico e nel caso di specie quelli di Genova, di La Spezia, di Napoli e di Gioia Tauro; per i flussi provenienti dall'area dei Balcani e Medio Oriente (nel caso di specie dalla Grecia e dalla Turchia) i porti di riferimento risultano essere quelli di Trieste e di Brindisi.

In materia di tutela della salute dei cittadini-consumatori una particolare attenzione è stata dedicata al settore degli stupefacenti. In tale settore, l’Agenzia ha continuato ad applicare i sistemi di analisi e intelligence dei dati del commercio internazionale, secondo i modelli utilizzati per il contrasto al narcotraffico attraverso l’analisi dei flussi portuali al fine di identificare il modus operandi e le filiere aziendali e logistiche infiltrate dalla criminalità organizzata e sospettate di agire nei traffici internazionali di stupefacenti, anche su impulso della Direzione Distrettuale Antimafia e Antiterrorismo di Roma. Di grande rilievo è anche la collaborazione con la Direzione Centrale per i Servizi Antidroga (DCSA) del Ministero dell’interno, che oltre ad attività di indagine di polizia giudiziaria, ha visto l’Agenzia, sia a livello centrale che territoriale, impegnata nei principali porti, aeroporti e frontiere terrestri in azioni di controllo congiunte con diverse Forze di Polizia.

Nel corso del 2019 l’Agenzia ha sequestrato stupefacenti per circa 9.516,2 kg (+329% rispetto all’anno precedente) e 3.878 pezzi (pasticche o similari). Considerando le quantità in kilogrammi, il 44,8% ha riguardato le altre droghe (principalmente trinciato di canapa sativa), il 40,5% ha riguardato la cocaina, il 4,5% la marijuana, il 5,6% il khat, il 2,4% l’hashish e lo 1,2% l’eroina. I maggiori quantitativi sequestrati (kg) sono stati realizzati presso la dogana di Como - Ponte Chiasso (il 52,6% - Trinciato di canapa), presso il porto di Gioia Tauro (il 14,5% - Cocaina) e al porto di Livorno (il 7,9% - cocaina).

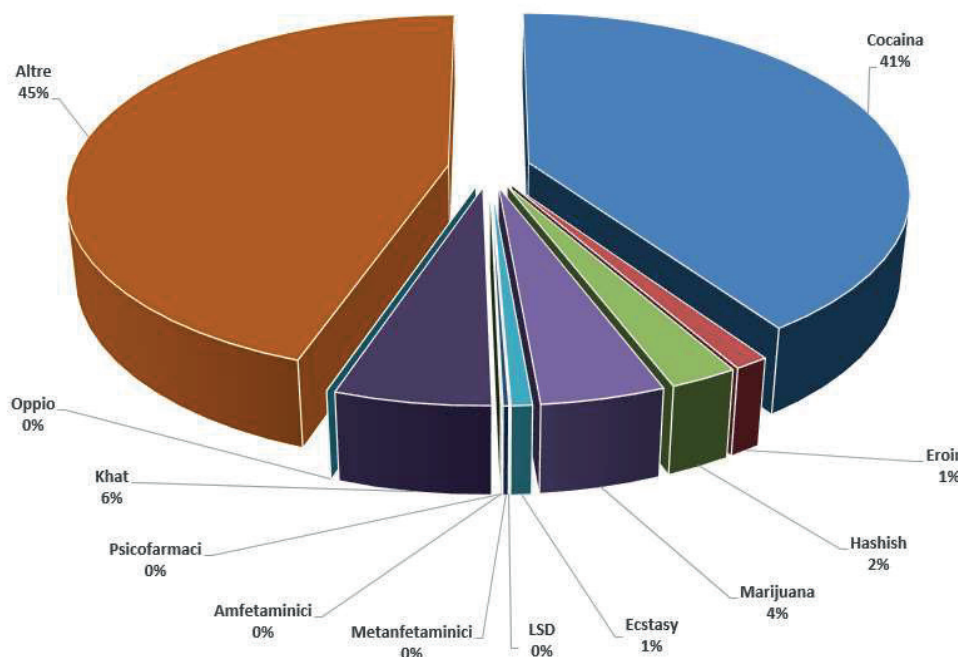
Le principali aree geografiche di provenienza degli stupefacenti risultano essere: il Sud America per quanto riguarda la cocaina ed in particolare l’Honduras, il Brasile e la Colombia; il Sud Africa e il Pakistan per quanto riguarda l’eroina; la Spagna per l’hashish e l’Etiopia per il khat. Per quanto concerne le provenienze dal Sud America i principali punto di ingresso risultano essere i porti del lato tirrenico quali Livorno, Genova e Gioia Tauro (utilizzati anche come scali di transito).

Le principali destinazioni finali degli stupefacenti sequestrati riguardano sia città italiane (Reggio Calabria, Napoli, Treviso e Roma) sia altri Paesi (UE ed extra UE) quali ad esempio la Svizzera, la Spagna, l’Albania, l’Egitto, il Montenegro, l’Estonia e Malta.

La tabella e la figura sotto riportate mostrano i dati relativi alle diverse tipologie di stupefacenti sequestrati in termini di quantità, di numerosità di pezzi e di valore monetario.

TABELLA 4.A.III.16: QUANTITÀ SEQUESTRATE E STIMA VALORI PER TIPOLOGIA DI STUPEFACENTI

Tipologia di stupefacenti	Quantità e valore stimato			
	Anno 2018		Anno 2019	
	Kg/Lt	Valore stimato (euro)	Kg/Lt	Valore stimato (euro)
Cocaina	882,6	72.482.759	3.852,4	309.228.936
Eroina	558,5	23.217.287	118,5	4.952.313
Hashish	17,0	191.514	231,8	2.370.797
Marijuana	211,7	1.542.342	423,3	4.005.693
Ecstasy	0,1	1.140	71,1	5.471
LSD	0,0	7.665	1,9	16.958
Metanfetaminici	0,0	338	19,1	23.439
Amfetaminici	1,9	61.297	5,5	302.147
Psicofarmaci	0,0	907	0,7	1.200
Khat	521,8	539.784	529,8	281.955
Oppio	0,0	10	0,2	429.109
Altre	16,7	262.522	4.261,9	96.055
TOTALE (stupefacenti)	2.210,3	98.307.565	9.516,2	321.714.073
<i>PRECURSORI</i>	4.119,0	5.065	12.295,0	145.194
Totale complessivo	6.329,3	98.312.630	21.811,2	321.859.267

FIGURA 4.A.III.9: SEQUESTRI PER STUPEFACENTI PER TIPOLOGIA. ANNO 2019

Per quanto riguarda la prevenzione e la repressione del contrabbando di sigarette, nel corso del 2019 sono stati sequestrati per contrabbando circa 1,4 milioni di pacchetti di sigarette (-55,6% rispetto al 2018), circa 29,7 tonnellate di tabacco sfuso (+46,5% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente) e circa 6.731 sigari. Sono stati sequestrati, inoltre, circa 257 mila sigari contraffatti, circa 531 mila pacchetti di sigarette contraffatti.

Dall'analisi dei flussi si nota che i maggiori quantitativi sequestrati (in termini di pacchetti) sono stati conseguiti presso il porto di Genova - Passo Nuovo (circa il 31,2% del totale dei sequestri) seguito dal proto di Trieste - Punto Franco Nuovo (circa il 20,8% del totale) e dagli aeroporti di Roma Fiumicino, Venezia Tesserà e Milano Malpensa rispettivamente con il 15,0%, il 13,1% e 8,1% del totale dei sequestri. Le destinazioni dei principali sequestri riguardano principalmente città italiane quali: Trieste, Venezia, Catania e Roma.

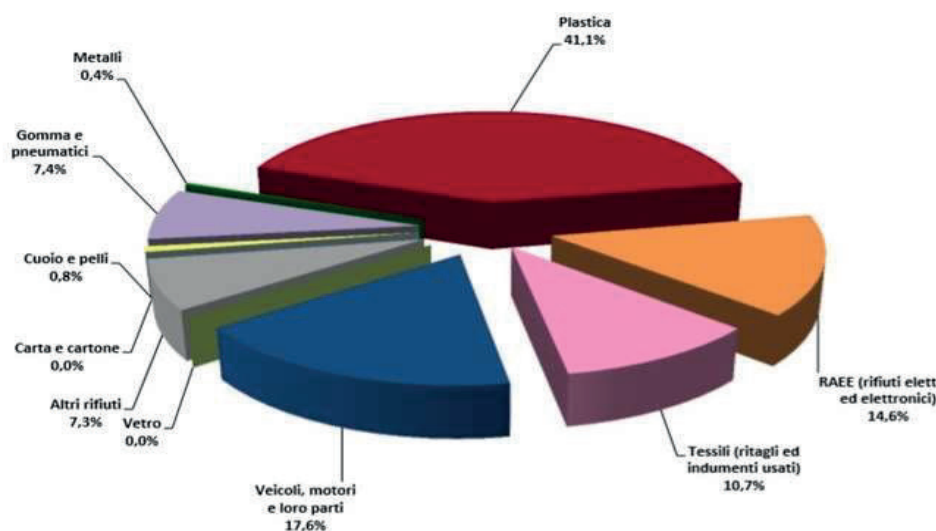
Nel 2019, per il contrasto dei traffici illeciti di rifiuti sono continuate le attività di analisi e monitoraggio dei flussi di cascami ed avanzi industriali dichiarati all'esportazione ed all'importazione, selezionando settori merceologici - quali cascami e avanzi di plastica, carta, parti di veicoli, apparecchiature elettriche ed elettroniche (AEE), pneumatici usati, cascami tessili, masserizie ed effetti personali dichiarati in entrata e in uscita dallo Stato, in particolare verso i Paesi dell'Estremo Oriente e del continente Africano, con inserimento di specifici profili di rischio nel Circuito doganale di controllo (CDC) dell'Agenzia ed attivazione di diversi Codici Operativi nazionali, a supporto dei controlli doganali presso gli Uffici di valico nazionali.

In tale ambito, è stata avviata verso la fine del 2019 una intensa attività di analisi, con scambio di informazioni e attiva collaborazione anche con l'OLAF, al fine di condividere le elaborazioni dei dati relative ai flussi a rischio verso il continente asiatico e in particolare verso la Malesia.

Nel 2019 sono state, altresì, effettuate analisi dei flussi delle apparecchiature elettriche e elettroniche (AEE) e dei rifiuti elettronici (RAEE), i cui esiti sono stati partecipati, nell'ambito di una collaborazione di Polizia giudiziaria, anche al Comando Carabinieri - Nucleo Tutela Ambientale.

In particolare, nel corso dell'anno 2019 sono state sequestrate circa 2.250 tonnellate di rifiuti (-0,2% rispetto al 2018) per un valore accertato di circa 687 mila euro (708.099 nel 2018). Come evidenziato nella Figura 4.A.III.10, il 41,1% dei sequestri (in kg) ha riguardato rifiuti di plastica seguiti dai "veicoli, motori e loro parti" (17,6%), da rifiuti classificati "RAEE - rifiuti elettrici ed elettronici" (14,6%), dai ritagli tessili ed indumenti usati (10,7%) e dalla "gomma e pneumatici" (7,4%).

FIGURA 4.A.III.10: RIFIUTI (KG/LT) PER TIPOLOGIA. ANNO 2019



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 2019 sono state accertate 5.608 violazioni alle norme valutarie che hanno portato a sequestrare valuta per 19.509.911 euro.

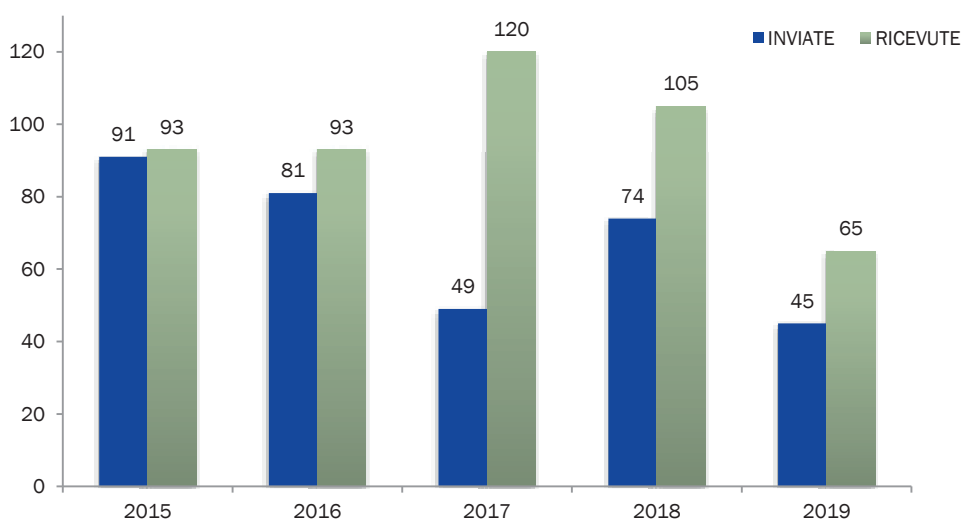
Attività di prevenzione e contrasto nell'ambito delle collaborazioni internazionali

La mutua assistenza amministrativa in materia doganale ha continuato a rappresentare un settore di grande rilievo per l'Agenzia che ha dato impulso alla negoziazione ed alla stipula di accordi, memorandum e convenzioni con Paesi terzi. Con riferimento alle attività di mutua assistenza inquadrate ai sensi della "Convenzione di Napoli II" sono state inviate 45 richieste (74 nel 2018) e ne sono state ricevute 65 (105 nel 2018) per un totale di 110 richieste. Ciò ha comportato la lavorazione di un totale di 447 trattazioni complessive, ricordando che ogni singola richiesta genera molteplici procedimenti amministrativi, di profilo istruttorio e che le richieste trattate possono essere relative anche ad anni precedenti.

Le richieste trattate hanno coinvolto, come ogni anno, una serie di settori di violazione diversi, in particolare prodotti viaggianti in sospensione di accisa (prodotti alcolici, sigarette/tabacchi, prodotti energetici), prodotti relativi alle accise non armonizzate (in maggioranza oli lubrificanti), farmaci e droga. I Paesi ai quali sono state inviate maggiori richieste, nel corso del 2019, sono stati Germania, Spagna, Polonia, Regno Unito, Lettonia, Malta e Grecia. I Paesi che hanno inviato maggiori richieste sono stati Germania, Belgio, Polonia, Lettonia, Spagna, Regno Unito, Olanda e Croazia.

Nella Figura 4.A.III.11 vengono riepilogati i volumi di attività relativi alla Convenzione di Napoli II per il periodo 2015-2019 che evidenziano il crescente utilizzo di tale strumento.

FIGURA 4.A.III.11: ATTIVITÀ DI MUTUA ASSISTENZA AI SENSI DELLA CONVENZIONE DI NAPOLI II



Con riferimento alle attività di scambio di informazioni, analisi, controllo, prevenzione e contrasto realizzate nel contesto delle informative diramate dall'OLAF (INF AM) sui flussi in importazione a rischio di frode da taluni Paesi terzi, generalmente in aggiramento di misure *antidumping*, è stato perseguito l'impegno a migliorare l'efficacia e l'efficienza dei processi, anche monitorando le attività dei Gruppi INF AM costituiti presso le strutture territoriali, nonché rivedendo i criteri metodologici e organizzativi. Per quanto riguarda la trattazione delle Comunicazioni AM (Inf. AM), si segnala che, nel 2019, sono pervenute 44 nuove comunicazioni di mutua assistenza; sono stati altresì trattati, come ogni anno, numerosi seguiti di comunicazioni relative ad annualità pregresse, relative a operazioni di importazione nella UE sospettate di aver violato norme doganali. Nello stesso anno sono poi pervenuti, come sempre, numerosi seguiti di INF AM delle annualità pregresse.

Le linee strategiche in materia di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extratributari per il triennio 2020-2022

Le linee di attività per il periodo di riferimento delineano una strategia di intervento dell'Agenzia che - in coerenza con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2020-2022, emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze il 13.7.2020, nonché in continuità evolutiva con le azioni intraprese nel corso degli anni precedenti - prevede, da un lato, una maggiore semplificazione e razionalizzazione delle procedure per facilitare gli adempimenti e favorire la *compliance* e, dall'altro, l'implementazione delle attività dirette a incrementare il livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria, delle frodi e degli illeciti extratributari, assicurando comunque la riduzione dell'invasività dei controlli e un fattivo coordinamento con le altre autorità istituzionalmente preposte agli specifici ambiti operativi.

La situazione emergenziale derivante dalla diffusione del virus da COVID-19, le connesse ricadute sull'economia del Paese hanno rapidamente modificato in maniera rilevante le "normali" priorità di azione di questa Agenzia. Le attività del 2020 sono da considerarsi "straordinarie" in ordine alle conseguenti misure urgenti adottate dall'Agenzia in coerenza ed attuazione delle disposizioni emanate dal Governo nel corso del primo semestre.

Nel settore doganale, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli svolge una azione di presidio della legalità e della sicurezza nel commercio internazionale, garantendo al contempo la celerità delle operazioni doganali, sia attraverso il miglioramento e l'innovazione dei processi, sia attraverso un dialogo costante con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti, al fine di incentivare la *compliance* negli adempimenti fiscali. Inoltre, effettua controlli sulle merci in importazione, esportazione e transito in conformità a quanto previsto dalla normativa unionale, adottando una metodologia di carattere selettivo delle dichiarazioni doganali tramite il Circuito doganale di controllo (CDC), integrato dall'analisi di rischi, che consente di selezionare le operazioni doganali da sottoporre a controllo, anche con l'ausilio di apparecchiature *scanner* a raggi X, allo

scopo di migliorare la qualità dei controlli, favorendo così la fluidità dei traffici commerciali.

Ai tradizionali controlli sopra evidenziati si affiancano, sulla base della relativa normativa comunitaria, anche i controlli di sicurezza che mirano a garantire soprattutto la *security* dei cittadini, con attività di prevenzione nei confronti di atti terroristici o di attacchi con armi di distruzione di massa, e con attività di controllo volte a combattere il traffico di stupefacenti, di tabacchi o di armi, che consentono l'incentivazione finanziaria della criminalità organizzata. Nel periodo emergenziale l'Agenzia è chiamata, da un lato, a facilitare le procedure di sdoganamento e la circolazione del materiale sanitario e dei dispositivi di protezione individuale e a sviluppare nuove forme di procedure per lo sdoganamento in franchigia di presidi sanitari e dispositivi di protezione individuale in applicazione delle normative nazionali e unionali volte a fronteggiare la diffusione dell'epidemia, e, dall'altro, ad assicurare la piena attuazione dei provvedimenti di requisizione delle apparecchiature ed equipaggiamenti sanitari da destinare alle strutture ospedaliere e alla Protezione Civile.

L'Agenzia continuerà ad impegnarsi oltre tali scenari all'ulteriore sviluppo e implementazione del sistema automatizzato di analisi del rischio nel campo dei controlli relativi al denaro contante a seguito viaggiatore, in entrata nell'Unione o in uscita dall'Unione, in un'ottica di incremento dell'efficacia di contrasto all'evasione fiscale, al riciclaggio e al finanziamento del terrorismo, anche attraverso l'ulteriore rafforzamento della capacità di controllo a mezzo di strumentazione non intrusiva di ultima generazione e sviluppo di moduli di intelligenza artificiale di autoapprendimento nel contrasto ai fenomeni illeciti di natura fiscale ed extratributaria.

Le azioni di prevenzione e contrasto al contrabbando, alle frodi fiscali, agli illeciti extra-tributari e al riciclaggio verranno svolte nella consapevolezza di dover tutelare gli interessi economici nazionali e dell'Unione europea nonché di rafforzare la competitività degli operatori economici che operano nel rispetto della legalità. In tale ambito l'Agenzia delle Dogane e Monopoli si pone dunque come irrinunciabile attore per la tutela dei beni pubblici, nonché come soggetto fondamentale in tema di esternalità, attuando interventi correttivi per la limitazione di quelle negative e interventi propositivi volti a favorire lo sviluppo di esternalità socialmente desiderabili per il sistema socioeconomico. In particolare, il ruolo che svolge a sostegno della ripresa e della crescita economica coinvolge una pluralità di aree opportunamente identificate e oggetto di continua attenzione e monitoraggio.

Pronta a recepire le istanze ambientali, è particolarmente recettiva ai cambiamenti tecnologici adottando sistemi e procedure in grado di favorire la celerità delle operazioni doganali senza compromettere l'aspetto della fiscalità e della sicurezza, limitando nei fatti i limiti imposti da un fisiologico *trade off*. In questa prospettiva, l'Agenzia garantirà il sempre maggiore sviluppo della *customs* e *fiscal compliance* secondo la regolamentazione doganale e fiscale della UE anche attraverso l'ottimizzazione dei tempi delle procedure e degli adempimenti, integrando il momento doganale nella catena logistica e incentivando la semplificazione dei processi di rilascio delle procedure autorizzative. Incentivazione delle iniziative per i pagamenti *on line* nell'ambito della *fiscal*

compliance. Ciò al fine di favorire l'adempimento spontaneo anche attraverso ulteriori servizi digitalizzati che amplino i controlli *on line* secondo i paradigmi *ONCE* (un solo invio/un solo controllo) e *full digital*, in un'ottica di miglioramento continuo del rapporto collaborativo con i contribuenti.

A supporto di quanto detto verranno rafforzate le iniziative di confronto e collaborazione con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti, ivi incluse forme avanzate di comunicazione preventiva, per favorire la conoscenza della normativa unionale e nazionale, anche al fine di promuovere e sostenere l'incremento della platea degli Operatori Economici Autorizzati. In quest'ottica l'Agenzia si impegna a semplificare il regime dei controlli, evitando duplicazioni e ogni forma di gravame per le imprese, privilegiando l'analisi dei rischi finalizzata ad effettuare controlli sostanziali e non meramente formali, scegliendo criteri di qualità più che di quantità.

A questo proposito l'Agenzia ha già avviato nei precedenti esercizi tutte le azioni atte a governare gli impatti della *Brexit*, attesi a partire da gennaio 2021, sull'operatività della dogana in funzione delle diverse modalità di uscita del Regno Unito dalla UE assicurando una adeguata informazione agli *stakeholder* sui connessi aspetti tributari e procedurali, nonché adeguate soluzioni tecnico-gestionali idonee a garantire l'operatività degli snodi doganali maggiormente interessati.

Nell'ambito delle attività di verifica e controllo svolte dall'Agenzia, occorre evidenziare il notevole incremento di quelle relative agli scambi, alla produzione ed al consumo di prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa con particolari misure di controllo nel settore dei prodotti energetici, sia dal punto di vista dell'evasione fiscale, sia dal punto di vista della tutela ambientale. Nel periodo emergenziale, in tale settore, l'Agenzia è chiamata a favorire le attività industriali finalizzate alla produzione di materiale igienizzante con impiego di alcole etilico; inoltre, si impegnerà ad adottare tempestivamente gli atti necessari a disciplinare la rateizzazione del debito di accisa.

Nel settore dei tabacchi, verrà rafforzata l'attenzione sull'andamento del mercato dei prodotti da fumo per il consolidamento delle entrate erariali attese, per proporre all'Autorità politica eventuali interventi sulla fiscalità dei prodotti e per la razionalizzazione della rete di vendita; saranno, inoltre, rafforzati i controlli sulla corretta applicazione delle disposizioni nazionali e comunitarie relative alla produzione, distribuzione e circolazione dei prodotti da fumo, anche in ordine al contenuto delle sigarette e alle indicazioni obbligatorie stampate sulle confezioni, al fine anche di aumentare la vigilanza sul rispetto del divieto di vendita dei prodotti da fumo ai minori di anni 18.

Nel settore dei giochi verrà ulteriormente sviluppato il sistema di monitoraggio dell'offerta attraverso l'evoluzione della "banca dati sui giochi" e l'integrazione con i sistemi delle altre Autorità coinvolte; ciò al fine di verificare l'andamento dei volumi di gioco e la relativa distribuzione sul territorio nazionale, con particolare attenzione alle aree più soggette al rischio di concentrazione di giocatori affetti dal disturbo da gioco d'azzardo. Inoltre, sarà promossa attività di studio e analisi per la formulazione di proposte normative per contribuire all'attuazione di quanto previsto dalla L. 96/2018 per la realizzazione di una complessiva riforma in materia

di giochi pubblici in modo da assicurare l'eliminazione dei rischi connessi al disturbo da gioco d'azzardo e contrastare il gioco illegale e le frodi a danno dell'Erario;

Verrà rafforzata l'attività di controllo sul divieto di gioco ai minori, anche in cooperazione con le Forze dell'ordine, con particolare riferimento al controllo sugli esercizi muniti di meccanismi idonei ad impedire ai minori di età l'accesso al gioco, quali il corretto funzionamento di quello finalizzato all'utilizzo della tessera sanitaria.

L'Agenzia sarà impegnata nel potenziamento delle attività di tutela della salute e della sicurezza dei cittadini consumatori della UE, della proprietà intellettuale, dei beni culturali, delle specie in via di estinzione. In tale ambito saranno effettuati studi ed analisi dei fenomeni e dei rischi connessi al commercio internazionale anche in collaborazione sia con le altre autorità nazionali e locali sia con le autorità ed organismi internazionali istituzionalmente preposti agli specifici ambiti operativi anche tramite la sottoscrizione di appositi protocolli di intesa; sarà intensificato l'utilizzo delle banche dati messe a disposizione dall'UE nei predetti settori, con la revisione e ammodernamento delle procedure di controllo nei settori in parola.

A.IV) L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA

Anche nel 2019 il contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa ha rappresentato l'obiettivo prioritario della Guardia di Finanza. Tale obiettivo è stato perseguito sia mediante indagini di polizia giudiziaria, su delega della Magistratura, sia attraverso controlli e verifiche fiscali, nel quadro di piani operativi pianificati a livello centrale ed eseguiti a livello locale in funzione delle peculiarità delle varie aree geografiche del Paese.

Le indagini di polizia giudiziaria sono state orientate a contrastare i reati fiscali, economici e finanziari, proponendo sistematicamente all'Autorità Giudiziaria il sequestro preventivo, in forma diretta e per equivalente, del relativo prezzo, prodotto o profitto al fine di assicurare la successiva confisca dei beni nella disponibilità dei soggetti responsabili. Sul piano amministrativo, invece, il Corpo ha esercitato i poteri previsti dalle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, che consentono di eseguire accessi, ispezioni e verifiche, di richiedere dati e notizie, anche a mezzo di questionari, e di svolgere indagini finanziarie.

Attività di prevenzione

Nella decorsa annualità l'attività operativa della Guardia di Finanza è stata finalizzata a dare attuazione all'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche per il 2019, all'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2019-2021 e alla Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione relativa al 2019.

I richiamati documenti hanno assegnato al Corpo una marcata proiezione investigativa nel contrasto non solo alle violazioni e alle frodi fiscali ma, più in generale, a tutte le diverse forme di illegalità economico-finanziaria, sulla base dei principi fissati dalla Legge 11 marzo 2014, n. 23, di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale e dei correlati provvedimenti attuativi, volti alla creazione di un sistema fiscale ispirato a chiarezza, certezza, stabilità e maggiore collaborazione con i contribuenti, nonché al potenziamento dell'azione di contrasto alle grandi evasioni e alle frodi fiscali.

Quest'ultimo obiettivo coinvolge, in modo particolare, le responsabilità istituzionali della Guardia di Finanza in un quadro di complementarietà di ruoli e di funzioni con l'Agenzia delle entrate, al fine di coniugare un approccio più rigoroso nei confronti degli evasori abituali con l'azione di stimolo alla *tax compliance*. Azione, quest'ultima, alla quale il Corpo fornisce il proprio contributo attraverso procedure operative:

- orientate ad evitare verifiche e controlli nei confronti dei contribuenti che si avvalgono degli istituti di *tax compliance*, in assenza di significativi alert di rischio, di modo da concentrare l'impiego delle risorse nel contrasto alla grande evasione e alle frodi fiscali;
- volte a non ostacolare la possibilità per i contribuenti di adempiere spontaneamente agli obblighi tributari ovvero di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso "allargato" introdotto dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

A quest'ultimo riguardo, si evidenzia che nel corso del 2019 i Reparti del Corpo hanno concluso 370 verifiche e controlli nei confronti di contribuenti che, durante l'intervento ispettivo o contestualmente alla sua conclusione, si sono avvalsi del ravvedimento operoso presentando la dichiarazione integrativa ed effettuando il conseguente versamento degli importi dovuti. Dei citati 370 interventi, 245 hanno dato luogo ad un ravvedimento totale, ossia relativo a tutte le violazioni riscontrate nell'ambito dell'attività ispettiva, e 125 ad un ravvedimento parziale, concernente, cioè, solo alcuni rilievi¹⁰⁸.

Attività di contrasto

Nel corso del 2019 l'azione di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali è stata sviluppata dalla Guardia di Finanza mediante 21 piani operativi orientati sui contribuenti connotati da un maggior indice di pericolosità e/o sui fenomeni evasivi più gravi, diffusi e pericolosi. Tali piani:

¹⁰⁸ 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.

- costituiscono un insieme organizzato di azioni di cui vengono predeterminati, a livello centrale, gli indirizzi strategici, l'entità dell'impegno richiesto e gli obiettivi;
- sono affidati, per l'esecuzione, alla responsabilità e all'autonomia dei Comandi Regionali ed equiparati, in armonia con i fenomeni di illegalità economico-finanziaria maggiormente diffusi nelle aree geografiche di competenza;
- sono basati sull'esecuzione sia di indagini di polizia giudiziaria, secondo le previsioni del codice di procedura penale, sia di interventi ispettivi autonomamente svolti dai Reparti in base agli altri poteri attribuiti alla Guardia di Finanza;
- sono denominati in funzione del settore economico di riferimento, del fenomeno illecito da contrastare ovvero delle finalità dell'attività operativa da svolgere.

Per 11 piani operativi¹⁰⁹ sono stati stabiliti indicatori di attuazione di carattere predeterminato, consistenti in un numero minimo di verifiche, controlli o controlli strumentali da eseguire, mentre per gli altri 10 piani operativi¹¹⁰ è stato fissato un più generale obbligo di impiego delle risorse operative coerente con le peculiarità delle circoscrizioni territoriali dei Reparti.

Nel corso del 2019, nell'ambito dei richiamati piani d'intervento, l'attività delle unità operative del Corpo è stata principalmente rivolta a contrastare:

- le frodi all'imposta sul valore aggiunto, perseguendo, in modo particolare:
 - le frodi "carosello" poste in essere mediante l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti da parte di società, italiane o estere, fittiziamente interposte nei circuiti commerciali;
 - le indebite compensazioni di crediti d'imposta inesistenti, soprattutto se realizzate nel quadro di "pacchetti di risparmio fiscale" frutto di strategie organizzate da parte di soggetti in possesso di specifiche competenze professionali;
 - gli illeciti nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti, in prosecuzione del piano straordinario di controlli per il triennio 2018-2020 previsto dalla legge di bilancio 2018;
- l'evasione fiscale internazionale perpetrata mediante la fittizia collocazione all'estero della residenza fiscale di persone fisiche e società, la manipolazione dei prezzi di trasferimento, la costituzione in Italia di stabili organizzazioni occulte e l'illecito trasferimento di capitali oltreconfine;

¹⁰⁹ "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", "Sommerso di lavoro", "Enti non commerciali" e "Riscossione".

¹¹⁰ "Evasione immobiliare", "Affitti in nero", "Fiscalità internazionale", "Sommerso d'azienda", "Giochi illegali", "Scommesse illegali", "Frodi doganali", "Attività di controllo doganali ai fini CITES", "Imprese in perdita sistemica" e "Indebite compensazioni di crediti d'imposta".

- il sommerso d'azienda e di lavoro e tutte le connesse manifestazioni d'illegalità, fra cui la somministrazione di lavoro effettuata da soggetti privi della prescritta autorizzazione e l'intermediazione illecita con sfruttamento della manodopera (“caporalato”);
- le frodi nel settore delle accise, con particolare riferimento a quelle commesse mediante:
 - l'introduzione nel territorio nazionale di prodotti petroliferi del tipo oli lubrificanti/preparazioni lubrificanti (*designer fuels*) impiegati in autotrazione in evasione di imposta;
 - la destinazione ad usi tassati di prodotti esenti o ad aliquota agevolata da parte di soggetti non aventi titolo;
 - l'estrazione di partite di prodotto dai siti di produzione senza il preventivo accertamento, con creazione di “scorte occulte” commercializzate in evasione di imposta;
 - le fittizie esportazioni di partite di prodotti alcolici immesse in consumo nel territorio nazionale in evasione d'accisa;
 - le movimentazioni in sospensione di imposta di prodotti di provenienza unionale che, formalmente destinati a depositi fiscali nazionali, vengono commercializzate in Paesi con aliquote fiscali più elevate;
- le violazioni nel settore doganale e il contrabbando in tutte le sue forme, compreso quello dei tabacchi lavorati, anche contraffatti o riconducibili alla categoria delle “*cheap white*” o “*illicit white*”;
- i fenomeni di illegalità e di abusivismo nel settore dei giochi e delle scommesse (avuto riguardo, in particolare, agli apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento), perpetrati anche mediante illecite piattaforme ubicate in Stati esteri.

Per il contrasto ai suddetti fenomeni sono state valorizzate, tra l'altro:

- la sistematica circolazione delle risultanze informative e del materiale probatorio acquisito in tutti i segmenti della missione istituzionale, a garanzia della completezza e della trasversalità d'intervento del Corpo, con particolare riguardo alle indagini di polizia giudiziaria, alle ispezioni e ai controlli antiriciclaggio e all'approfondimento delle segnalazioni per operazioni sospette;
- la capacità di analisi avanzata delle informazioni rilevabili dalle banche dati operative (la cui interoperabilità è stata rafforzata), tra cui i dati della fatturazione elettronica obbligatoria, che rendono oggi possibile un'osservazione più ampia dei soggetti a rischio e interventi più tempestivi nei confronti dei contribuenti meno affidabili;
- le analisi di rischio svolte a livello centrale dal Nucleo Speciale Entrate, da cui sono scaturiti 13 filoni d'indagine e 1.680 interventi ispettivi che hanno permesso di constatare circa 1,5 miliardi di euro di elementi positivi di reddito non dichiarati o costi non deducibili e più di 380 milioni di euro di IVA evasa, nonché di scoprire circa 700 evasori totali;
- le risultanze della cooperazione tributaria internazionale, nel cui ambito, oltre ai numerosi accordi bilaterali stipulati dal Corpo con i collaterali esteri e ai rapporti di interscambio con i Legal Attaché delle Forze di Polizia estere

presenti presso le Ambasciate a Roma, un fondamentale contributo viene fornito dalla rete degli Esperti del Corpo dislocati presso le principali Rappresentanze Diplomatiche italiane, i quali costituiscono un punto di riferimento anche per gli altri attori del sistema fiscale.

Inoltre, sono state rafforzate le sinergie, in atto da tempo, con l’Agenzia delle entrate mediante analisi di rischio congiunte tra il Nucleo Speciale Entrate del Corpo e il Settore Contrasto Illeciti dell’Agenzia, tanto per finalità di mappatura dei fenomeni evasivi, quanto per la predisposizione di piani d’intervento integrati.

Il coordinamento con l’Agenzia ha trovato sistematica attuazione:

- nella fase di programmazione delle verifiche, attraverso il confronto dei soggetti selezionati con modalità idonee a garantire la riservatezza della procedura;
- durante l’esecuzione dei controlli, attraverso procedure telematiche idonee a monitorare l’avvio, la sospensione, la ripresa e la conclusione di ogni attività ispettiva al fine di evitare duplicazioni o reiterazioni di interventi;
- attraverso la condivisione preventiva dei rilievi più complessi, connotati da incertezza normativa ovvero fondati su interpretazioni di norme o su disconoscimenti di effetti fiscali di operazioni ritenute elusive o abusive. Una procedura, questa, patrocinata espressamente dalle direttive operative del Corpo¹¹¹ allo scopo di conferire maggiore coerenza e uniformità all’azione dell’Amministrazione finanziaria nel suo complesso.

In questa cornice generale, nel corso del 2019, i Reparti del Corpo hanno eseguito 107.426 interventi ispettivi tra verifiche e controlli ricorrendo ai poteri di accesso, ispezione e verifica nonché alle indagini finanziarie, privilegiando moduli operativi snelli e dinamici, orientati su soggetti connotati da elevati indici di pericolosità fiscale.

La seguente tabella riepiloga i risultati complessivamente conseguiti, in termini di imposte evase e basi imponibili proposte per il recupero a tassazione:

TABELLA 4.A.IV.1: LOTTA ALL’EVASIONE. RISULTATI COMPLESSIVI 2019

Base imponibile netta ai fini delle imposte dirette constatata a seguito di verifiche e controlli fiscali	27.125
IVA constatata a seguito di verifiche e controlli fiscali (dato comprensivo dell’IVA dichiarata e non versata)	5.301
Base imponibile netta ai fini IRAP constatata a seguito di verifiche e controlli fiscali	30.461
Ritenute	286

importi espressi in milioni di euro

¹¹¹ “Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali - circolare n. 1/2018”, in vigore dal 1° gennaio 2018.

E' appena il caso di evidenziare, per le finalità del presente documento, che i risultati riportati nella tabella costituiscono gli esiti delle verifiche e dei controlli conclusi dal Corpo nel 2019, ma si riferiscono a condotte poste in essere dai contribuenti in uno o più anni di imposta precedenti. Alle attività sopraindicate si aggiungono circa 528 mila interventi di controllo economico del territorio, di cui oltre 286 mila volte a verificare il corretto adempimento degli obblighi di certificazione fiscale da parte dei commercianti al minuto e degli esercenti attività assimilate (di cui 74.224, pari a circa il 26%, conclusi con esito irregolare).

TABELLA 4.A.IV.2: CONTROLLI STRUMENTALI ESEGUITI NEL 2019

Controlli complessivi eseguiti	527.727
di cui:	
- in materia di obblighi di certificazione fiscale	286.240
- sul trasporto delle merci	105.892
<i>di cui sulla circolazione dei prodotti sottoposti ad accise</i>	25.995
- su indici di capacità contributiva	9.539
- canone RAI	12.084

La Guardia di Finanza, inoltre, ha continuato a fornire il proprio contributo alle procedure di riscossione, come previsto dall'art. 3 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203¹¹², in virtù di una convenzione sottoscritta con "Agenzia delle entrate-Riscossione". In particolare, i Reparti del Corpo hanno eseguito 222 interventi di assistenza a pignoramenti e accertamenti patrimoniali presso le imprese e i lavoratori autonomi iscritti a ruolo per debiti di rilevante entità (superiori a 100.000 euro), al fine di recuperare le somme dovute ed evitare sul nascere manovre distrattive o tentativi di occultamento. Tali interventi hanno consentito ad "Agenzia delle entrate-Riscossione" di attivare azioni di recupero su crediti di ammontare complessivo di oltre 190 milioni di euro.

Nel 2019 la Guardia di Finanza ha concluso, inoltre, 11.048 indagini di polizia giudiziaria in materia penal-tributaria proponendo all'Autorità Giudiziaria il sequestro preventivo, in forma diretta e per equivalente, del profitto dei reati accertati. Si evidenzia che dal 2008 - anno dal quale la citata misura cautelare in forma equivalente è stata estesa ai delitti tributari - il Corpo ha eseguito sequestri preventivi su beni mobili e immobili, disponibilità finanziarie, aziende, titoli e valori azionari/obbligazionari per un valore di circa dieci miliardi di euro.

Con specifico riferimento al 2019, il valore dei beni immobili, delle azioni, delle quote societarie e delle disponibilità finanziarie sequestrati ammonta a oltre 1

¹¹² Convertito dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248.

miliardo di euro, mentre le proposte di sequestro ammontano a circa 7,9 miliardi di euro:

TABELLA 4.A.IV.3: SEQUESTRI PATRIMONIALI PER REATI FISCALI ESEGUITI (VALORE ASSOLUTO). ANNO 2019

Valori sequestrati (€)	1.001.293.865
Valori proposte di sequestro (€)	7.889.540.710

Merita evidenziare che le richiamate misure ablativo si inseriscono in un sistema normativo in cui è possibile il ricorso alle misure di prevenzione patrimoniale nei confronti dei soggetti che *“per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose”*, ai sensi dell’art. 1, lettera b), del Decreto Legislativo n. 159 del 2011.

Nel corso del 2019, nei confronti di soggetti connotati da pericolosità fiscale o comunque di tipo economico-finanziario, sono stati eseguiti sequestri per 980 milioni di euro e confische per 997 milioni di euro mentre sono state poste al vaglio dell’Autorità giudiziaria proposte di adozione di misure cautelari reali per 2,2 miliardi di euro. Oltre alle 11.048 indagini concluse, nel 2019 sono state assegnate ai Reparti del Corpo altre 12.397 deleghe d’indagine in materia di reati tributari, giochi e scommesse, accise e contrabbando.

Nel complesso, sono stati denunciati 14.540 soggetti e accertati 11.633 reati tributari, di cui oltre il 62% riguardante fattispecie di dichiarazione fraudolenta, emissione di fatture per operazioni inesistenti, occultamento di documentazione contabile e indebita compensazione, come specificato nella seguente tabella:

TABELLA 4.A.IV.4: REATI FISCALI. ANNO 2019

Soggetti denunciati (n.)	14.540
- di cui in stato di arresto (n.)	389
Reati accertati (n.)	11.633
- Emissione fatture per operazioni inesistenti	1.515
- Dichiarazione fraudolenta (art. 2 e 3 Decreto Legislativo n. 74/2000)	2.557
- Dichiarazione infedele	837
- Omessa dichiarazione	2.576
- Occultamento/distruzione di documenti contabili	2.750
- Omesso versamento di ritenute certificate	235
- Omesso versamento IVA	340
- Indebita compensazione	466
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	357

Piano Operativo “Sommerso d’azienda”

Il Piano Operativo “Sommerso d’azienda” è finalizzato a contrastare l’evasione dei soggetti che, pur esercitando attività economiche e professionali, omettono la presentazione delle prescritte dichiarazioni. Tale piano si sviluppa mediante l’esecuzione di verifiche e controlli, nonché di indagini di polizia giudiziaria, volte non solo a recuperare le risorse sottratte ai bilanci pubblici, ma anche e soprattutto ad arginare la diffusione di gravi forme di illegalità e di abusivismo che possono seriamente nuocere al sistema economico nel suo complesso e al mercato legale, pregiudicando gli interessi degli imprenditori e dei professionisti che operano nel rispetto delle regole.

Il riepilogo dei risultati conseguiti è riportato nella seguente tabella:

TABELLA 4.A.IV.5: LOTTA AL SOMMERSO D’AZIENDA. ANNO 2019	
Evasori totali	9.020
- di cui responsabili di reati	1.943
Base imponibile netta constatata	15.229
IVA evasa	2.508

Importi espressi in milioni di euro

Il principale modulo ispettivo adottato per contrastare l’economia sommersa è quello della verifica fiscale, sovente arricchita con le risultanze delle indagini finanziarie; strumento, quest’ultimo, particolarmente incisivo siccome idoneo a ricostruire la reale entità dei flussi di denaro ricollegabili all’attività economica svolta dal contribuente controllato. Nel 2019 sono state autorizzate 5.925 indagini finanziarie, che hanno permesso di recuperare circa 8 miliardi di ricavi non dichiarati.

Piano Operativo “Sommerso di lavoro”

Il Piano Operativo “Sommerso di lavoro” ha ad oggetto il lavoro nero e irregolare e le connesse manifestazioni di illegalità poste in essere in danno del sistema contributivo e previdenziale, oltre che in totale assenza delle regole a tutela del lavoratore, mediante l’esecuzione di mirati interventi (verifiche e controlli) e di indagini di polizia giudiziaria. In particolare, tale piano è finalizzato a contrastare:

- l’impiego di lavoratori in nero e irregolari;
- l’intermediazione abusiva di persone non autorizzate (c.d. “caporalato”), in considerazione delle gravi forme di prevaricazione e violenza ai danni dei lavoratori che caratterizzano questa tipologia di impiego di forza lavoro - costituita generalmente da lavoratori immigrati e clandestini - sottopagata e costretta a lavorare in condizioni igienico-sanitarie precarie e in violazione alle regole di sicurezza;

- l'interposizione di manodopera e i fittizi rapporti di lavoro agricolo, finalizzati ad ottenere indebite prestazioni previdenziali da parte dell'INPS;
- le irregolarità connesse all'applicazione di forme contrattuali atipiche o flessibili nonché al fenomeno delle false partite IVA e delle collaborazioni occasionali, ai sensi dell'art. 2222 c.c., che sovente dissimulano rapporti di lavoro subordinato.

Di seguito si riportano i risultati conseguiti nel 2019:

TABELLA 4.A.IV.6: LOTTA AL LAVORO SOMMERSO. ANNO 2019

Lavoratori "in nero" scoperti (n.)	17.585
Lavoratori irregolari scoperti (n.)	26.819
Datori di lavoro verbalizzati per l'utilizzo di manodopera irregolare e "in nero" (n.)	9.209

Box 4.A.IV.1: Protocollo tra Guardia di Finanza e Ispettorato nazionale del lavoro

L'intensificazione delle attività svolte nel contrasto al lavoro sommerso è stata favorita dall'entrata a regime del Protocollo d'intesa sottoscritto con l'Ispettorato nazionale del lavoro il 21 dicembre 2017 al fine di dare attuazione all'art. 11, comma 6, del Decreto Legislativo n. 149 del 14 settembre 2015 che prevede l'obbligo per ogni altro organo di vigilanza che svolge accertamenti in materia di lavoro e legislazione sociale, ivi compresa la Guardia di Finanza, di raccordarsi con le sedi centrali e territoriali del citato Ispettorato.

L'accordo muove dall'esigenza di migliorare le attività di analisi, di promuovere lo scambio di informazioni e di agevolare il coordinamento informativo e operativo tra le unità ispettive impegnate sul territorio nella prevenzione e repressione degli illeciti in materia di lavoro e legislazione sociale e delle connesse manifestazioni di illegalità economico-finanziaria. Tale coordinamento avviene sia a livello centrale, attraverso interlocuzioni dirette tra l'Ispettorato nazionale del lavoro e il Nucleo Speciale Entrate, finalizzate ad elaborare analisi di rischio sui soggetti potenzialmente irregolari, sia a livello periferico attraverso incontri quadrimestrali tra il Capo dell'Ispettorato territoriale del lavoro e il Comandante Provinciale della Guardia di Finanza finalizzati allo scambio di dati e di informazioni, nonché alla programmazione di eventuali interventi contestuali per le situazioni connotate da maggiore complessità e delicatezza. Tutto ciò, naturalmente, senza pregiudizio delle indagini di polizia giudiziaria che i Reparti del Corpo sviluppano, proficuamente, su delega dell'Autorità Giudiziaria.

Sulla scorta di tale intesa sono stati avviati anche corsi di formazione in materia di "Vigilanza integrata ai fini del contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", presso la Scuola di polizia economico-finanziaria, a beneficio degli Ispettori del lavoro.

Piano Operativo "Frodi IVA"

Il piano operativo in esame mira a prevenire e reprimere le frodi fiscali connesse all'emissione e all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, sia sotto il profilo soggettivo (fatture emesse da soggetti diversi da quelli effettivi) sia oggettivo (fatture emesse a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte), attraverso la sistematica valorizzazione del patrimonio informativo contenuto nelle banche dati in uso al Corpo e, in particolare, dei dati delle fatture

elettroniche, emesse obbligatoriamente in via generalizzata a partire dal 1° gennaio 2019.

Anche nel 2019, le investigazioni dei Reparti del Corpo sono state concentrate, in primo luogo, sulle frodi “carosello”, le quali sfruttano la normativa “transitoria” che regola gli scambi tra l'Italia e gli altri operatori dell'Unione europea, basata sullo “sdoppiamento” del sistema di tassazione dell'operazione (non imponibile nel Paese del cedente e imponibile nel Paese del cessionario con il meccanismo dell'inversione contabile). Il meccanismo di frode è noto: l'impresa italiana che intende evadere l'IVA interpone, tra sé e il fornitore comunitario, una o più imprese nazionali prive di reale operatività che, non adempiendo agli obblighi di dichiarazione e versamento del debito d'imposta (IVA) che si genera all'atto della prima cessione nazionale, vendono i prodotti sottocosto al beneficiario della frode, che può praticare così prezzi inferiori al valore di mercato. I soggetti giuridici interposti, che violano gli obblighi di dichiarazione e versamento, sono legalmente rappresentati da soggetti evanescenti (“teste di legno”), hanno una patrimonialità modesta o nulla e un ciclo di vita molto breve e sono sovente utilizzati per drenare la ricchezza illecita generata dal sistema di frode attraverso costanti prelevamenti di contante successivamente reimpiegato in attività economiche, finanziarie o speculative. Il “modello” frodatario è talvolta più articolato perché prevede il ricorso a società “filtro”, ossia imprese realmente operanti che, “allungando” la catena dell'operazione, rendono più difficile provare la consapevolezza della frode da parte dell'impresa interponente, la quale può emergere solo all'esito di accurate indagini finanziarie, contabili e di natura tecnica funzionali anche ad accertare eventuale condotte di riciclaggio (o autoriciclaggio) dei proventi illecitamente conseguiti. In questi casi, le indagini dei Reparti del Corpo mirano ad assoggettare a tassazione i proventi illeciti ottenuti dai beneficiari ultimi del sistema di frode ed a proporre all'Autorità Giudiziaria competente il sequestro preventivo dei beni ai fini della successiva confisca, anche nella forma per equivalente, del prezzo o profitto dei reati, nonché, al ricorrere dei presupposti previsti, l'applicazione di misure cautelari personali.

Nel corso del 2019, in prosecuzione del piano straordinario di controlli per il triennio 2018-2020 previsto dalla legge di bilancio 2018, una particolare attenzione è stata rivolta anche alle frodi nella commercializzazione e nella distribuzione dei carburanti, con particolare riferimento ai depositi fiscali e ai destinatari registrati che estraggono prodotti senza il preventivo versamento dell'IVA.

È stata, poi, ulteriormente intensificata l'azione di contrasto alle indebite compensazioni, frequentemente poste in essere mediante società “cartiere” titolari di crediti IVA inesistenti generati dall'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti oppure indicati direttamente in dichiarazione con il visto di conformità di professionisti compiacenti; crediti successivamente compensati con i debiti tributari e previdenziali di soggetti terzi, previa stipula di atti di accollo del debito ai sensi dell'art. 8, comma 2, della Legge n. 212 del 2000, contemplanti il pagamento alle “cartiere” (e quindi ai promotori della frode) di una percentuale variabile dei debiti accollati.

Nonostante l’Agenzia delle entrate¹¹³ abbia chiarito che la compensazione “orizzontale”, ex art. 17 del Decreto Legislativo n. 241 del 9 luglio 1997, trova applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi, fatte salve limitate eccezioni previste da disposizioni legislative *ad hoc*, i Reparti del Corpo hanno continuato a registrare un utilizzo fraudolento dell’accollo tributario, anche da parte di soggetti in possesso di specifiche competenze professionali¹¹⁴.

Nella decorsa annualità è proseguita, inoltre, l’azione di contrasto alle frodi connesse alla apparente esternalizzazione di processi produttivi (soprattutto negli appalti ad alta densità di lavoro) mediante la somministrazione illecita o fraudolenta di manodopera, cui sono collegati fenomeni evasivi di natura fiscale e contributiva. Lo schema di frode prevede che il lavoro dipendente venga erogato simulatamente sotto forma di prestazione di servizi da parte di terzi (cooperative fittizie o società di capitali strumentalizzate). In tal modo il datore di lavoro può ridurre il costo del lavoro sfruttando l’assoggettamento ad IVA della prestazione fittiziamente resa dal terzo che fornisce il servizio, traslando le responsabilità in capo a soggetti giuridicamente distinti e insolventi.

È da ricordare, in proposito, che le stringenti norme esistenti in campo gius-lavoristico, soprattutto in tema di solidarietà rispetto al pagamento di retribuzioni, contributi e premi assicurativi, impongono a tutti gli operatori (appaltatori e sub-appaltatori) il possesso della regolarità contributiva attestata dagli Enti chiamati ad effettuare la verifica mediante il rilascio del DURC. Proprio la necessaria regolarità contributiva richiesta alle imprese appaltatrici e sub-appaltatrici ha concorso a determinare un crescente abuso dell’istituto della compensazione “orizzontale” garantendo la continuazione dell’attività in parziale o totale evasione d’imposta.

Un particolare impegno è stato dedicato dai Reparti del Corpo anche alle frodi nel commercio di autoveicoli, sovente commesse da società che si sono sottratte al pagamento dell’IVA all’atto dell’immatricolazione delle autovetture acquistate da fornitori dell’Unione europea, esibendo presso gli uffici della Motorizzazione civile e del Pubblico Registro Automobilistico fatture materialmente false attestanti l’acquisto da parte di persone fisiche e l’assolvimento dell’IVA nel Paese di origine.

L’azione operativa è stata costantemente alimentata e supportata dalle analisi del rischio sviluppate a livello centrale dal Nucleo Speciale Entrate, il quale

¹¹³ Risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017.

¹¹⁴ Per questo motivo, vanno accolte con favore le disposizioni recentemente introdotte dall’art. 1 del Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, che hanno cristallizzato, sul piano normativo, il divieto di compensare con i crediti dell’accollante i debiti oggetto di accollo, in aggiunta ad altre disposizioni tendenti a salvaguardare gli interessi erariali dal ricorso indebito alla compensazione c.d. “orizzontale”, quale, ad esempio, il divieto di compensare i crediti detenuti dai contribuenti destinatari di provvedimenti di cessazione della partita IVA o cancellati dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (VIES).

partecipa ai lavori della “Cabina di Regia Operativa”¹¹⁵ che, a partire dal 2008, rappresenta la sede naturale, a livello centrale, per la condivisione dei patrimoni informativi di Guardia di Finanza, Agenzia delle entrate e Agenzia delle dogane e dei monopoli, per il monitoraggio delle principali esperienze operative in materia di frodi all’IVA e per l’elaborazione di analisi di rischio. In tale contesto, assume un importante rilievo l’analisi di rischio “Eurofisc 2019”, da cui sono scaturiti 576 interventi fra verifiche e controlli, che hanno consentito di individuare 72 evasori totali, di segnalare all’Autorità Giudiziaria 100 reati tributari e di recuperare maggiori basi imponibili ai fini delle imposte dirette per oltre 804 milioni di euro, nonché IVA evasa per oltre 212 milioni di euro.

Sono stati eseguiti, inoltre:

- 2.494 controlli in materia di “nuove partite IVA”, come previsto dall’art. 37, commi 18, 19 e 20, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, in modo da evitare la costituzione di società “cartiere”, prive di capacità e mezzi imprenditoriali adeguati, per la realizzazione di frodi all’IVA;
- 1.807 interventi ispettivi in materia di IVA intracomunitaria, finalizzati ad accertare il corretto assolvimento degli obblighi previsti per gli operatori economici che effettuano rilevanti volumi di scambi commerciali con i Paesi dell’Unione europea e che operano in settori particolarmente sensibili o a rischio di frode;
- ulteriori controlli nei confronti delle imprese “apri e chiudi”, in conformità a quanto previsto dall’art. 23 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, sviluppando l’alert di rischio costituito dalla cessazione dell’attività d’impresa nel primo anno di attività.

Piano Operativo “Fiscalità internazionale”

Nel settore della fiscalità internazionale, l’attività della Guardia di Finanza si è concentrata sui fenomeni connotati da maggiore insidiosità e pericolosità, quali l’illecito trasferimento di capitali in Paesi a fiscalità privilegiata, la fittizia residenza all’estero di persone fisiche e società, l’irregolare applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento, la costituzione in Italia di stabili organizzazioni occulte di multinazionali estere e l’utilizzo strumentale di *trust* e di altri schermi societari o strumenti negoziali per finalità evasive, elusive o di frode. Nel corso del 2019, sono stati scoperti 1.627 casi di evasione fiscale internazionale e di occultamento di redditi e patrimoni all’estero.

¹¹⁵ 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.

Una menzione particolare meritano le indagini di polizia giudiziaria e tributaria che hanno permesso al Nucleo di polizia economico-finanziaria di Milano di individuare una stabile organizzazione non dichiarata appartenente a un noto gruppo multinazionale titolari di primari *brand* del lusso, che hanno portato ad una definizione, in adesione, degli avvisi di accertamento emessi dall’Agenzia delle entrate con un versamento complessivo di circa 1,25 miliardi di euro.

Nel piano operativo in esame sono stati eseguiti anche 346 interventi finalizzati alla verifica del corretto assolvimento delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale¹¹⁶, imposta sul valore degli immobili situati all’estero¹¹⁷ e imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all’estero¹¹⁸.

Ai fini della selezione degli obiettivi operativi e della ricostruzione dei flussi finanziari verso l’estero, hanno assunto 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. 78¹¹⁹, 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 e agevolare le investigazioni più complesse e di respiro internazionale.

Merita evidenziare che le azioni in tema di verifiche e controlli nei confronti delle multinazionali ovvero dei contribuenti di più rilevanti dimensioni prevedono, oltre al coordinamento tecnico-operativo con la Divisione Contribuenti dell’Agenzia delle entrate, un approccio ispettivo improntato alla massima ponderazione e ragionevolezza dei rilievi, nell’ottica di perseguire, in concreto, fenomeni e condotte di frode o di evasione articolata e non ricostruzioni meramente interpretative.

Si evidenzia, infine, che delle 12.397 deleghe di indagine di polizia giudiziaria in materia di reati tributari, giochi e scommesse, accise e contrabbando assegnate ai Reparti del Corpo nella scorsa annualità, 330 hanno avuto riflessi di carattere internazionale. Tra le 11.048 indagini concluse, analoghi risvolti sono emersi in 349 casi.

¹¹⁶ D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito in Legge 4 agosto 1990, n. 227.

¹¹⁷ Art. 19, commi da 13 a 17, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

¹¹⁸ Art. 19, commi da 18 a 22, del citato D.L. n. 201/2011.

¹¹⁹ Convertito dalla L. 3 agosto 2009, n. 102.

Piani Operativi “Giochi illegali” e “Scommesse illegali”

Al fine di garantire un’adeguata presenza ispettiva nel settore dei giochi e delle scommesse, è stata confermata, anche per l’anno 2019, l’esecuzione di due piani operativi denominati: “giochi illegali”, per il contrasto dei fenomeni d’illegalità e abusivismo nei settori dei giochi¹²⁰, compresi quelli *on line*, delle manifestazioni a premio e di sorte locali; “scommesse illegali”, mirato a prevenire e reprimere gli illeciti che interessano le scommesse e i concorsi pronostici, inclusi quelli *on line*.

L’attività della Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale del gioco è volta a reprimere tutte le forme di illegalità che interessano il settore - dal mancato pagamento dei tributi, ai fenomeni di abusivismo, alla presenza di organizzazioni criminali nella gestione delle attività lecite e illecite - allo scopo di tutelare:

- il gettito fiscale connesso al prelievo erariale unico, all’imposta unica sulle scommesse e all’imposta sugli intrattenimenti, oltre che alle imposte dirette e indirette;
- il corretto funzionamento del mercato dalle distorsioni provocate da operatori privi delle concessioni e delle autorizzazioni previste dalla legge;
- i consumatori da proposte di gioco illegali, insicure e prive di alcuna garanzia, avuto particolare riguardo alle fasce più deboli.

L’impegno operativo dei Reparti si sviluppa, in primo luogo, attraverso controlli di natura amministrativa, svolti in forma autonoma o in maniera congiunta nell’ambito di piani di intervento coordinati con le altre Forze di Polizia e con l’Agenzia delle dogane e dei monopoli. Questi piani vengono attuati nell’ambito:

- del “Comitato di Alta Vigilanza per la prevenzione e repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori”, previsto dall’art.15-ter del Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102;
- del c.d. “Piano Balduzzi”, previsto dall’art. 7, comma 9, del D.L. 13 settembre 2012, n. 158, convertito dalla Legge 8 novembre 2012, n. 189, il quale prevede la pianificazione annuale, da parte di Agenzia delle dogane e dei monopoli e Guardia di Finanza, di controlli specificamente destinati al contrasto del gioco minorile, presso gli esercizi dove sono installate *news slot* ovvero vengono accettate scommesse, in prossimità di istituti scolastici, strutture sanitarie e ospedaliere e luoghi di culto.

Per la scoperta e la repressione delle più gravi e complesse forme di frode e di illecito, le unità operative svolgono indagini di polizia giudiziaria, sotto la direzione della magistratura inquirente, avvalendosi degli incisivi strumenti investigativi previsti dal codice di procedura penale. La Guardia di Finanza, inoltre, fornisce il

¹²⁰ 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*.

proprio contributo per arginare la diffusione del gioco abusivo via *internet*: a tal fine viene effettuato un continuo monitoraggio del web, volto all'individuazione di condotte illecite e alla verifica dell'avvenuta inibizione dei siti di gioco non autorizzati.

In questo ambito, il Corpo ha complessivamente effettuato 6.334 interventi, di cui 1.208 irregolari, riscontrando 1.883 violazioni e procedendo alla verbalizzazione di 12.318 soggetti. Sono state, altresì, concluse n. 157 indagini delegate dall'Autorità Giudiziaria.

A seguito delle attività ispettive sono stati sottoposti a sequestro 1.794 apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento irregolari, in cui vengono ricompresi anche gli apparecchi terminali "Totem" nonché 641 punti clandestini di raccolta scommesse. Particolare attenzione è stata rivolta anche alla 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 gli scommettitori e i *bookmaker*, con il compito di raccogliere le puntate del singolo giocatore, trasmettendo i dati, per via telematica, all'organizzatore estero privo di concessione.

In relazione a tale fenomeno, va ricordato che l'art. 1, commi 927 e ss., della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha introdotto una presunzione *iuris tantum* sull'esistenza di una stabile organizzazione in capo all'impresa non residente che si avvalga, ai fini della raccolta delle scommesse, di uno o più soggetti residenti, operanti nell'ambito di un'unica rete di vendita, anche sotto forma di centro trasmissione dati, cui sono attribuite le attività tipiche del gestore, quando i flussi finanziari intercorrenti tra i gestori e il soggetto non residente superino, nell'arco di sei mesi, l'importo di 500.000 euro.

Piano Operativo "Frodi doganali"

Il piano operativo in esame mira a contrastare le frodi doganali e, in particolare, i fenomeni illeciti della sottofatturazione all'importazione, delle mendaci dichiarazioni d'origine delle merci importate volte a eludere i dazi *antidumping* e del contrabbando in tutte le sue forme, compreso quello dei tabacchi lavorati. Nel 2019, l'attività è stata finalizzata, in particolare, a disarticolare la filiera distributiva delle merci illecitamente introdotte sul territorio nazionale e si è sviluppata mediante servizi di prevenzione nei porti, negli aeroporti e nelle rotabili maggiormente interessate dai traffici illeciti, nonché, nei casi più gravi, attraverso l'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria. Complessivamente, nel comparto in parola, il Corpo ha eseguito 62.545 interventi (di cui 29.007 interventi, tra visite approdi e richieste di visite doganali), che hanno permesso di riscontrare 6.232 violazioni e di segnalare all'Autorità Giudiziaria 3.040 soggetti.

Nell'azione di contrasto agli illeciti doganali assume particolare rilevanza la lotta al contrabbando di sigarette, soprattutto delle "cheap white", ossia di

prodotti da fumo di bassa qualità, non conformi agli *standard* europei di produzione e quindi potenzialmente nocivi per la salute, che vengono illecitamente immessi in consumo, in totale evasione di imposta, sul territorio nazionale. Nel 2019 sono stati complessivamente sottoposti a sequestro 201.669 chilogrammi di tabacchi lavorati, di cui 25.766 contraffatti e 97.710 “*cheap white*”.

Piano Operativo “Controlli C.I.T.E.S.”

In tale ambito si collocano le funzioni di controllo doganale in materia di commercio della flora e della fauna in via di estinzione, previste dalla Convenzione di Washington (c.d. C.I.T.E.S.), già svolte al Corpo forestale dello Stato e attribuite alla Guardia di Finanza dal 1° gennaio 2017 per effetto della “Riforma Madia”. In materia, nel corso del 2019, sono stati eseguiti 28.675 interventi che hanno permesso di segnalare all’Autorità Giudiziaria 39 soggetti.

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

Nel corso del 2019, il Corpo ha eseguito uno specifico piano operativo volto a prevenire e reprimere le frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, mediante l’esecuzione di mirate attività ispettive nei confronti delle imprese autorizzate ad operare nel comparto, nonché dei soggetti beneficiari delle agevolazioni o esenzioni previste dalla normativa di settore, al fine di tutelare il gettito assicurato all’Erario e preservare il corretto e libero funzionamento delle regole di mercato. Ciò in armonia con l’art. 1, comma 919 della Legge n. 205/2017, secondo cui l’Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza devono realizzare, nell’ambito della programmazione delle attività relative agli anni 2018, 2019 e 2020, un piano straordinario di controlli finalizzato all’emersione di basi imponibili sottratte a tassazione e al recupero delle imposte evase nel settore dei prodotti petroliferi, sulla base di elementi e circostanze desunti dalle informazioni presenti nel sistema informativo dell’Anagrafe tributaria, del coordinato utilizzo dei dati archiviati ai sensi dell’art. 11 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214 (c.d. “Anagrafe dei rapporti rafforzata”), nonché dei dati acquisiti in base agli ordinari poteri istruttori e, in particolare, di quelli ottenuti con le indagini finanziarie.

Il Piano, sviluppato anche congiuntamente all’Agenzia delle entrate, si è sostanziato, complessivamente, nell’esecuzione di 3.722 interventi a seguito dei quali sono state riscontrate 2.047 violazioni. All’esito dell’azione di controllo e delle indagini svolte sono stati segnalati all’Autorità Giudiziaria 985 soggetti, di cui 30 tratti in arresto, ed è stata constatata un’evasione di accisa per oltre 164 milioni di euro. Inoltre, nel 2019, i Reparti hanno ricevuto 466 deleghe d’indagine in materia di accise, di cui 4 con riflessi fiscali internazionali, concludendo 386 indagini che hanno permesso di deferire all’Autorità Giudiziaria 72 soggetti.

Tra le condotte fiscalmente più insidiose, un particolare rilievo assumono i flussi di prodotti energetici provenienti dall'Est Europa, illecitamente immessi in consumo in Italia, per finalità di autotrazione, in totale evasione di accisa. Tali flussi danno luogo all'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 lubrificanti, 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 2019 ha partecipato, quale referente nazionale, al progetto di cooperazione, promosso dal Consiglio dell'Unione europea, denominato EMPACT (*European Multidisciplinary Platform Against Criminal Threats*) che ha, tra le sue priorità d'azione, il contrasto alle frodi connesse alla circolazione intracomunitaria di prodotti sottoposti ad accisa. In particolare, il Corpo ha preso parte all'operazione internazionale congiunta con le Autorità competenti di undici Stati membri, denominata "Chain Bridge IV", tesa a contrastare le frodi in materia di prodotti energetici provenienti dall'est Europa e immessi in consumo in evasione di imposta, nell'ambito della quale sono stati sequestrati 86.571 litri prodotto energetico di provenienza illecita, procedendo all'arresto di un soggetto e alla denuncia di altri 4 soggetti all'Autorità giudiziaria competente.

La proficua e costante collaborazione operativa con gli organi collaterali, avviata a margine delle operazioni a cui ha partecipato il Corpo, ha consentito di alimentare un costante flusso informativo, opportunamente valorizzato e convertito in segnalazioni qualificate ai Reparti dipendenti, i quali, nel corso del 2019, hanno sequestrato complessivamente oltre due 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 e il rispetto degli obblighi in tema di corretta e trasparente informazione all'utenza sui prezzi praticati. Tale attività, intensificata in corrispondenza degli esodi vacanzieri, si è sostanziata nell'esecuzione di 2.180 controlli nei confronti di distributori stradali di carburante in tutto il territorio nazionale, con 471 violazioni constatate. Inoltre, sono stati sequestrati oltre 709 mila litri di prodotto petrolifero, per aver riscontrato irregolarità sul quantitativo del carburante erogato rispetto all'importo pagato dagli utenti.

Box 4.A.IV.2: Misure per il contrasto all'evasione fiscale e alle frodi nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti introdotte nel 2019.

Il rischio di frode nel settore dei prodotti petroliferi

Il settore della distribuzione dei carburanti destinati all'autotrazione è interessato da fenomeni evasivi e di frode realizzati attraverso l'immissione nel mercato di ingenti quantitativi di prodotti petroliferi a prezzi estremamente concorrenziali che consentono la

realizzazione di consistenti profitti illeciti. L'incremento dei fenomeni illegali in tale settore continua a generare consistenti perdite in termini di gettito, nonché la distorsione delle regole della concorrenza e del mercato. Per tale motivo, con il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (c.d. "Decreto fiscale"), convertito nella Legge 19 dicembre 2019, n. 157, il legislatore ha inteso rafforzare l'efficacia antifrode dell'attuale assetto normativo con una serie di disposizioni di seguito riepilogate.

Misure di contrasto alle frodi in materia di accisa

L'art. 5 del Decreto fiscale è intervenuto sulle disposizioni che regolano la circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, fissando un termine più breve entro il quale il predetto regime deve obbligatoriamente concludersi. In particolare, a decorrere dal 1° novembre 2019, vige un nuovo termine di 24 ore (anziché di 5 giorni), decorrente dal momento in cui i prodotti sono presi in consegna dal destinatario, per la conclusione del predetto regime sospensivo con l'invio telematico obbligatorio della nota di ricevimento tramite il sistema di monitoraggio E.M.C.S. (*Excise Movement Control System*).

A corollario di tale disposizione il nuovo comma 6-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 504/1995 (Testo unico in materia di accise – TUA) stabilisce che in relazione alle movimentazioni di prodotti in regime sospensivo, qualora il trasporto sia effettuato con automezzi, la presa in consegna da parte del destinatario (sia deposito fiscale sia destinatario registrato) si considera avvenuta solo a conclusione delle operazioni di scarico effettivo degli stessi dal mezzo di trasporto e con l'annotazione nella contabilità, entro lo stesso giorno, dei dati relativi alla qualità e quantità scaricate.

Sono state apportate modifiche anche alla figura del destinatario registrato, di cui all'art. 8 del TUA, prevedendo nuovi requisiti soggettivi di onorabilità ai fini del rilascio, sospensione e revoca dell'autorizzazione ad operare con tale qualifica, mutuandoli dalla procedura già in essere per i depositi fiscali. Tale operatore ha ora l'obbligo di trasferire i prodotti ricevuti in regime sospensivo allo stato sfuso (tramite autobotti) negli appositi serbatoi riservati, sottoponendosi a qualsiasi controllo o accertamento teso a verificare l'effettivo ricevimento degli stessi e l'avvenuto pagamento dell'accisa corrispondente.

Il "Decreto fiscale" ha previsto, inoltre:

- l'ampliamento della platea dei soggetti obbligati a denunciare/comunicare la disponibilità di depositi di stoccaggio di prodotti energetici riducendo la soglia entro cui scattano gli obblighi di identificazione con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli;
- l'obbligo per gli esercenti dei depositi fiscali "di mero stoccaggio", di cui all'art. 23, commi 3 e 4, del TUA di dotarsi entro il 31 dicembre 2020 del sistema informatizzato INFOIL per la gestione della detenzione e della movimentazione della benzina e del gasolio usato come carburante, qualora abbiano una capacità di stoccaggio non inferiore a 3.000 metri cubi. In particolare, la novella legislativa ha esteso le procedure di controllo informatizzato INFOIL, già utilizzate per le raffinerie e gli stabilimenti di produzione di prodotti energetici, ai sensi dell'art. 23, comma 14, del TUA, anche ai depositi che, in presenza di effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto, abbiano ottenuto dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli l'autorizzazione a gestire lo stesso in regime di deposito fiscale.

Un'altra importante novità è rappresentata dall'inserimento, nell'art. 44 del TUA, della confisca obbligatoria, anche per equivalente, del prezzo e del profitto dei reati in materia di accise, di cui al Capo IV del medesimo Testo unico.

L'art. 11 del "Decreto Fiscale" ha previsto, altresì, l'adozione (poi avvenuta con determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli pubblicata in data 10 maggio 2020) di un sistema informatizzato per la presentazione, esclusivamente in forma telematica, del documento di accompagnamento semplificato (e-DAS) previsto per la circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa, lungo tutta la filiera logistica del gasolio per uso carburazione e della benzina.

Al riguardo, occorre evidenziare che l'art. 1, comma 1, del D.L. n. 262/2006 aveva già previsto l'obbligo di presentazione esclusivamente in forma telematica del documento di accompagnamento previsto per la circolazione, in generale, di tutte le tipologie di prodotti soggetti o assoggettati ad accisa e alle altre imposte indirette disciplinate dal TUA. Tuttavia, la decorrenza di tale obbligo è stata più volte differita in relazione alla necessità di allineare gli sviluppi nazionali al piano delle attività predisposto dalla Commissione europea per l'estensione dello stesso in ambito unionale sicché, nelle more della definizione delle suddette attività a livello UE, il legislatore domestico è intervenuto con il citato art. 11 al fine di anticipare al 1° ottobre 2020 la decorrenza dell'obbligo in parola nei settori a maggior rischio di frode.

Misure di contrasto alle frodi in materia di IVA nel settore carburanti

Sempre in chiave antifrode, l'art. 6 del "Decreto fiscale" ha introdotto varie modifiche alla Legge n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018). Si fa riferimento:

- alla revisione del regime derogatorio all'obbligo di versamento anticipato dell'IVA relativamente:
 - alle immissioni in consumo da un deposito fiscale di carburanti introdotti a seguito di un acquisto intraunionale, anche se il deposito è utilizzato come deposito IVA. In questi casi, per poter usufruire della deroga all'obbligo di versamento dell'IVA, è ora richiesta non più l'alternatività tra i presupposti di affidabilità e la prestazione di idonea garanzia, bensì la contemporanea presenza di entrambi i requisiti;
 - alle merci di proprietà del gestore del deposito da cui vengono immessi in consumo o estratti i prodotti energetici. In questa ipotesi, il beneficio dell'estrazione senza versamento dell'IVA viene riconosciuto solo qualora il deposito abbia una capacità di stoccaggio non inferiore a 3.000 metri cubi, considerando il requisito dimensionale un'adeguata garanzia per il corretto assolvimento dell'IVA;
- al divieto di utilizzare la dichiarazione di intento per le cessioni o le importazioni definitive di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori. Tale restrizione non si applica alle (sole) cessioni di gasolio commerciale, di cui all'art. 24-ter del TUA, impiegato dai soggetti esercenti talune categorie di trasporto merci e passeggeri, purché l'acquisto venga effettuato presso un deposito commerciale da soggetti che non rivestono la qualifica di depositario autorizzato (ivi inclusi quelli che utilizzano il proprio deposito anche come deposito IVA), di destinatario registrato o che non operano come trader.

L'art. 6 del Decreto fiscale prevede, inoltre, la facoltà per la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli di acquisire presso le società e gli enti concessionari di autostrade – ai fini del potenziamento dell'attività di contrasto alle frodi nel settore della vendita di carburanti – i dati rilevati dai sistemi di controllo installati sulle tratte autostradali di competenza, afferenti ai transiti degli automezzi utilizzati per la movimentazione di prodotti energetici.

Misure di contrasto ai traffici illeciti di prodotti petroliferi dichiarati quali oli lubrificanti ed impiegati in autotrazione in evasione di imposta

Un altro fenomeno fraudolento particolarmente diffuso e insidioso nel settore dei carburanti consiste nell'introduzione nel territorio nazionale di taluni prodotti, classificabili come oli/preparazioni lubrificanti, illecitamente commercializzati e utilizzati per autotrazione o come combustibili per riscaldamento, allo scopo di evadere il pagamento dell'accisa.

Al riguardo, mediante l'inserimento dell'art. 7-bis nel TUA ad opera dell'art. 7 del "Decreto fiscale", è stato stabilito uno specifico obbligo di tracciabilità, nella fase antecedente all'immissione in consumo, per la circolazione degli oli lubrificanti e delle preparazioni lubrificanti (contraddistinti da determinati codici di nomenclatura combinata) provenienti da

un altro Stato dell'Unione europea qualora gli stessi siano destinati ad operatori nazionali ovvero diretti verso altri Paesi unionali con transito nel territorio nazionale. Sotto il profilo sanzionatorio sono state integrate le fattispecie di cui all'art. 40 del TUA, introducendo l'ipotesi del tentativo, salvo prova contraria, di sottrazione del prodotto all'accertamento allorquando la circolazione di tali prodotti non avvenga secondo le modalità stabilite dalla norma.

Alla luce della suddetta novità, in vigore dal 1° ottobre 2020, tali prodotti per fare ingresso nel territorio nazionale devono essere accompagnati da un documento di trasporto in cui risulti annotato un codice amministrativo di riscontro ("CAR"), preventivamente rilasciato da un sistema informatizzato gestito dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (LUB), accessibile anche alla Guardia di Finanza, di modo da garantire una preventiva identificazione dei soggetti che intendono movimentare le menzionate categorie di beni considerati a rischio di frode. A regime la predetta banca dati permetterà di conoscere: mittente, destinatario, quantità e qualità dei prodotti trasportati, luogo di ingresso nel territorio nazionale, targhe dei veicoli utilizzati, itinerario, nonché, in caso di mero transito, il luogo in cui i medesimi prodotti lasciano il territorio nazionale.

L'azione di contrasto agli altri illeciti economico-finanziari

Nel 2019 la Guardia di Finanza ha eseguito ulteriori piani operativi rivolti:

- agli illeciti in materia di spesa pubblica, orientati alla prevenzione e alla repressione dei fenomeni illeciti maggiormente lesivi dell'integrità dei bilanci pubblici, vale a dire le frodi nella richiesta e nella percezione di finanziamenti, agevolazioni, mutui ed erogazioni di varia natura, di origine nazionale ed europea, le truffe che colpiscono i settori della previdenza/assistenza e la sanità, la corruzione e gli altri reati contro la Pubblica Amministrazione, le condotte illecite nel settore degli appalti pubblici, gli sperperi di denaro pubblico suscettibili di valutazione sotto il profilo della responsabilità amministrativa per danno erariale;
- al contrasto della criminalità economica e finanziaria, attraverso accertamenti patrimoniali, controlli e ispezioni antiriciclaggio, approfondimenti delle segnalazioni di operazioni sospette, controlli sulla movimentazione transfrontaliera di valuta, azioni a tutela della circolazione dell'euro e degli altri mezzi di pagamento, interventi contro la contraffazione, la pirateria audiovisiva e la vendita di prodotti insicuri e pericolosi e investigazioni sui reati societari, fallimentari e finanziari, anche al fine di accertare eventuali responsabilità delle società e degli enti ai sensi del Decreto Legislativo n. 231 in data 8 giugno 2001.

Molte delle attività svolte in tali ambiti hanno consentito di acquisire risultanze valorizzate anche ai fini fiscali per effetto:

- della disciplina dei proventi illeciti e della indeducibilità dei costi da reato, di cui all'art. 14, commi 4 e 4-bis, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537;
- dell'art. 33, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che prevede che la Guardia di Finanza, previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, utilizza documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria;

- dell'art. 36 del citato D.P.R. n. 600/1973, secondo cui i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale, al comando della Guardia di Finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli.

In particolare, nel campo del contrasto alle truffe relative ai fondi pubblici e all'illegalità nella Pubblica amministrazione, nel corso del 2019 sono stati eseguiti 22.151 interventi, che hanno portato alla segnalazione all'Autorità Giudiziaria ordinaria e contabile di 16.880 soggetti, in relazione a ipotesi di frode e indebita richiesta/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. Le risorse pubbliche che, a seguito delle attività svolte dal Corpo, sono risultate richieste, percepite o impiegate irregolarmente sono pari a 2 miliardi di euro, a fronte di un ammontare complessivo di flussi di spesa controllati per circa 4,6 miliardi di euro. Sotto il profilo dei recuperi patrimoniali a carico dei soggetti responsabili delle condotte, i Reparti hanno operato sequestri preventivi, anche per equivalente, di beni, valori e disponibilità per 294 milioni di euro. Nel settore della responsabilità amministrativa sono stati segnalati alla Magistratura contabile danni erariali per circa 3 miliardi di euro. Inoltre, con riguardo ai connessi sviluppi investigativi, le unità operative, nel medesimo periodo, sono state destinatarie di 8.016 deleghe d'indagine della Magistratura ordinaria e contabile, delle quali 7.354 (pari a circa il 92%) portate a conclusione entro l'anno.

Nel campo del contrasto alla criminalità organizzata e alla criminalità economico finanziaria, sono stati portati a termine 1.444 accertamenti economico-patrimoniali a carico di condannati e indiziati di appartenere ad associazioni mafiose e loro prestanome, che hanno riguardato complessivamente 8.072 persone fisiche e 2.678 fra aziende e società ed eseguiti provvedimenti di sequestro ai sensi della normativa antimafia di 2.277 beni mobili e immobili, nonché di 97 aziende, per un valore complessivo di oltre 1,3 miliardi di euro. Inoltre, sono stati confiscati, ai sensi della citata normativa, 2.193 beni mobili e immobili nonché 192 aziende, per un valore complessivo di oltre 2,3 miliardi di euro. In tale ambito, sono stati denunciati 825 soggetti per associazione mafiosa, 362 dei quali tratti in arresto, mentre 504 sono stati i denunciati per il reato di trasferimento fraudolento di valori, indicativo di fenomeni di interposizione fittizia, di cui 79 arrestati.

In materia di riciclaggio sono state svolte 781 indagini e attività di polizia giudiziaria che hanno portato alla denuncia di 1.490 soggetti, di cui 114 in stato di arresto e al sequestro di 245,2 milioni di euro. 1.379 sono, invece, le violazioni amministrative alla normativa antiriciclaggio accertate. In relazione alla fattispecie di autoriciclaggio, sono state eseguite 387 indagini e attività di polizia giudiziaria,

con la denuncia di 861 soggetti, 139 dei quali in stato di arresto, con il sequestro di 593,5 milioni di euro.

Nell'azione di contrasto all'usura, nell'ambito delle 525 indagini e attività di polizia giudiziaria svolte, sono stati denunciati 234 soggetti, di cui 77 tratti in arresto, con il sequestro di patrimoni e disponibilità finanziarie per circa 6,2 milioni di euro. Nelle indagini svolte nei settori dei reati societari, fallimentari, bancari, finanziari e di borsa sono stati denunciati 4.827 soggetti, di cui 279 tratti in arresto, nonché accertate distrazioni patrimoniali in danno di società fallite per circa 5,6 miliardi di euro.

I controlli svolti ai valichi di confine, presso i porti e gli aeroporti, in entrata e/o in uscita dal territorio nazionale, ai fini della verifica del rispetto delle norme sulla circolazione transfrontaliera di valuta, hanno permesso di riscontrare 6.080 violazioni per trasporto di valuta in eccedenza rispetto al limite consentito, nonché intercettare valori al seguito complessivamente pari a circa 166,3 milioni di euro.

Nel settore della lotta alla contraffazione e alla pirateria audiovisiva e informatica sono stati eseguiti 13.325 interventi e denunciate all'Autorità Giudiziaria 6.271 persone. Sono stati, inoltre, sequestrati oltre 290 milioni di prodotti illegali, perché contraffatti, piratati, pericolosi o recanti falsa o fallace indicazione di origine o provenienza.

Per quanto concerne la contraffazione perpetrata via *internet*, i siti sequestrati e/o oscurati a seguito delle azioni di repressione delle condotte illecite in materia di proprietà intellettuale sono stati pari a 1.031.

Nella lotta ai traffici di stupefacenti, sono state sequestrate oltre 43 tonnellate di droga a carico di 6.301 soggetti denunciati, di cui 1.916 arrestati. Di queste, 16 tonnellate sono state sequestrate in mare, dove si è proceduto all'arresto di 15 responsabili e al sequestro di 7 imbarcazioni utilizzate per i trasporti illeciti. Nell'attività di contrasto al falso monetario sono state sequestrate 1.181.113 banconote false (per un valore nominale pari a circa 41 milioni di euro), operati ulteriori sequestri di beni e disponibilità finanziarie per un valore di oltre 650 mila euro, denunciati 191 soggetti e arrestate 51 persone.

A.V) L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI

La legge delega 5 maggio 2009, n. 42, nel definire i caratteri dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti territoriali in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, ha inteso affermare un ruolo primario di tali soggetti istituzionali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, con l'obiettivo di favorire una piena e concreta responsabilizzazione degli stessi non solo nella manovrabilità delle proprie fonti di finanziamento, ma anche nel recupero delle risorse all'interno dell'ambito territoriale di riferimento. Vanno lette in questa direzione le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, lettera d) e all'art. 26, con le quali si affermano rispettivamente i principi di "coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi

di carattere premiale” e di “reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le Regioni, gli Enti locali e lo Stato per le attività di contrasto dell’evasione dei tributi erariali, regionali e degli Enti locali, nonché di diretta collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell’accertamento dei predetti tributi”.

Sulla base dell’assetto di ripartizione delle competenze e delle fonti di finanziamento previsto dal Titolo V della Costituzione, le Regioni e le altre Amministrazioni Locali gestiscono una quota rilevante delle entrate e delle spese pubbliche. I dati pubblicati dall’Istat e relativi al Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche, redatto in conformità al regolamento UE n. 549/2013, testimoniano che nel 2019 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 30% delle entrate complessive della Pubblica amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 28,5% del totale della spesa della PA. Sotto il profilo qualitativo, le competenze e le funzioni amministrative esercitate dagli Enti territoriali afferiscono ad ambiti di spesa rilevanti quali la sanità, l’assistenza sociale, l’orientamento e la formazione professionale, l’istruzione e il diritto allo studio, le politiche del lavoro, il trasporto pubblico locale, la viabilità e le opere pubbliche, il turismo, l’industria, il commercio e l’artigianato.

In tale contesto, la scelta del legislatore di riconoscere un ruolo attivo delle Regioni e degli Enti territoriali nell’azione di contrasto all’evasione fiscale va intesa nel senso di affermare la necessità di definire un modello di gestione che, pur mantenendo una natura unitaria, risulti orientato a canoni di flessibilità e di integrazione tali da favorire una efficace interazione tra i diversi attori della fiscalità.

La partecipazione 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 n. 23 del 14 marzo 2011, recante “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”. Tali disposizioni, in particolare, intervengono su un modello di collaborazione nell’azione di contrasto all’evasione già introdotto dall’articolo 1 del Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203 e reso operativo a decorrere dal 2009.

Inizialmente, il richiamato Decreto Legge n. 203/2005 ha riconosciuto ai Comuni una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi statali, riscosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del Comune stesso. Attraverso il Decreto Legge n. 78 del 31 maggio 2010, 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 n. 23 del 14 marzo 2011, la quota dei compensi riconosciuta ai Comuni è stata elevata al 50%, con contestuale

estensione di tale forma premiale anche alle somme corrisposte non a titolo definitivo. In ultimo, attraverso l'art. 1 comma 12bis del Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138, la quota di partecipazione incentivata all'accertamento fiscale è stata ulteriormente elevata al 100% per il triennio 2012/2014 poi successivamente estesa sino al 2019 dal Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225 nonché ulteriormente estesa sino al 2021 dall'art. 34 del Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla Legge 19 dicembre 2019 n. 157. 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 avvierà, se necessario, l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria.

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

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

L'attività di controllo effettuata da parte dei Comuni determina, inoltre, benefici in termini di emersione della base imponibile, e conseguentemente di maggiore gettito, anche per le Regioni. Da un lato, infatti, le segnalazioni qualificate rilevanti ai fini IVA solitamente consentono un contestuale accertamento, da parte dell'Agenzia delle entrate, di una maggiore base imponibile ai fini IRAP; quelle rilevanti ai fini IRPEF determinano un conseguente incremento delle entrate da addizionale regionale IRPEF. Proprio in tal senso, riconoscendo la rilevanza dell'attività di controllo svolta dai Comuni, alcune Regioni hanno previsto, con un intervento di natura normativa, l'estensione delle misure premiali stabilite dal legislatore nazionale anche a valere sull'IRAP e sull'addizionale regionale all'IRPEF (Tabella 4.A.V.1).

TABELLA 4.A.V.1: RICOGNIZIONE DEGLI INTERVENTI NORMATIVI REGIONALI VOLTI A COINVOLGERE I COMUNI NELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO FISCALE SUI TRIBUTI REGIONALI

Regione	Misura premiale	Riferimenti normativi
Basilicata	100% maggiore gettito	L.R. 30-4-2014 n. 8, art. 9
Lazio	60% maggiore gettito	L.R. 31-12-2016 n. 17, art. 3
Piemonte	50% maggiore gettito	L.R. 5-12-2016 n. 24, art. 9
Sardegna	30% maggiore gettito	L.R. 14-5-2009 n. 1, art. 2
Toscana	50% maggiore gettito	L.R. 27-12-2011 n. 68, art. 14

Nella Tabella 4.A.V.2 sono evidenziati i risultati dell'attività di recupero fiscale effettuata sulla base delle segnalazioni qualificate dei Comuni, articolati per territorio regionale di riferimento. I dati si riferiscono al periodo febbraio 2009-dicembre 2019. Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 113.654 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 389 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 129 milioni di euro¹²¹. L'analisi della Tabella 4.A.V.2 riflette profonde differenze territoriali in ordine ai risultati conseguiti attraverso tale strumento di attività, testimoniando una risposta eterogenea da parte delle macchine amministrative comunali alla gestione del cambiamento, che impone come requisiti ineludibili il recupero di efficienza, di conoscenza ed operatività nonché la definizione di un meccanismo razionale e compiuto di relazioni tra le diverse articolazioni organizzative del Comune e gli attori istituzionalmente deputati all'attività di recupero fiscale.

¹²¹ Gli importi indicati nella tabella sono al lordo delle successive lavorazioni e dei calcoli effettuati dal Ministero dell'interno (ai sensi dell'art. 18, comma 9, del Decreto Legge n. 78 del 2010, D.M. 23 marzo 2011 e D.M. 15 luglio 2011). Il numero delle segnalazioni riportate comprendono sia quelle di competenza dell'Agenzia delle entrate sia quelle della Guardia di Finanza.

TABELLA 4.A.V.2: GLI ESITI DELL'ATTIVITA' DI RECUPERO FISCALE DERIVANTE DALLE C.D. "SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI". FEBBAIO 2009- DICEMBRE 2019

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale (valori in euro)
ABRUZZO	608	905.964	853.517
BASILICATA	3	0	0
CALABRIA	7.745	10.379.482	2.364.824
CAMPANIA	1.122	5.440.798	398.614
EMILIA-ROMAGNA	35.861	111.003.667	45.271.519
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.267	3.492.963	1.217.638
LAZIO	6.229	2.010.827	1.371.600
LIGURIA	6.074	34.959.080	9.194.182
LOMBARDIA	19.604	112.722.948	40.455.011
MARCHE	2.101	19.284.295	2.846.182
MOLISE	113	41.872	3.650
PIEMONTE	6.679	36.626.509	8.701.453
PUGLIA	864	124.656	45.289
SARDEGNA	1.177	3.570.338	1.624.848
SICILIA	8.590	12.095.213	1.443.816
TOSCANA	9.512	23.357.025	8.373.379
TRENTINO-ALTO ADIGE	7	0	0
UMBRIA	975	1.062.456	539.824
VALLE D'AOSTA	37	34.949	18.778
VENETO	5.086	12.732.639	5.088.545
TOTALE	113.654	389.845.681	129.828.834

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

Box 4.A.V.1: I Comuni e il processo di accertamento catastale (art. 1, comma 336, Legge 30 dicembre 2004, n. 311)

La collaborazione fra Agenzia delle entrate e Enti locali si estende anche alla promozione degli aggiornamenti degli atti del Catasto cui i proprietari di immobili sono tenuti in caso di nuove costruzioni, ristrutturazioni o riqualificazioni edilizie. La norma che ha consentito un ampio intervento da parte dell'Agenzia e dei Comuni in ambito catastale è quella dettata dal comma 336 dell'articolo 1 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311.

L'art. 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 dispone che: "I Comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento. (...) La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio

provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita (...).

Il potere attribuito agli Enti Locali di intervenire in materia di classamento e di sollecitare i cittadini ad effettuare le dovute dichiarazioni per l'aggiornamento dei dati catastali, nonché la previsione, in caso di inottemperanza, dell'intervento sostitutivo dell'Agenzia fiscale poi, con l'attribuzione a carico del soggetto inadempiente delle spese necessarie per la predisposizione della dichiarazione catastale, ha comportato conseguenze positive contro l'evasione fiscale e a favore del miglioramento dei contenuti degli atti del Catasto.

Le unità immobiliari di proprietà privata, non dichiarate in catasto o per le quali sussistono situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali, per intervenute variazioni edilizie, sono individuate dai Comuni sulla base della constatazione di idonei elementi, quali, a titolo esemplificativo, quelli rinvenibili nell'archivio edilizio comunale, nell'archivio delle licenze commerciali, ovvero nei verbali di accertamento di violazioni edilizie, nella cartografia tecnica, nelle immagini territoriali o tratti da ogni altra documentazione idonea allo scopo (cfr: provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio del 16 febbraio 2005). In tale ambito, In particolare, l'Agenzia delle entrate è tenuta a prendere in considerazione le unità immobiliari segnalate dai Comuni, interessate:

- da interventi edilizi che abbiano comportato la modifica permanente nella destinazione d'uso, ovvero un incremento stimabile in misura uguale o maggiore al 15% del valore di mercato e della relativa redditività ordinaria derivante, di norma, da interventi di ristrutturazione edilizia nonché da quelli di manutenzione straordinaria che abbiano comportato una variazione della consistenza ovvero delle caratteristiche tipologiche distributive e impiantistiche originari delle unità immobiliari, e da quelli di restauro e risanamento conservativo, qualora in particolare abbiano interessato l'intero edificio (in molti casi l'azione del comune ha comportato il decremento delle abitazioni censite nella categoria A/4 e il correlato incremento delle unità censite nelle categorie A/3 e A/2);
- da interventi edilizi di nuova costruzione non dichiarati in catasto; in alcune realtà locali, l'indagine è stata prevalentemente condotta con il confronto (sovrapposizione) della mappa catastale con il reale stato di fatto del territorio rappresentato attraverso la carta tecnica comunale, così da individuare gli edifici non rappresentati o aventi una rappresentazione difforme e, probabilmente, non accatastati;
- dal rilascio di licenze a uso commerciale che abbiano comportato modifiche permanenti nella destinazione d'uso, come definita nelle categorie catastali, e che sono iscritte in catasto con categoria non coerente con la destinazione autorizzata (ad esempio: studi medici/professionali e strutture ricettive censite come abitazioni).

Il procedimento di cui al citato comma 336 è avviato dal Comune, inoltrando ai soggetti intestatari iscritti o da iscrivere in catasto, quali titolari di diritti sugli immobili, la richiesta di presentazione dell'atto di aggiornamento.

Al ricevimento della comunicazione, i soggetti obbligati alla presentazione degli atti di aggiornamento catastale sono tenuti in solido, entro 90 giorni, ad espletare tutti gli adempimenti richiesti, ossia ad incaricare un professionista per procedere nei rilievi e negli adempimenti prodromici e in quelli necessari per la presentazione delle dichiarazioni di aggiornamento del catasto terreni ed edilizio urbano.

In caso di omissione degli adempimenti menzionati nel termine previsto, dietro segnalazione dei Comuni attraverso il canale telematico "Portale dei Comuni", gli Uffici dell'Agenzia delle entrate, verificati i presupposti per l'attivazione del procedimento e l'obbligo della dichiarazione, provvedono all'aggiornamento d'ufficio in surroga. Ai fini del buon esito delle segnalazioni, è fondamentale l'allegazione delle richieste di regolarizzazione catastale notificate ai soggetti interessati, del relativo avviso di ricevimento e della documentazione istruttoria che ha supportato la richiesta di regolarizzazione catastale. I risultati degli

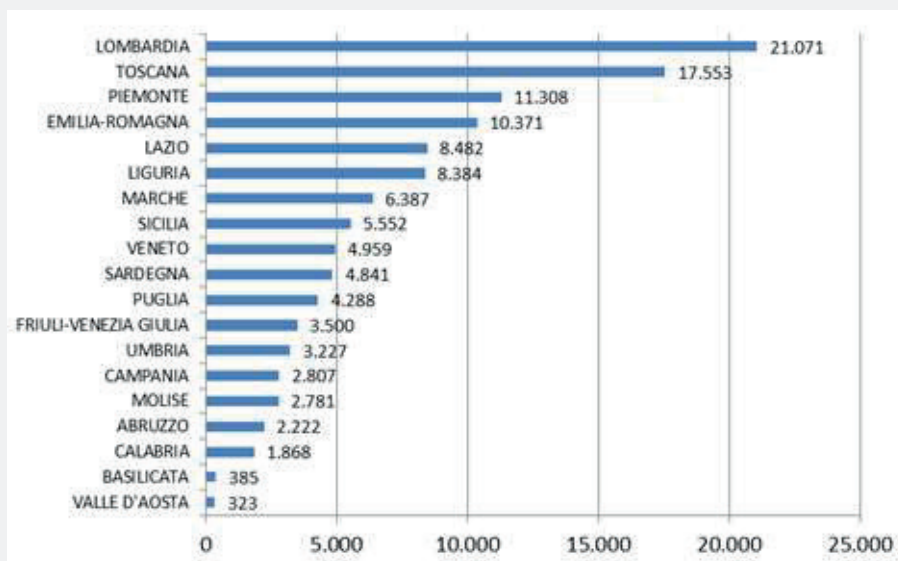
accertamenti sono notificati a tutti i soggetti interessati e le spese occorrenti sono poste a loro carico.

Si evidenzia che, sotto il profilo dell'efficacia fiscale, il comma 337 dell'articolo 1 della legge 311 del 2004 prevede che "le rendite catastali dichiarate o comunque attribuite a seguito della notificazione della richiesta del comune di cui al comma 336 producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune, ovvero, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del comune". Ne consegue che il Comune ha tutto l'interesse a definire, con l'avvio del procedimento, anche la specifica decorrenza fiscale della rendita attribuita e che, in assenza la stessa, è individuata nell'anno di notifica della richiesta di adempimento.

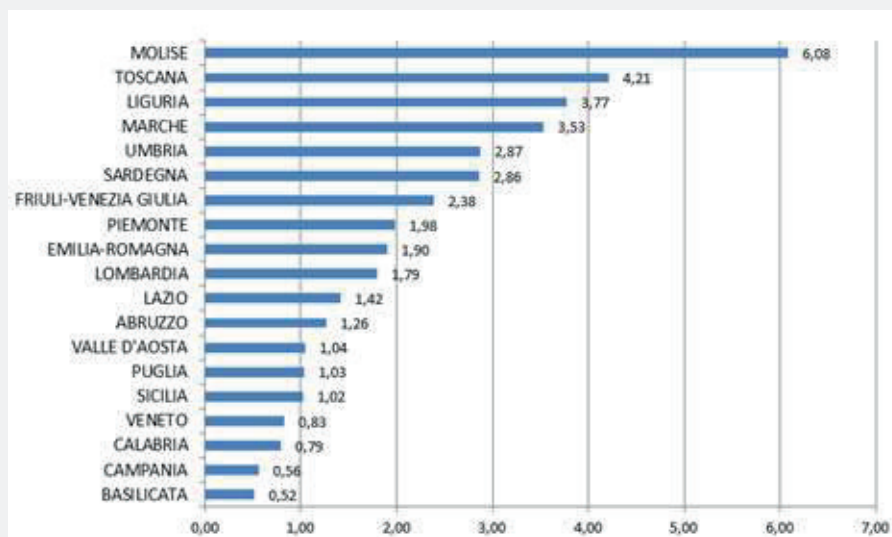
Alla data del 31 dicembre 2019, i Comuni hanno segnalato al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate l'aggiornamento catastale di 120.000 immobili per i quali avevano notificato, ai soggetti interessati, le richieste di regolarizzazione catastale. L'incremento di rendita catastale complessivo è stato pari a circa 200 milioni di euro.

Le richieste hanno avuto la seguente ripartizione nelle regioni. Le richieste di regolarizzazione sono state prodotte in numero maggiore dalle regioni del nord ed in particolare da Piemonte, Toscana, Emilia Romagna e Lombardia.

FIGURA 1: RICHIESTE DI REGOLARIZZAZIONE PER REGIONE AL 31 DICEMBRE 2019



Fonte: elaborazione IFEL su dati di Agenzie delle entrate

FIGURA 2: RICHIESTE DI REGOLARIZZAZIONE AL 31 DICEMBRE 2019 – VALORE PER MILLE RISPETTO AL N° DI UIU

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 n. 68 del 6 maggio 2011. Le connessioni di sistema tra Amministrazioni regionali e Agenzia delle entrate interessano l'azione di controllo riferita all'IRAP, all'addizionale regionali IRPEF e all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

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

Le misure maggiormente innovative introdotte dal Decreto legislativo n. 68/2011 in materia di concorso delle Regioni alla lotta all'evasione sono tuttavia

quelle rappresentate al comma 2 dell'articolo 9. Con tale disposizione, infatti, si riconosce alle Regioni, in relazione ai criteri di territorialità del gettito previsti dalla L. 42/2009, una quota del gettito "riferibile al concorso della Regione nell'attività di recupero fiscale in materia di IVA". Il comma 4 del medesimo articolo demanda ad un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le modalità attuative di tali disposizioni. A distanza di oltre dieci anni dall'approvazione della legge delega 42/2009 e di nove 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. Tutto questo al fine di stimolare e diffondere la cultura della fedeltà fiscale e agevolare la *tax compliance*, in linea con le strategie complessive definite dal Governo e dell'Amministrazione finanziaria. Il riassetto istituzionale degli Enti territoriali attuato dalla Legge 7 aprile 2014, n. 56 consente peraltro, in tale contesto, di definire su base territoriale accordi convenzionali tra Regioni ed i nuovi Enti di area vasta, finalizzati a prevedere attività di supporto e controllo ispettivo all'interno dell'ambito territoriale di competenza.

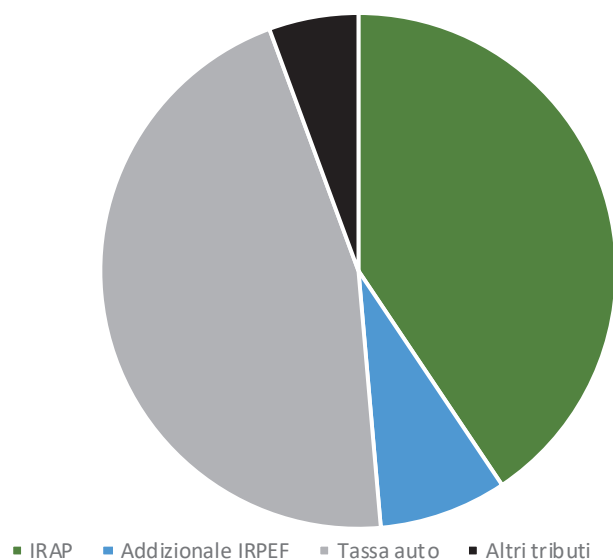
Per quanto attiene infine alle modalità di misurazione del concorso delle Regioni al recupero fiscale ai fini IVA, e conseguentemente ad una valutazione circa la qualità e all'efficacia delle azioni poste in essere dalle singole Amministrazioni, si evidenzia la necessità di fare ricorso ad un indicatore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

regionali e l'ammontare delle misure premiali ad essi riconosciute, stimolandoli quindi a migliorare di anno in anno la qualità e l'intensità dei propri interventi.

In proposito, si segnalano le disposizioni contenute nell'art. 1, comma 958 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 che, al fine di agevolare la piena attuazione dei principi in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario, stabiliti dal Decreto Legislativo n. 68 del 6 maggio 2011, e di consentire l'attribuzione alle stesse di una quota del gettito riferibile al concorso nell'attività di recupero fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 del medesimo Decreto Legislativo n. 68/2011, demandano ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'istituzione di un tavolo tecnico (composto da rappresentanti del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, del Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie della Presidenza del Consiglio dei ministri e delle regioni), che possa altresì valutare eventuali adeguamenti della normativa vigente. Ad oggi, i lavori del succitato tavolo tecnico non risultano ancora conclusi.

Nelle more di un coinvolgimento organico e sistematico delle Regioni nelle azioni complessive di contrasto all'evasione fiscale, prosegue in chiave amministrativa l'attività di controllo posta in essere dai singoli Enti. In base ai dati estratti dal Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE), nel 2019 l'attività di verifica e controllo posta in essere dalle Regioni a Statuto Ordinario (RSO) ha portato al recupero di 1.619,8 milioni di euro. Nella Figura 4.A.V.2 è rappresentata la disaggregazione per fonte di entrata dei proventi derivanti dal recupero fiscale.

FIGURA 4.A.V.2: ENTRATE DELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO DERIVANTI DA ATTIVITA' DI VERIFICA E CONTROLLO



EVASIONE CONTRIBUTIVA

A.VII) L'ATTIVITÀ DELL'ISPettorato NAZIONALE DEL LAVORO

L'Agenzia: istituzione, competenze e finalità

Dal 1° gennaio 2017 l'attività di vigilanza sui luoghi di lavoro è affidata all'Ispettorato nazionale del lavoro, Agenzia con personalità giuridica di diritto pubblico e autonomia organizzativa e contabile, posta sotto la vigilanza del Ministro del lavoro e delle politiche sociali che, con apposita convenzione stipulata con il Direttore dell'Agenzia, ne definisce gli obiettivi (art. 2, comma 1, Decreto Legislativo n. 149/2015,) e ne monitora periodicamente la corretta gestione delle risorse finanziarie (art. 1, comma 3, Decreto Legislativo n. 149/2015). Le competenze dell'Ispettorato nazionale del lavoro in materia ispettiva sono quelle già esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dall'INPS e dall'INAIL, coerentemente con il fine di programmare e coordinare a livello centrale e territoriale tutta la vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, in ambito contributivo e assicurativo, nonché in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, nei limiti delle competenze previste dal Testo Unico sulla salute e sicurezza sul lavoro (Decreto Legislativo n. 81 del 9 aprile 2008).

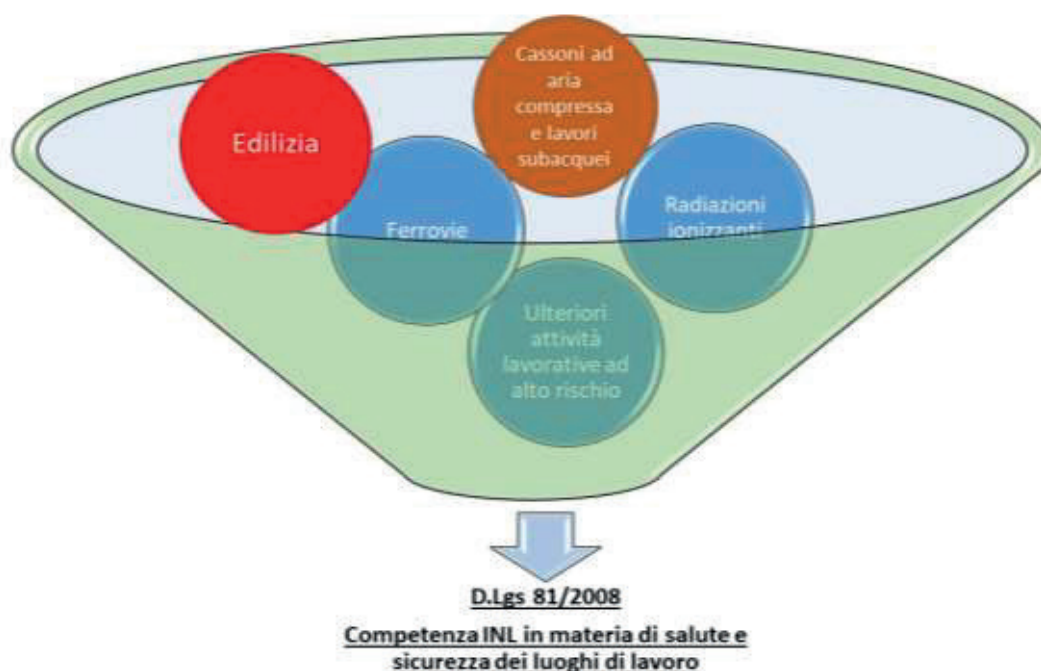
Riguardo questo ultimo ambito è necessario precisare che la competenza in materia di vigilanza in tema di sicurezza e salute sui luoghi di lavoro, in via principale e generale, è assegnata alle Regioni (Legge 23 dicembre 1978, n. 833 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale), che la esercitano per il tramite delle Aziende Sanitarie Locali. L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, d'altra parte, conserva la competenza a vigilare nei seguenti ambiti (art. 13 del citato Decreto Legislativo n. 81/2008):

- attività nel settore delle costruzioni edili o di genio civile e più in particolare lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione e risanamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura e in cemento armato, opere stradali, ferroviarie, idrauliche, scavi, montaggio e smontaggio di elementi prefabbricati; lavori in sotterraneo e gallerie, anche comportanti l'impiego di esplosivi;
- lavori mediante cassoni ad aria compressa e lavori subacquei;
- vigilanza congiunta in materia di prevenzione degli infortuni sul lavoro negli impianti ferroviari da esplicarsi con i funzionari incaricati delle ferrovie (già disciplinata dalla Legge 26 aprile 1974, n. 191);
- tutela dai rischi da radiazioni ionizzanti dei lavoratori (già prevista dal Decreto Legislativo n. 230/1995);
- ulteriori attività lavorative comportanti rischi particolarmente elevati, che potranno essere individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

L'INL, inoltre, è subentrato nelle ulteriori competenze, residuali rispetto all'attività ispettiva (ad esempio in materia di mediazione nelle controversie di lavoro), già esercitate dagli Uffici territoriali del Ministero del lavoro e delle

politiche sociali, che a loro volta sono diventati articolazioni territoriali della nuova Agenzia.

FIGURA 4.A.VI.1: VIGILANZA IN MATERIA PREVENZIONISTICA



Tutto ciò premesso, la *mission* dell'Agenzia, illustrata anche nel Piano della *performance* 2019 - 2021 mediante la definizione degli obiettivi strategici ed operativi, si estrinseca nel realizzare una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, razionalizzando e semplificando l'attività di vigilanza attraverso l'integrazione e il coordinamento dei servizi ispettivi dell'INL, dell'INPS e dell'INAIL, la ridefinizione delle relative procedure amministrative e l'implementazione dei sistemi informativi a supporto. L'Agenzia deve, quindi, coordinare, sulla base delle direttive emanate dal Ministro del lavoro, delle linee di intervento condivise nella Commissione centrale di coordinamento della vigilanza di cui all'art. 3 del Decreto Legislativo n. 124/2004 presieduta dal medesimo Ministro, nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria, ed a tal fine l'INL definisce tutta la programmazione ispettiva e le specifiche modalità di accertamento e detta le linee di condotta e le direttive di carattere operativo per tutto il personale ispettivo, compreso quello proveniente da INPS e INAIL.

In questo modo viene garantita l'uniformità nell'applicazione delle normative e nei comportamenti ispettivi. Ai sensi dell'art. 11, comma 5, del decreto istitutivo (Decreto Legislativo n. 149/2015), l'attività di coordinamento si realizza anche attraverso la condivisione dei dati di INPS, INAIL e dell'Agenzia delle entrate, nonché l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza, in modo da evitare duplicazioni e sovrapposizioni nello svolgimento della vigilanza stessa ed orientare le ispezioni verso i fenomeni più significativi, potenziando le capacità di controllo dell'insieme degli organi di vigilanza, in una prospettiva di razionalizzazione delle procedure amministrative e di riduzione dei costi.

L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2019: criteri di programmazione

Nel 2019 l'INL ha ulteriormente definito ed approfondito i fenomeni inerenti le violazioni della disciplina in materia di lavoro e legislazione sociale che l'Agenzia deve fronteggiare, tenendo conto delle esigenze connesse alla tipologia delle vigilanze (lavoristica, previdenziale, assicurativa, tecnica) ed alla localizzazione territoriale delle irregolarità, nell'ottica della prevenzione e del contrasto alla illegalità nei rapporti di lavoro. Tale distinzione, peraltro, rispecchia la nuova organizzazione dell'INL in virtù delle articolazioni che si occupano delle diverse aree tematiche citate.

L'INL, in continuità con il passato e perseguendo un continuo affinamento dell'usuale approccio strategico tendente a privilegiare la concentrazione delle risorse ispettive nel contrasto degli illeciti più significativi e di maggiore allarme economico-sociale emergenti nelle diverse aree geografiche del territorio nazionale, anche nel 2019 ha orientato l'azione di vigilanza nei confronti di illeciti sostanziali, ossia di quei fenomeni di violazione che incidono sulle garanzie fondamentali alla base del rapporto di lavoro e possono avere riflessi sulla leale concorrenza tra le imprese dando luogo a fenomeni distorsivi e di *dumping*. I controlli sono stati orientati prevalentemente verso i settori che risultano maggiormente "a rischio", caratterizzati da un più intenso utilizzo di manodopera in occasione delle punte stagionali di attività, tradizionalmente corrispondenti agli ambiti del commercio, della ristorazione, dell'edilizia e dell'agricoltura.

La pianificazione delle azioni ispettive e il loro coerente svolgimento hanno mirato, in primo luogo, a contrastare i fenomeni del lavoro nero, del caporalato, dell'interposizione illecita di manodopera e della proliferazione di altre specifiche forme di sfruttamento che si traducono in fattispecie di *dumping* connesse all'utilizzo, a scopo elusivo, degli istituti previsti dalla vigente normativa in materia lavoristica. L'attività programmata ha mirato altresì ad assicurare la corretta applicazione delle nuove norme e il rispetto dei limiti introdotti dal c.d. "Decreto dignità" in materia di contratto a termine e di intermediazione, di pari passo con l'effettuazione di mirati controlli sulla legittima fruizione del reddito di cittadinanza.

Affinché la programmazione degli accertamenti ispettivi sia aderente alle realtà delle varie aree del Paese, si è confermato quale prioritario il ruolo

dell'attività di *intelligence* posta in essere all'interno dei singoli Ispettorati territoriali, attraverso l'analitica mappatura preventiva degli illeciti e delle criticità che contraddistinguono i diversi ambiti geografici, tenendo conto della continua evoluzione del mercato del lavoro e del tessuto imprenditoriale di riferimento.

In merito alla dislocazione territoriale dei fenomeni permane altresì la consapevolezza, maturata dall'esperienza ispettiva degli anni precedenti, della maggiore concentrazione dei lavoratori occupati in nero nelle Regioni meridionali rispetto a quelle del Centro e del Nord Italia, in cui prevalgono differenti tipologie di irregolarità: l'elevata differenza nei livelli di sviluppo fra le citate aree geografiche contribuisce, infatti, ad alimentare in maniera più consistente nel Sud del Paese l'economia ed il lavoro sommersi.

Si conferma il fatto che nell'attività di pianificazione della vigilanza in ogni caso è stato privilegiato anche il fine primario dell'esercizio di un effettivo presidio del territorio e di una altrettanto tangibile prossimità ai soggetti del mondo del lavoro ed alle relative dinamiche, a garanzia della tutela sostanziale dei diritti fondamentali dei lavoratori, della legalità e della adeguatezza delle condizioni di lavoro, anche sotto il profilo della salute e sicurezza

Ciò premesso, nelle suddette specifiche aree la vigilanza è stata pianificata con le seguenti modalità.

Vigilanza lavoristica.

La programmazione della vigilanza per l'anno 2019 ha focalizzato i propri interventi su quei fenomeni maggiormente significativi sia in ambito nazionale che locale, ovvero relativi a specifici settori merceologici, sviluppando anche sinergie con altre Amministrazioni (Guardia di Finanza, Arma dei Carabinieri) deputate al controllo, oltre i profili di stretta competenza, anche delle dinamiche inerenti il rapporto di lavoro. È stata ribadita la specifica attenzione ai macrofenomeni che sono permanentemente oggetto dell'attività di vigilanza, in particolare quello del "lavoro nero".

Stante la perdurante diffusione del ricorso all'occupazione di lavoratori in nero, con la conseguente alterazione delle corrette dinamiche del sistema produttivo ed il connesso impatto negativo sull'economia del Paese, la pianificazione è stata effettuata tenendo conto dell'esigenza di garantire su tutto il territorio un'intensa attività di controllo specificamente mirata al contrasto al lavoro sommerso. L'oggetto principale di tale obiettivo dell'azione ispettiva è stato l'impiego in nero di manodopera, spesso extracomunitaria e priva di regolare permesso di soggiorno, nell'ambito di particolari settori merceologici (alloggio e ristorazione, agricoltura, edilizia, manifatturiero, commercio e servizi) e in determinate zone del territorio nazionale (prevalentemente le aree geografiche del Centro-Sud), caratterizzate da situazioni socio-economiche particolarmente difficili in cui il fenomeno è spesso connesso a quello del ricorso ad intermediari illegali, i cosiddetti "caporali".

Gli accessi ispettivi sono stati programmati soprattutto in occasione delle punte stagionali di attività, tradizionalmente presenti in agricoltura, edilizia, ristorazione

e servizi connessi al turismo e sono stati finalizzati a far emergere le diverse forme di sfruttamento lavorativo, la mancata applicazione dei contratti collettivi e le fattispecie di violazione degli obblighi in materia previdenziale ed assicurativa realizzando, in tal modo, una sostanziale tutela dei lavoratori.

Caporalato

Il fenomeno del lavoro sommerso è frequentemente connesso a forme di sfruttamento lavorativo che realizzano il reato di cui all'art. 603bis del codice penale. Anche nell'anno 2019, perciò, una delle priorità d'intervento del personale ispettivo è stato il contrasto al fenomeno del caporalato, volto a garantire una tutela sostanziale a categorie di lavoratori particolarmente deboli ed esposti, come ad esempio avviene per i lavoratori extracomunitari. Gli interventi ispettivi in tale ambito sono stati praticati sull'intero territorio nazionale ed intensificati in materia di intermediazione illecita della manodopera e sfruttamento del lavoro (art. 603-bis c.p.) e riduzione o mantenimento in schiavitù o in servitù (art. 600 c.p.), sono stati mirati in particolare alle aree geografiche del Meridione ove usualmente è maggiore la concentrazione di siffatte irregolarità, anche per la presenza di più rilevanti colture agricole stagionali che assorbono significativi volumi di manodopera per le operazioni di raccolta.

Come negli anni passati, la vigilanza è stata svolta in collaborazione con gli altri organi di controllo competenti in materia, anche attraverso la costituzione di apposite *task forces* a livello interprovinciale ed interregionale. Si segnala, al riguardo, che l'INL ha aderito ad un progetto (Su.Pr.Eme) guidato dalla Regione Puglia a valere sul FAMI (Fondo Asilo, Migrazione e Integrazione), mirato a promuovere forme efficaci di integrazione dei migranti in alcuni contesti del Mezzogiorno d'Italia caratterizzati dalla presenza di vasti insediamenti informali e da condizioni socio-economiche particolarmente difficili.

Trattandosi di fattispecie che genera un elevato grado di allarme economico-sociale, non di rado connessa a forme di delinquenza associata - se non di criminalità organizzata - che presuppongono perciò un approccio strutturato anche in termini info-investigativi, si è posto l'accento, non per ultimo, sul fondamentale coinvolgimento dei NIL e dei Gruppi Carabinieri per la Tutela del Lavoro.

Le articolazioni del Comando Carabinieri per la Tutela del Lavoro affiancate a quelle dell'INL costituiscono infatti una risorsa privilegiata sia per la conduzione di accertamenti che possano implicare profili di ordine e sicurezza pubblica ovvero anche necessità di approfondimento di indagini di polizia giudiziaria, sia per la possibilità di azionare, per loro tramite, proficue sinergie operative con le componenti territoriali e speciali dell'Arma e con la stessa Autorità Giudiziaria. Sempre nell'ottica d'una coerente pianificazione dell'azione ispettiva di cui trattasi, si sottolinea altresì la significativa valenza della partecipazione dell'INL alla "Cabina di regia" costituita presso INPS, che sovrintende alla Rete del lavoro agricolo di qualità (art. 6, D.L. n. 91/2014) e che consente di orientare i controlli verso le realtà imprenditoriali prive dei requisiti richiesti per l'iscrizione alla Rete stessa. Si ribadisce, infine, l'utilità del ricorso agli strumenti di *intelligence* già

ampiamente sperimentati dagli Uffici territoriali, quali quelli resi disponibili dall'ACI, in forza del protocollo d'intesa siglato il 2 settembre 2015 e dall'AGEA, per effetto della convenzione sottoscritta il 28 giugno 2017.

Contratti a tempo determinato

Gli accertamenti di competenza del personale ispettivo dell'INL sono stati orientati alla verifica della corretta applicazione della disciplina vigente in materia di contratti a tempo determinato, recentemente modificata per effetto del c.d. "Decreto dignità". In particolare, sono state attenzionate le imprese di medie e grandi dimensioni che hanno fatto ampio e frequente ricorso a tale tipologia contrattuale, verificando il rispetto dei limiti numerici e, laddove previste, delle esigenze che giustificano il ricorso al contratto a tempo determinato. A prescindere dalla sussistenza di violazioni amministrative, tale tipologia di accertamenti si rivela particolarmente incisiva nel garantire una effettiva tutela dei lavoratori che, nei casi indicati, possono vedersi riconoscere un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Lavoro nelle cooperative

Sono proseguiti nel 2019 i controlli mirati a garantire la corretta applicazione della normativa lavoristica e previdenziale-assicurativa nell'ambito delle società cooperative, con particolare riferimento ai settori della logistica, del trasporto e dei servizi. Tale azione di vigilanza è stata svolta, in primo luogo per verificare la correttezza dell'inquadramento contrattuale e delle condizioni di lavoro dei soci lavoratori, nell'intento di dispiegare un efficace contrasto delle forme di elusione degli obblighi retributivi e contributivi, anche attraverso il costante supporto degli Osservatori provinciali della cooperazione, ed in parallelo con le attività di controllo che competono al Ministero dello sviluppo economico.

È stato confermato il particolare impegno, inoltre, nel contrasto agli illeciti posti in essere dalle c.d. "cooperative spurie", che sfuggono al monitoraggio ed al controllo esercitato dalle Centrali cooperative relativamente ai bilanci, al rispetto dell'attività indicata nello statuto e della vigente normativa lavoristico-previdenziale. Altrettanto diffusa in tali realtà economiche è - com'è noto - la tendenza all'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 stata orientata a garantire - anche mediante il recupero dei crediti retributivi attraverso lo strumento della diffida accertativa - l'osservanza della disposizione di cui all'art. 7, comma 4, del D.L. n. 248/2007 (conv. da L. n. 31/2008) in base alla 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".

Esternalizzazioni illecite

Anche per il 2019, l'INL ha posto specifica attenzione al fenomeno delle esternalizzazioni illecite, trasversalmente diffuso nei diversi settori delle attività lavorative. L'azione di vigilanza è stata incentrata sulla verifica della genuinità dell'appalto, del subappalto e del distacco, al fine di accertare eventuali condotte elusive della disciplina lavoristica e previdenziale e di quella in materia di somministrazione prevista dal D.Lgs. n. 276/2003 e dal D.Lgs. 81/2015, anche alla luce della reintroduzione della fattispecie della somministrazione fraudolenta nel c.d. "Decreto dignità".

Per una proficua programmazione ed una efficace conduzione di questa attività di vigilanza, è stata necessaria una costante interlocuzione con il mondo sindacale e con gli altri interlocutori privilegiati, anche in forza dei protocolli d'intesa stipulati recentemente dall'Ispettorato (v. ad es. protocollo con il Consiglio nazionale dell'Ordine dei Consulenti del lavoro del 9 febbraio 2018 o protocollo con Assolavoro del 3 agosto 2018). Da segnalare il considerevole incremento delle posizioni tutelate, aumentate del 91% rispetto al 2018, in ragione anche d'uno specifico indirizzo delle attività ispettive volto a contrastare la diffusione di tali fattispecie (maggiormente accertate nei settori merceologici: Trasporto e magazzinaggio; Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese; Altre attività di servizi; Attività manifatturiere; Costruzioni; Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione.

Distacco transnazionale

Nell'ambito dell'azione di vigilanza volta a verificare la genuinità e la regolarità del fenomeno delle esternalizzazioni - appalti, subappalti e distacchi - anche nel corso del 2019 sono stati programmati e attuati controlli specifici sulla sussistenza di forme fittizie di decentramento produttivo attraverso il ricorso all'istituto del distacco e somministrazione transnazionale, le cui fattispecie illecite sono spesso connesse al fenomeno della delocalizzazione delle imprese e alle catene di appalti.

Gli interventi ispettivi sono stati orientati a verificare l'osservanza delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 136/2006 di recepimento della normativa europea - peraltro in continua evoluzione, considerata la recente pubblicazione della nuova direttiva 2018/957/UE - al fine di contrastare fattispecie illecite di distacco transnazionale di lavoratori provenienti da diversi Paesi membri dell'UE o da Paesi terzi, garantendo la corretta applicazione al personale distaccato delle condizioni di lavoro e di salute e sicurezza. L'azione ispettiva ha teso altresì ad intercettare le forme di *dumping* connesse all'abuso di tale strumento, laddove esso risulti mirato esclusivamente all'abbattimento del costo del lavoro, con conseguente disparità di trattamento retributivo e normativo tra lavoratori

provenienti da diversi Paesi ma impiegati nello svolgimento della medesima prestazione lavorativa.

Ai fini d'una efficace programmazione della vigilanza, si conferma l'importanza del contributo offerto dal sistema di monitoraggio e di analisi dei dati raccolti attraverso la nuova procedura di comunicazione preventiva di distacco prevista dal D.Lgs. n. 136/2016. Un ulteriore supporto utile al buon esito dei controlli di competenza del personale ispettivo dell'INL è costituito dal sempre più diffuso utilizzo della piattaforma IMI (*Internal Market Information*), finalizzata alla cooperazione tra le autorità di controllo dei Paesi membri dell'UE in materia di distacco transnazionale di lavoratori, alla quale sono stati recentemente abilitati anche gli ispettori di INPS ed INAIL, nonché i militari dei NIL.

Corretta qualificazione dei rapporti di lavoro

Sono state pianificate le consuete verifiche ispettive sul corretto svolgimento dei rapporti di lavoro con soggetti titolari di partita IVA o con collaboratori coordinati e continuativi, frequentemente instaurati soltanto formalmente per dissimulare prestazioni lavorative di tipo subordinato. Gli accertamenti sono stati mirati a far emergere l'eventuale natura fittizia di tali prestazioni, che si svolgono di fatto secondo le direttive specifiche dello pseudo committente o, quantomeno, secondo modalità organizzative tali da compromettere qualsivoglia residua autonomia in capo al collaboratore. I controlli hanno riguardato anche l'utilizzo improprio di forme contrattuali atipiche o flessibili - quali i contratti di lavoro intermittente e i contratti part-time - che possono presentare, nei diversi contesti merceologici e territoriali, rilevanti profili di criticità, siccome spesso connessi a fenomeni di elusione contributiva per mascherare veri e propri rapporti di lavoro dipendente a tempo pieno ed indeterminato.

Tirocini

Sono state pianificate specifiche iniziative ispettive volte ad arginare il ricorso improprio ai tirocini formativi, con particolare riferimento a quelli extracurricolari, talvolta utilizzati per celare veri e propri rapporti di lavoro subordinato. Laddove, all'esito degli accertamenti operati, sono emersi in concreto modalità di svolgimento della prestazione lavorativa tipiche del lavoro subordinato, il personale ispettivo ha provveduto alla riqualificazione del rapporto di lavoro e al conseguente recupero dei contributi dovuti, nonché all'irrogazione delle sanzioni amministrative per tutti gli illeciti riscontrati.

Lavoro occasionale

Sono stati effettuati ulteriori controlli, avviati nel 2018, volti ad assicurare la regolarità della instaurazione e dello svolgimento dei rapporti di lavoro occasionale,

nella duplice forma del “Libretto Famiglia” e del “Contratto di prestazione occasionale”. La disciplina di tale tipologia contrattuale, introdotta dall’art. 54 bis, D.L. n. 50/2017 (conv. da L. n. 96/2017) a seguito dell’abolizione del lavoro accessorio, è stata modificata dall’art. 2bis del c.d. “Decreto dignità”. Quest’ultima disposizione, in particolare, ha tra l’altro introdotto regimi speciali per l’utilizzo del lavoro occasionale nei settori dell’agricoltura, del turismo e degli Enti locali, nonché nuove modalità di pagamento delle prestazioni finalizzate a ridurre i tempi di percezione del compenso da parte dei lavoratori. Gli accertamenti hanno perciò riguardato il corretto utilizzo di tale istituto, in relazione sia al rispetto dei limiti e degli adempimenti comunicazionali previsti, sia all’effettivo possesso dei requisiti per l’accesso ai regimi speciali introdotti dal richiamato “Decreto dignità”.

Controlli connessi all’attivazione del reddito di cittadinanza

Con l’avvio dell’erogazione del reddito di cittadinanza e della attivazione dei correlati percorsi di accompagnamento all’inserimento lavorativo e all’inclusione sociale, sono state programmate specifiche iniziative volte a verificare la sussistenza e/o il mantenimento dei requisiti richiesti per accedere alla prestazione. Nell’ambito dell’ordinaria attività di vigilanza e, in particolare, ogniqualvolta è stata accertata l’occupazione di lavoratori in nero, è stato necessario verificare se tali lavoratori, o i relativi nuclei familiari, fossero o meno beneficiari di reddito di cittadinanza, anche attraverso l’accesso a specifiche banche dati, delle competenti Amministrazioni. La verifica della indebita percezione del reddito di cittadinanza è stata effettuata anche ai fini dei relativi adempimenti informativi nei confronti dell’INPS, soggetto erogatore delle prestazioni. È stato anche attivato un contatore delle posizioni lavorative risultate irregolari, costantemente aggiornato, attraverso il quale si è provveduto al monitoraggio dei risultati, e sono state approfondite specifiche indicazioni tecnico-giuridiche che hanno consentito di evidenziare il realizzarsi di comportamenti penalmente rilevanti.

Vigilanze straordinarie

Anche nel 2019 l’INL ha curato l’attività di *intelligence* ed i profili di coordinamento necessari alla pianificazione di campagne ispettive “straordinarie”, mirate al contrasto di specifici fenomeni di violazione in determinati settori produttivi e/o aree geografiche, anche attraverso l’attivazione di sperimentate sinergie con altri organi di controllo. In tale contesto, si conferma la particolare rilevanza dei protocolli sottoscritti dall’INL:

- il 26 luglio 2016, con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, il Ministero della difesa e il Ministero delle Politiche Agricole, Alimentari e Forestali, per il coinvolgimento dei militari dell’Arma dei Carabinieri - ivi compresa quella Organizzazione per la Tutela Forestale, Ambientale e Agroalimentare - nel

contrasto alle più gravi violazioni della disciplina in materia di lavoro e legislazione sociale;

- il 21 dicembre 2017, con la Guardia di Finanza per la collaborazione nelle attività ispettive da svolgere a contrasto di fenomeni di lavoro irregolare, di sfruttamento della manodopera e di frode a danno degli Enti previdenziali e assistenziali.

D'intesa con il Comando Carabinieri per la Tutela del Lavoro, è stata altresì assicurata la pianificazione trimestrale congiunta dell'attività di vigilanza dei Gruppi Carabinieri per la tutela del lavoro, attraverso l'utilizzo di valide metodologie di selezione degli obiettivi di intervento sul territorio che consentono di rafforzare l'attività di contrasto a fenomenologie di illecito particolarmente gravi e di implementare la lotta al lavoro nero/irregolare.

Tutela economica del lavoratore: conciliazioni monocratiche e diffide accertative

Nel corso del 2019 il personale degli Ispettorati territoriali del lavoro è stato, come di consueto, impegnato anche nell'attivazione delle conciliazioni monocratiche, un istituto previsto dall'art. 11 del D.Lgs. n. 124/2004 per la sollecita ed efficace definizione delle richieste di intervento. I funzionari incaricati hanno continuato ad utilizzare tale procedura conciliativa al fine di assicurare ai lavoratori interessati la realizzazione, in tempi brevi, di una tutela sostanziale sotto il profilo retributivo e previdenziale, contribuendo al tempo stesso ad ottimizzare le (decrescenti) risorse ispettive di fatto disponibili presso gli Uffici, che hanno potuto essere utilmente destinate a specifiche azioni di vigilanza programmata sul territorio. Al medesimo fine di tutelare in via prioritaria i diritti economici dei lavoratori, si è altresì continuato ad utilizzare l'istituto della diffida accertativa, finalizzato alla soddisfazione delle pretese patrimoniali nei confronti dei datori di lavoro. In presenza dei necessari presupposti, il personale ispettivo ha provveduto pertanto ad avviare tale meccanismo di recupero del credito patrimoniale attraverso la costituzione di un titolo esecutivo direttamente spendibile da parte del lavoratore interessato, senza che questi abbia a sostenere alcun onere. Va evidenziato, al riguardo, come attraverso il corretto utilizzo della diffida accertativa il personale ispettivo ha potuto assicurare il rispetto dei contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative, con specifico riferimento all'inquadramento dei lavoratori ed alla corretta applicazione dei minimi retributivi. Il ricorso all'istituto è stato d'ausilio anche alle attività di contrasto del lavoro nero, al fine di garantire al lavoratore una tutela completa, non solo sotto il profilo dei contributi e dei premi dovuti ma anche riguardo agli aspetti strettamente retributivi.

Vigilanza previdenziale e assicurativa

Anche per l'anno 2019, la programmazione è stata effettuata utilizzando la consueta strategia fondata sul ricorso ad indici di rischio modulati in base alle peculiarità degli ambiti di intervento. Le indicazioni di seguito riportate tengono conto, pertanto, dell'analisi e delle osservazioni svolte dall'INPS e dall'INAIL, in continuità con l'anno precedente.

Vigilanza previdenziale

In relazione ai profili strettamente previdenziali, per l'anno 2019 si è proseguito secondo le linee di indirizzo tracciate nel 2018, sia attraverso l'attività ordinaria che attraverso iniziative di carattere straordinario. Insieme alle iniziative già ricomprese nella "vigilanza lavoro", gli ambiti prioritari di intervento a livello nazionale, sono stati i seguenti: aziende con dipendenti settore privato; lavoro fittizio e recupero prestazioni; grandi aziende di produzione e servizi; esternalizzazioni (appalti, subappalti, distacchi); pubbliche amministrazioni; cooperative di produzione e lavoro; lavoro fittizio domestico; agricoltura.

Alla luce dell'abilitazione di parte del personale ispettivo INPS all'accesso al sistema IMI, si è valutata l'opportunità di incrementare gli interventi in tema di distacchi transnazionali in ambito comunitario, in ingresso e in uscita dal territorio nazionale.

Anche il personale ispettivo INPS è stato poi impegnato in attività ispettive finalizzate a verificare la corretta fruizione del reddito di cittadinanza, per scongiurare eventuali abusi.

Le attività di carattere straordinario, alla luce dei risultati ottenuti nel 2018, sono state programmate attraverso iniziative gestite in forma coordinata tra INL e Direzione centrale entrate e recupero crediti dell'INPS, da realizzarsi con azioni ispettive incentrate su specifici settori produttivi e/o ambiti territoriali, al fine di fronteggiare fenomeni di irregolarità sostanziale connotati da particolare estensione e complessità. Le liste di aziende da ispezionare, con riferimento a specifici settori previsti nella programmazione di dettaglio per il 2019, sono state estrapolate sulla base di fattori ed indicatori di rischio risultanti dalle banche dati, ovvero da una valutazione analitica della realtà economico-produttiva dei rispettivi territori, con il coinvolgimento delle competenti Commissioni regionali di programmazione. La realizzazione di controlli realmente incisivi non può, infatti, prescindere dall'individuazione di fenomeni sensibili, nei confronti dei quali indirizzare le verifiche ispettive, risultanti da una specifica "mappatura" delle diverse problematiche esistenti a livello regionale e provinciale, sulla base delle proposte - in termini sia quantitativi che qualitativi - provenienti dalle diverse strutture territoriali. In continuità con il pregresso, l'attività della vigilanza coordinata a livello centrale si è concentrata su problematiche di particolare rilevanza ed è stata effettuata da un nucleo centrale ispettivo INPS che ha operato unitamente a personale di ruolo dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro.

Vigilanza assicurativa

L'attività di vigilanza in materia assicurativa è stata orientata, come di consueto, alla verifica della regolare osservanza degli adempimenti contributivi e amministrativi ed al recupero dei premi evasi. In particolare, per l'anno 2019, il Consiglio di indirizzo e vigilanza dell'Istituto, con delibera del 20 giugno 2018 n. 12, ha confermato, attraverso la Relazione Programmatica 2019 - 2021, il riconoscimento della priorità degli obiettivi volti all'incremento delle azioni di contrasto all'elusione e all'evasione dei premi, al lavoro nero e sommerso, al fine di creare concrete condizioni per lo strutturale contenimento dei costi dell'assicurazione. A tal fine, considerato che la programmazione dell'attività di vigilanza rappresenta il momento determinante per un'azione ispettiva rivolta a obiettivi concreti e nell'ottica di migliorare la qualità e l'efficacia dell'azione stessa con interventi mirati verso situazioni ad alta rilevanza di irregolarità, è stato rafforzato il sistema di "business intelligence". Si tratta di una attività di analisi preventiva e centralizzata che garantisce trasparenza e oggettività nell'individuazione dei soggetti, mirata a selezionare le imprese da ispezionare in rapporto a diversi fattori (confronto dati INAIL con quelli presenti nelle banche delle altre Amministrazioni, incidenza infortuni, ecc.) per individuare quelle che potenzialmente presentano elevati indici di rischio di evasione/elusione contributiva o di impiego di manodopera irregolare. Speciale attenzione è stata riservata agli accertamenti rivolti alla "Verifica del rischio assicurato", attività specifica dell'Istituto per garantire una uniforme applicazione delle tariffe dei premi sul territorio nazionale, che consiste nella verifica della corretta attribuzione della voce di lavorazione denunciata in relazione all'attività effettivamente svolta e al conseguente calcolo del premio dovuto.

Tanto premesso si indicano, qui di seguito, i più significativi ambiti di intervento inseriti nella programmazione dell'attività ispettiva per il 2019:

Verifica del rischio assicurato

Gli accertamenti sono stati prioritariamente rivolti nei confronti delle aziende che esercitano attività non coerenti con la classificazione presente negli archivi INAIL - e perciò presumibilmente più rischiose di quelle dichiarate - alla luce anche di incongruenze risultanti dall'incrocio dei dati presenti nelle banche dati INAIL con quelli assumibili dall'INPS, dal Registro Imprese e dalla Agenzia delle entrate, con particolare riferimento a:

- autosaloni con officina meccanica: aziende che non svolgono soltanto attività di vendita ma effettuano anche lavori di officina nell'ambito dell'esercizio commerciale e che, in INPS hanno un doppio inquadramento per le due distinte attività mentre ne hanno uno solo in INAIL;
- gommisti con lavori di officina - aziende che, oltre all'attività dichiarata all'INAIL, svolgono anche lavori di officina meccatronica;
- estetica - imprese che effettuano anche cure estetiche non denunciate all'Istituto;

- carpenteria metallica - aziende del settore della metallurgia che, oltre alla produzione di manufatti, effettuano anche l'installazione, la posa in opera e la manutenzione degli stessi;
- smaltimento rifiuti - aziende che si occupano di raccolta e smaltimento di rifiuti di vario genere che presentano dati incongruenti nella classificazione tariffaria.

Lavoro sommerso

La lotta ad ogni forma di lavoro sommerso e irregolare ha rappresentato anche per il 2019 un obiettivo prioritario nell'ambito della programmazione dell'attività di vigilanza assicurativa ed è stata finalizzata alla diffusione di una maggiore cultura della prevenzione della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro e, quindi, a una migliore tutela della persona che vi lavora. Per l'anno 2019, sono state previste specifiche azioni di contrasto ai fenomeni di sfruttamento dei lavoratori, ormai frequenti anche al di fuori dei settori produttivi e delle realtà territoriali di tradizionale elezione, con particolare riferimento a:

- cooperative Legge n. 240/1984 - società cooperative e consorzi di trasformazione, manipolazione e commercializzazione di prodotti agricoli per verificare, sulla base dell'incrocio dei dati presenti negli archivi dell'INPS con quelli dell'Istituto, che i lavoratori soggetti all'obbligo assicurativo siano presenti nelle banche dati dell'INAIL;
- cooperative terziario - società cooperative che svolgono lavori di imballaggio e confezionamento di prodotti alimentari, presso le quali le verifiche ispettive sono state finalizzate ad intercettare forme di caporalato nonché di interposizione illecita e fraudolenta di manodopera negli appalti e subappalti.

Lotta all'evasione/elusione dei premi assicurativi

Gli accertamenti ispettivi finalizzati al recupero dei premi evasi/elusi, sono stati rivolti, nel 2019, alle aziende che hanno presentato denunce con informazioni incomplete (non contenenti tutti gli elementi, notizie e indicazioni particolareggiate per illustrare l'intero ciclo lavorativo) o che non hanno comunicato la modifica di attività già assicurate. Sono stati previsti accertamenti sulla base delle risultanze dell'incrocio dei dati presenti in INPS con le informazioni contenute negli archivi dell'Istituto nei confronti di:

- aziende con doppio inquadramento - aziende che presentano inquadramenti settoriali difformi - doppio inquadramento in INPS e uno soltanto in INAIL - rispetto alla classificazione aziendale disposta dall'INPS ai sensi dell'art. 49 della L. n. 88/1989. Gli interventi ispettivi sono stati estesi alla verifica del rischio assicurato, considerato che generalmente le aziende con disallineamenti negli inquadramenti settoriali presentano anche incongruenze tra le lavorazioni svolte e la classificazione tariffaria adottata dall'Istituto;

- soci di attività commerciali- società (s.a.s. e s.n.c.) iscritte all'INPS nella gestione "commercianti" con soci non presenti negli archivi dell'Istituto, anche se soggetti all'obbligo assicurativo;
- Aziende di trasporto - aziende appartenenti al settore dei trasporti con personale in *part time* con qualifica di "autista" con una percentuale superiore al valore previsto dalle disposizioni vigenti rispetto a quello *full time*;
- medici in formazione specialistica - aziende presenti in INPS nella "Gestione separata" con personale con contratto di collaborazione coordinata e continuativa in formazione (medici specializzandi soggetti all'obbligo assicurativo), per i quali non risultano inoltrate all'Istituto le relative denunce;
- ditte individuali - ditte individuali con codice fiscale alfanumerico operanti in vari settori lavorativi (barbieri/parrucchieri, muratori, meccanici, pizzaioli, ecc.), non più iscritte alla gestione "Artigianato" dell'INPS e non presenti in INAIL, nonostante l'obbligo assicurativo in qualità di "Artigiani di fatto", da sottoporre a controllo all'esito di incrocio dei dati con Registro Imprese;
- piccola pesca marittima - cooperative della piccola pesca di cui alla L. n. 250/1958 presso le quali verificare, sulla base delle informazioni presenti negli archivi dell'Istituto, la regolarità del rapporto assicurativo dei soggetti imbarcati (soci della cooperativa, lavoratori dipendenti, pescatori autonomi e familiari).

Accertamenti per infortuni e malattie professionali

In quanto ambito di attività istituzionale della vigilanza assicurativa, sono stati svolti dal personale ispettivo anche accertamenti di verifica della tempestiva erogazione delle prestazioni, con particolare riferimento agli infortuni gravi e mortali nonché relativi alle malattie professionali. Tali accertamenti, svolti per casi denunciati particolarmente dubbi e complessi e finalizzati ad approfondire aspetti specifici - quali le modalità di accadimento dell'infortunio o le dinamiche tecnopatologiche, i soggetti assicurati e/o assicurabili, ecc. - hanno spesso determinato il recupero delle prestazioni economiche erogate ovvero l'accertamento di irregolarità nel rapporto di lavoro, nella classificazione aziendale e nelle agevolazioni concesse.

L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2019: i risultati

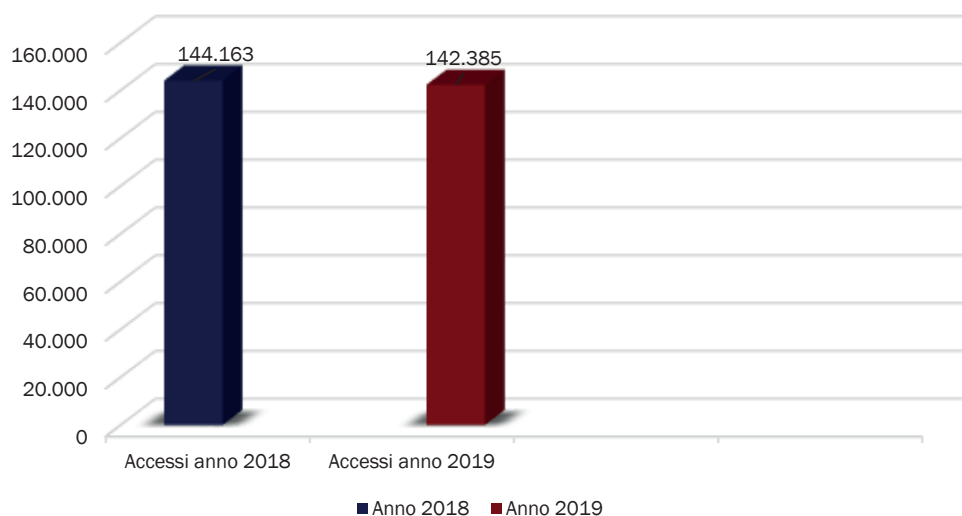
Dall'esito del monitoraggio annuale dei controlli svolti, nel corso dell'anno 2019 dal personale ispettivo complessivamente operante nell'ambito dell'Agenzia e proveniente dai diversi servizi ispettivi in essa integrati (degli Uffici territoriali dell'INL, compresi i militari dei Nuclei Carabinieri ispettorato del lavoro e dei Gruppi Carabinieri per la tutela del lavoro operanti presso detti Uffici territoriali), dell'INPS e dell'INAIL, sono emersi i risultati globalmente riportati nella seguente Tabella 4.A.VI.1.

TABELLA 4.A.VI.1: MONITORAGGIO ATTIVITA' DI VIGILANZA. ANNO 2019. DATI NAZIONALI

Organo di controllo	Aziende ispezionate	Aziende irregolari*	N. lavoratori irregolari	N. lavoratori totalmente "in nero"	Recupero contributi e premi evasi
Già Ministero del lavoro e delle politiche sociali	113.786	72.255	93.482	32.367	144.723.027
Già INPS	16.456	12.999	212.836	4.805	1.006.924.808
Già INAIL	12.143	13.832	49.827	4.372	85.484.998
INL	142.385	99.086	356.145	41.544	1.237.132.833
TOTALE					
% aziende irregolari su aziende ispezionate		70%			

*Nel dato sono conteggiate anche le verifiche avviate negli anni precedenti e definite nel corso del 2019.

Gli obiettivi dell'anno 2019 e l'analisi dei risultati

FIGURA 4.A.VI.2: NUMERO DI AZIENDE ISPEZIONATE DALL'INL. ANNI 2018 - 2019

Il risultato complessivamente conseguito in termini numerici, pari a 142.385 imprese ispezionate registra una diminuzione rispetto al complessivo numero delle imprese oggetto di accertamenti nel 2018, che era pari a 144.163 imprese. Tuttavia, nel corso del 2019, il presidio del territorio si è invero tradotto e sostanziato in un totale di 159.805 verifiche ispettive risultanti dalla somma di 142.385 ispezioni in materia lavoristica e di legislazione sociale e di 17.420 accertamenti ispettivi concernenti cassa integrazione, patronati e contratti di solidarietà, in esubero di circa il +8 % rispetto all'obiettivo quantitativo (147.445) prefissato nell'art. 3 della

Convenzione concernente gli obiettivi assegnati all'Ispettorato nazionale del lavoro (2019-202), stipulata tra il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e l'INL.

FIGURA 4.A.VI.3: ACCESSI ISPETTIVI PROGRAMMATI PER IL 2019 E ACCESSI ISPETTIVI EFFETTUATI NEL 2019

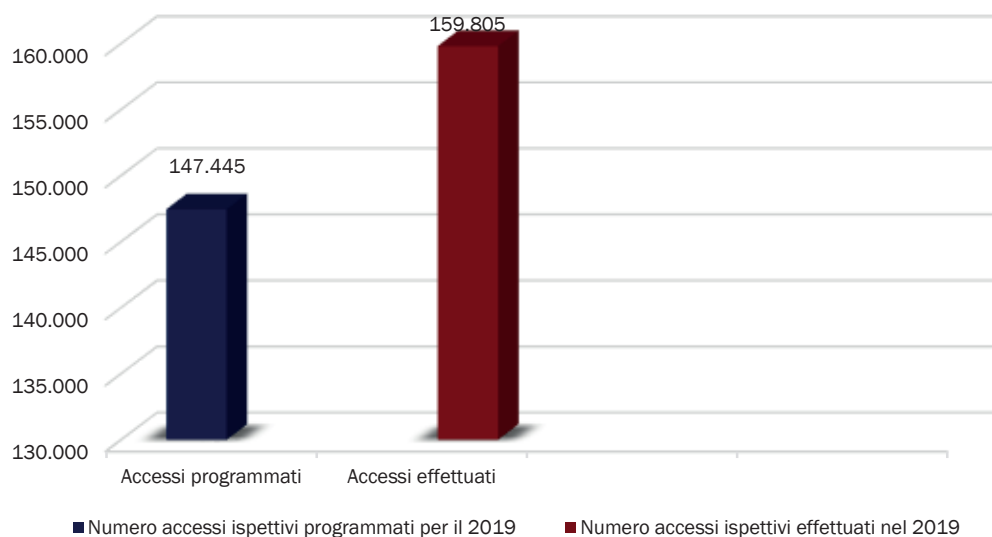
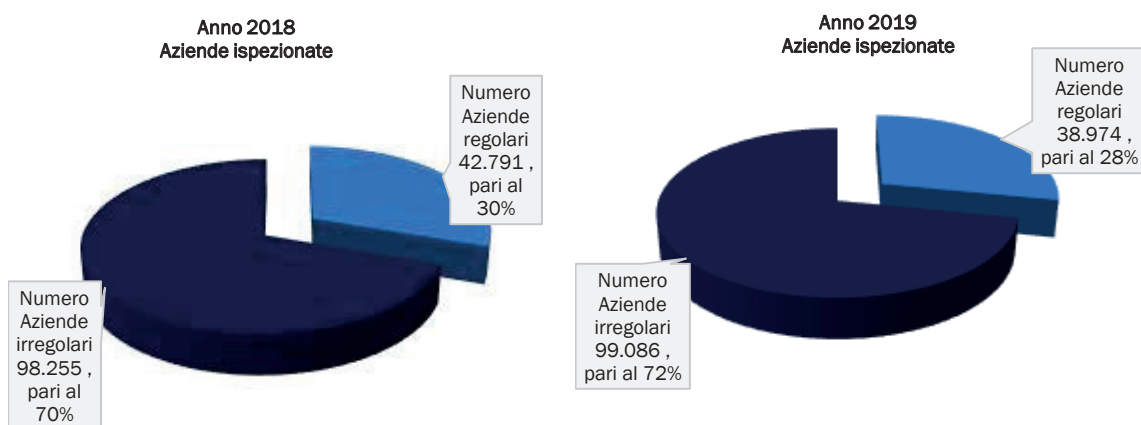


FIGURA 4.A.VI.4: TASSO DI IRREGOLARITÀ AZIENDALE. CONFRONTO. ANNI 2018 -2019

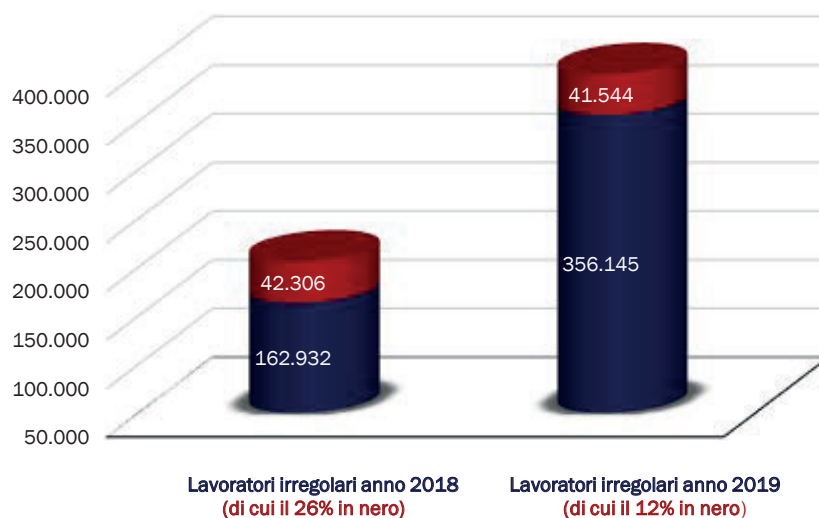


Posto in relazione con il minor numero di imprese ispezionate (-4% circa) tale dato è significativo dei positivi riflessi prodotti sulla redditività dell'attività

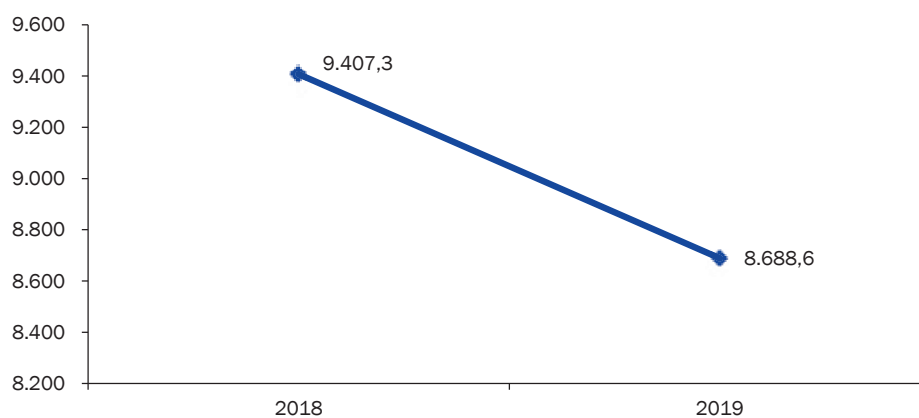
operativa da un crescente grado di efficacia dell'azione di *intelligence* e di integrazione delle diverse professionalità ispettive operanti nell'ambito dell'Agenzia.

Le risultanze dell'attività di vigilanza confermano altresì, sotto il profilo qualitativo, la validità della strategia di programmazione dell'INL, incentrata su Commissioni istituite a livello regionale e mirata, come di consueto, al contrasto degli illeciti sostanziali, selezionati alla luce delle caratteristiche specifiche del tessuto economico-sociale delle diverse aree geografiche.

Le aziende presso le quali le verifiche effettuate hanno portato ad accertare illeciti sono state in totale 99.086, con un tasso di irregolarità degli accertamenti definiti pari al 72% circa confermando il tasso di irregolarità raggiunto lo scorso anno ma su un numero minore di accessi e con un minore numero di risorse ispettive disponibili. Il fatto che, tra le aziende ispezionate, oltre due su tre siano risultate irregolari avalla anch'esso la considerazione di una affinata capacità delle strutture dell'Agenzia di orientare gli accessi ispettivi verso le realtà economiche presso le quali più alta è la probabilità di intercettare violazioni della normativa di lavoro e legislazione sociale.

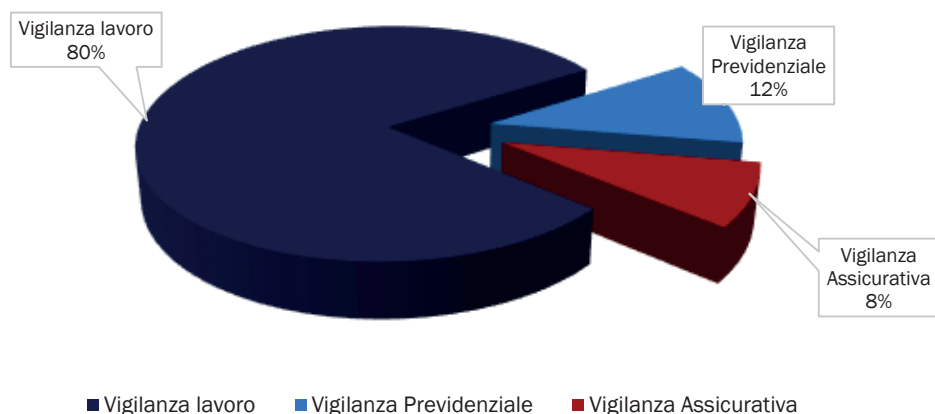
FIGURA 4.A.VI.5: LAVORATORI IRREGOLARI

A seguito dei controlli effettuati nel corso dell'anno, sono state intercettate 356.145 posizioni di lavoratori irregolari e tra questi, sul fronte del contrasto del lavoro sommerso, 41.544 lavoratori in "nero" (pari al 12 % del totale degli irregolari).

FIGURA 4.A.VI.6: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2018 AL 2019**TABELLA 4.A.VI.2: RECUPERO CONTRIBUTIVO. RAFFRONTO ANNI 2018-2019**

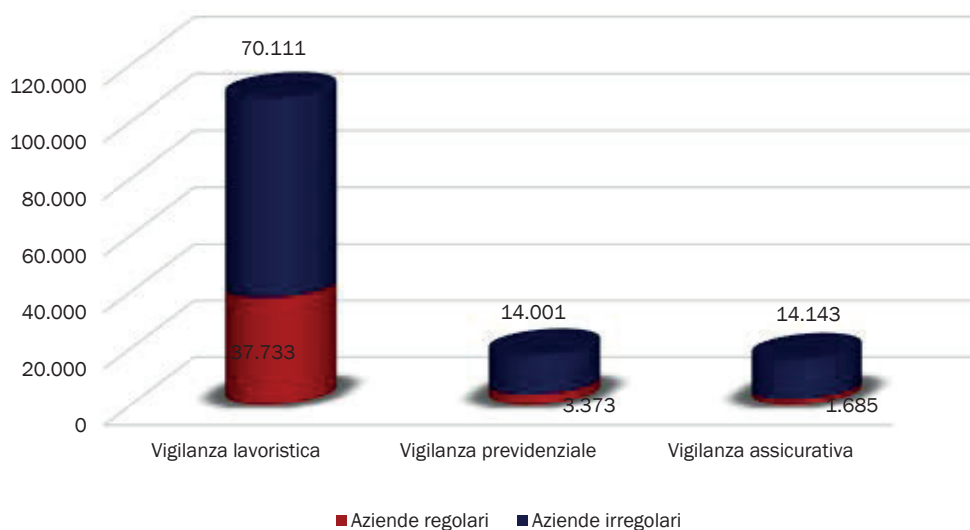
Anni	2018	2019
Numero aziende ispezionate	144.163	142.385
Recupero contributivo	€1.356.180.092	€1.237.132.833
Recupero contributivo medio annuo per azienda	€9.407	€8.688

L'ammontare dei contributi e premi evasi complessivamente recuperati all'esito degli accertamenti svolti è risultato pari a 1.237.132.833 euro.

FIGURA 4.A.VI.7: NUMERO TOTALE DI ACCESSI ISPETTIVI. ANNO 2019

Sul totale dei 142.385 accessi effettuati, 113.786 (oltre l'80%) afferiscono alla vigilanza in materia di lavoro, con una percentuale del 68% di irregolarità rilevate (72.255 pratiche irregolari su 106.509 pratiche definite a fronte di 34.254 pratiche regolari), in aumento di 3 punti percentuali rispetto a quella rilevata nell'anno 2018.

Gli accessi di vigilanza in materia previdenziale sono stati complessivamente 16.456 (l'11,5% circa del totale), con una percentuale dell'81% di irregolarità rilevate (12.999 pratiche irregolari su 16.048 pratiche definite, a fronte di 3.049 pratiche regolari), in linea con il dato del 2018. Nell'ambito della vigilanza assicurativa, infine, sono stati effettuati 12.143 accessi (l'8,5 % circa del totale) con una percentuale dell'89% di irregolarità rilevate pressoché equivalente a quella dello scorso anno.

FIGURA 4.A.VI.8: ACCESSI ISPETTIVI ED AZIENDE IRREGOLARI. ANNO 2019

L'attività di vigilanza 2019 in ambito lavoristico

Nel corso del 2019, gli Ispettori dell'INL e i Carabinieri del Comando Tutela Lavoro hanno complessivamente effettuato, come detto, 113.786 accessi ispettivi in materia lavoristica - ripartite per settori merceologici come da grafico sottostante - in misura superiore del 2 % rispetto al numero di ispezioni inizialmente programmate (111.180).

FIGURA 4.A.VI.9: MACRO SETTORI DI INTERVENTO

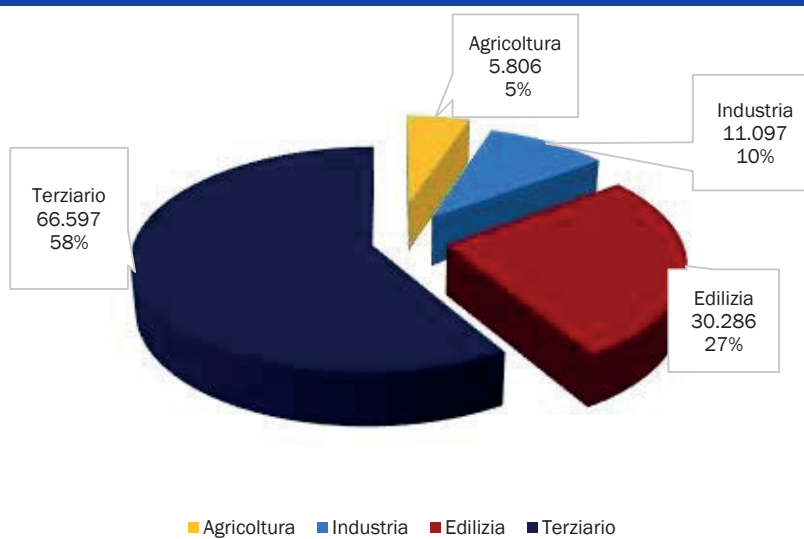


TABELLA 4.A.VI.3: VIGILANZA DEGLI ISPETTORI DELL'INL. AGGREGAZIONE PER CODICE ATECO. ANNO 2019

Macrocategoria Codice Ateco	Descrizione	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche Definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
A	AGRICOLTURA, SILVICOLTURA E PESCA	3.363	2.304	5.667	59,3%	5.340
B	ESTRAZIONE DI MINERALI DA CAVE E MINIERE	61	37	98	62,2%	34
C	ATTIVITÀ MANIFATTURIERE	6.931	3.327	10.258	67,6%	10.710
D	FORNITURA DI ENERGIA ELETTRICA, GAS, VAPORE E ARIA CONDIZIONATA	52	47	99	52,5%	55
E	FORNITURA DI ACQUA; RETI FOGNARIE, ATTIVITÀ DI GESTIONE DEI RIFIUTI E RISANAMENTO	341	157	498	68,5%	348
F	COSTRUZIONI	20.271	8.074	28.345	71,5%	11.359
G	COMMERCIO ALL'INGROSSO E AL DETTAGLIO; RIPARAZIONE DI AUTOVEICOLI E MOTOCICLI	10.041	6.348	16.389	61,3%	8.652
H	TRASPORTO E MAGAZZINAGGIO	4.465	1.552	6.017	74,2%	12.605
I	ATTIVITÀ DEI SERVIZI DI ALLOGGIO E DI RISTORAZIONE	14.056	5.462	19.518	72,0%	19.434
J	SERVIZI DI INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE	437	255	692	63,2%	878
K	ATTIVITÀ FINANZIARIE E ASSICURATIVE	164	151	315	52,0%	319
L	ATTIVITÀ IMMOBILIARI	389	200	589	66,0%	442

XVIII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI – Doc. LVII, n. 3-bis ALLEGATO IV

M	ATTIVITÀ PROFESSIONALI, SCIENTIFICHE E TECNICHE	1.131	461	1.592	71,0%	1.285
N	NOLEGGIO, AGENZIE DI VIAGGIO, SERVIZI DI SUPPORTO ALLE IMPRESE	3.369	1.331	4.700	71,7%	9.099
O	AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE E DIFESA; ASSICURAZIONE SOCIALE OBBLIGATORIA	99	106	205	48,3%	348
P	ISTRUZIONE	231	143	374	61,8%	395
Q	SANITÀ E ASSISTENZA SOCIALE	1.189	626	1.815	65,5%	3.840
R	ATTIVITÀ ARTISTICHE, SPORTIVE, DI INTRATTENIMENTO E DIVERTIMENTO	1.098	572	1.670	65,8%	1.833
S	ALTRE ATTIVITÀ DI SERVIZI	3.994	2.634	6.628	60,3%	6.281
T	ATTIVITÀ DI FAMIGLIE E CONVIVENZE COME DATORI DI LAVORO PER PERSONALE DOMESTICO	564	401	965	58,5%	221
U	ORGANIZZAZIONI ED ORGANISMI EXTRATERRITORIALI	9	3	12	75,0%	4
TOTALI		72.255	34.191	106.446	67,9%	93.482

TABELLA 4.A.VI.4: VIGILANZA DEGLI ISPETTORI DELL'INL. AGGREGAZIONE PER SETTORE MERCEOLOGICO. ANNO 2019

Macrocategoria Codice Ateco	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche Definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
Agricoltura	3.36 3	2.30 4	5.66 7	59, 3%	5.34 0
Industria	6.99 2	3.36 4	10.3 56	67, 5%	10.7 44
Edilizia	20.2 71	8.07 4	28.3 45	71, 5%	11.3 59
Terziario	41.6 29	20.4 49	62.0 78	67, 1%	66.0 39
TOTA	72.2	34.1	106.	67,	93.4
LI	55	91	446	9%	82

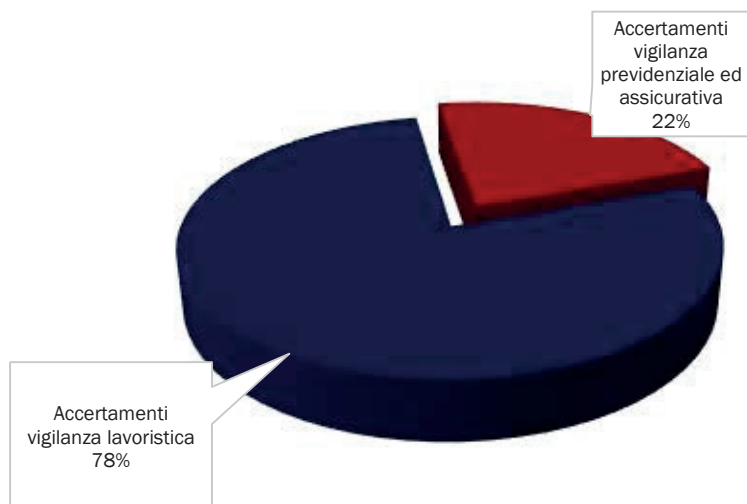
L'Attività svolta dal contingente ispettivo già del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e la relativa incidenza operativa

La consistenza complessiva del personale ispettivo applicato alla vigilanza in materia di lavoro nel 2019 era pari a:

- 2339 ispettori del lavoro ordinari (2496 nel 2018, -6%). Per assicurare la funzionalità degli uffici territoriali, in costanza d'una sensibile e diffusa carenza di personale amministrativo, parte di essi deve peraltro essere adibita a compiti di servizio all'utenza e gestionali d'altro genere, cosicché il numero degli operatori che svolgono effettivamente attività di vigilanza sul territorio è in realtà pari a circa 1.550 unità;
- 222 ispettori tecnici (230 nel 2018, -3%);
- 345 militari dell'Arma dei Carabinieri (29 effettivi al Comando Carabinieri per la tutela del lavoro; 31 in forza ai Gruppi Carabinieri per la tutela del lavoro; 285 in servizio presso i Nuclei Ispettorato del lavoro; 391 nel 2018, -12 %).

Lavoro nero

La programmazione e la effettuazione di azioni ispettive mirate al contrasto del fenomeno del lavoro sommerso, anche attraverso lo svolgimento di campagne "straordinarie" coordinate a livello interprovinciale e interregionale, hanno portato all'individuazione di 41.544 lavoratori in nero. Il loro numero è pari ad oltre il 12 % del totale rilevato di lavoratori irregolari e la loro presenza è stata riscontrata in quasi la metà delle aziende risultate irregolari.

FIGURA 4.A.VI.10: LAVORATORI IN NERO**FIGURA 4.A.VI.11: INCIDENZA DEL LAVORO NERO NELL'AMBITO DELLE FATTISPECIE IRREGOLARI**

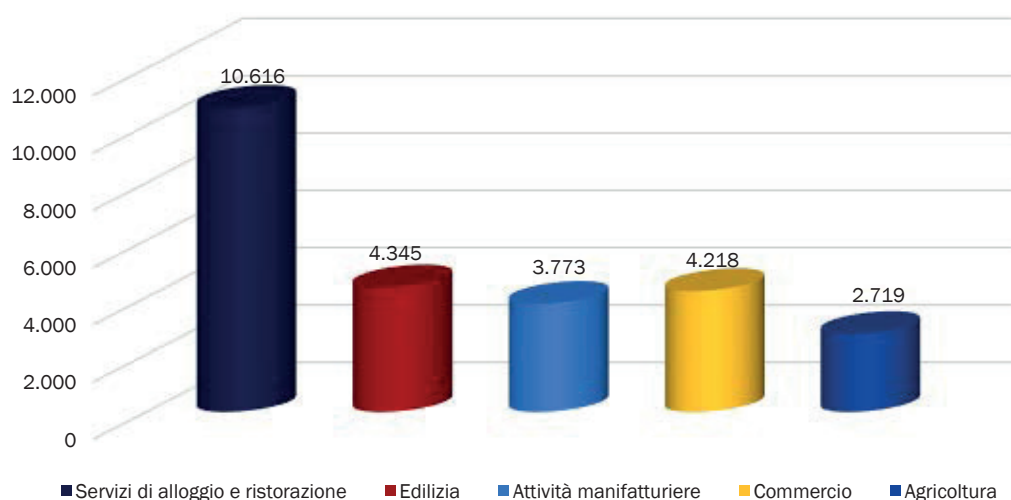
La maggiore incidenza del fenomeno è stata registrata nelle seguenti Regioni:

TABELLA 4.A.VI.5: SANZIONI IRROGATE PER REGIONE

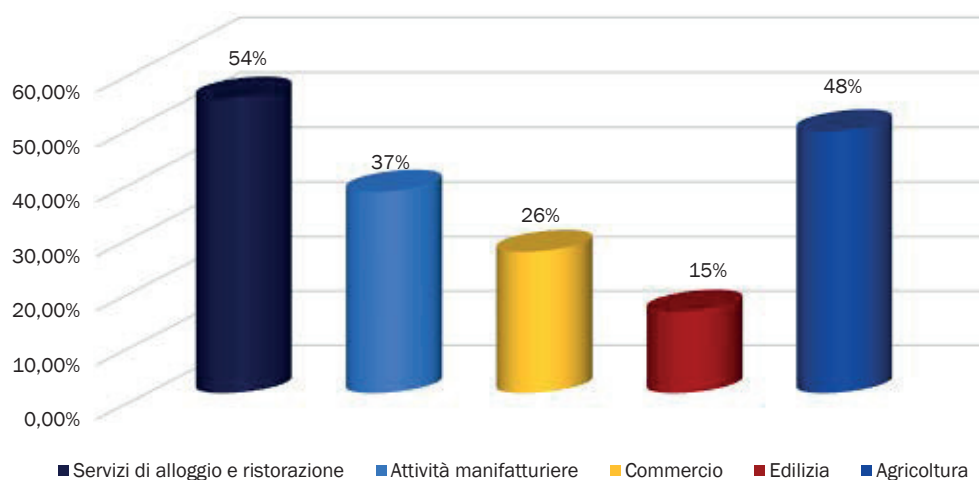
Regioni	Numero sanzioni irrogate
Campania	5.140
Puglia	3.879
Lombardia	3.095
Lazio	2.611
Toscana	2.583
Emilia-Romagna	2.427

In continuità con gli anni precedenti, sempre al fine di contrastare la diffusione del fenomeno del lavoro sommerso nei diversi ambiti territoriali, l'Ispettorato nazionale del lavoro ha programmato e realizzato, altresì, specifiche campagne "straordinarie" mediante la costituzione di *task force* ispettive a livello interprovinciale e interregionale, che hanno consentito di presidiare adeguatamente, in periodi dell'anno particolarmente esposti, al fenomeno in discussione, determinati territori e settori considerati maggiormente "a rischio".

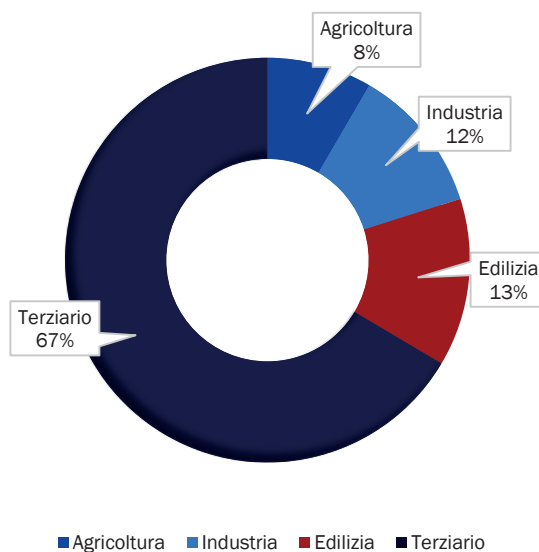
Il numero dei lavoratori in nero emersi nell'attività di vigilanza precipuamente lavoristica è risultato particolarmente elevato nei seguenti ambiti merceologici: 10.616 nei Servizi di alloggio e ristorazione (Codice Ateco I); 4.345 nell'Edilizia (Codice Ateco F); 4.218 nel Commercio (Codice Ateco G); 3.773 nelle Attività manifatturiere (Codice Ateco C); 2.719 nell'Agricoltura (Codice Ateco A).

FIGURA 4.A.VI.12: NUMERO LAVORATORI IN NERO PER SETTORE

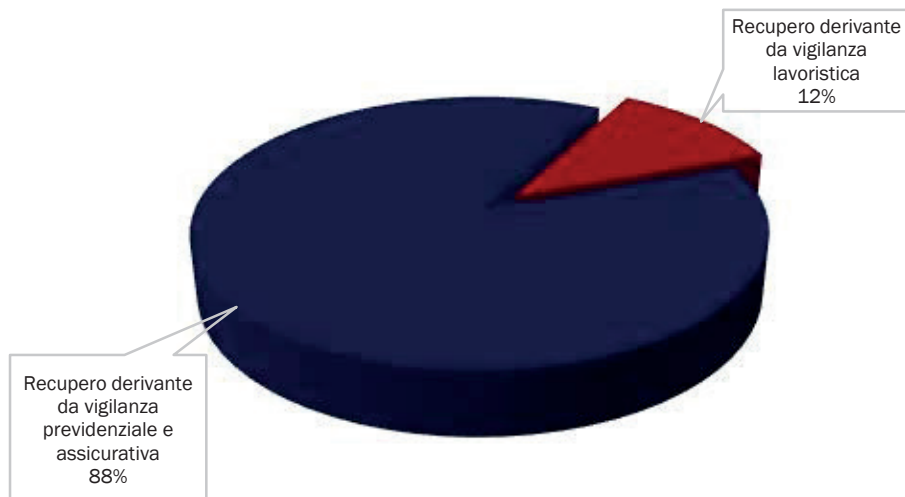
Più specificamente, in termini percentuali è stata accertata mediamente l'occupazione di un lavoratore in nero nel 54% degli accertamenti definiti nel settore Servizi di alloggio e ristorazione, nel 37% con riferimento alle Attività manifatturiere, nel 26% delle pratiche concluse nel settore Commercio, nel 15 % di quelle relative all'Edilizia e nel 48 % rispetto agli accertamenti nel settore dell'Agricoltura.

FIGURA 4.A.VI.13: PERCENTUALE LAVORATORI IN NERO PER SETTORE

Aggregando il dato del lavoro nero accertato nel corso della sola vigilanza lavoristica (32.367 lavoratori in nero nei tradizionali macrosettori, di cui 1.145 extracomunitari senza permesso di soggiorno), si ottiene altresì la seguente distribuzione: Agricoltura, 2.719 lavoratori non dichiarati; Industria (compreso il settore manifatturiero), 3.787 lavoratori non dichiarati; Edilizia, 4.345 lavoratori non dichiarati; Terziario, 21.516 lavoratori non dichiarati.

FIGURA 4.A.VI.14: PERCENTUALE DEL LAVORO NERO NEI SETTORI MERCEOLOGICI

Vigilanza lavoristica: contributi recuperati ed importi sanzionatori

FIGURA 4.A.VI.15: RECUPERATI CONTRIBUTIVI

L'azione di vigilanza svolta dal personale ispettivo dell'INL ha consentito il recupero di un ammontare contributivo pari a 1.237.132.833 euro. Sebbene incentrati su altre tipologie di illeciti, i controlli in materia lavoristica, in

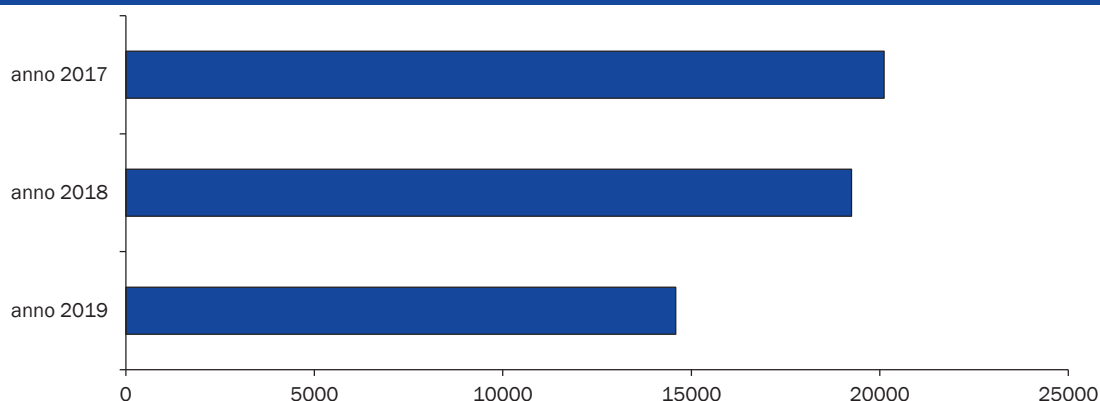
particolare, hanno portato all'accertamento di un imponibile contributivo pari a 438.556.800 euro, corrispondente ad un recupero contributivo pari a circa 144.723.000 euro.

Le somme effettivamente introitate nell'anno 2019 a seguito dell'irrogazione delle sanzioni amministrative da parte del personale ispettivo ammontano a 71.310.000 euro, cui va aggiunto l'importo di oltre 7.560.000 euro, riscosso a seguito della revoca di provvedimenti di sospensione dell'attività imprenditoriale.

Vigilanze amministrative

Oltre ai controlli in materia di lavoro e di legislazione sociale, il personale ispettivo ha posto in essere ulteriori 14.590 accertamenti in tema di: erogazione di prestazioni previdenziali ed assistenziali (Cassa Integrazione Guadagni anche in deroga, contratti di solidarietà ecc.); regolarità amministrativo-contabile nei confronti di patronati ed enti destinatari di finanziamenti nazionali e comunitari; videosorveglianza, ecc., al fine di verificare il corretto utilizzo dei citati istituti da parte delle imprese visitate.

FIGURA 4.A.VI.16: VIGILANZA AMMINISTRATIVA: NUMERO ACCERTAMENTI



L'attività di vigilanza 2019 in ambito previdenziale

L'attività di vigilanza in materia previdenziale è diretta a controllare l'esatto versamento dei contributi in riferimento ad obblighi inderogabili di legge, in termini di correttezza (regolare versamento) e correttezza (nella fruizione dei benefici) contributiva da parte dei diversi soggetti tenuti al versamento. Il processo funzionale dell'attività di vigilanza è regolamentato valorizzando (per le individuazioni delle aree a rischio) l'importanza dei controlli incrociati, con lo scopo di intraprendere attività repressive efficaci che scoraggino comportamenti di evasione contributiva e favoriscano l'equilibrio finanziario del sistema previdenziale. Tale attività è parte integrante del piano proposto dall'Ispettorato

Nazionale del Lavoro alla Commissione centrale di coordinamento dell'attività di vigilanza ex art. 11 del Decreto Legislativo n. 149/2015.

Nelle tabelle seguenti, si riportano i dati analitici conseguiti a livello nazionale e regionale, nonché il dato relativo alle 16457 ispezioni definite nel corso del 2019, distinto per codice ATECO, per settore merceologico e per ripartizione territoriale.

TABELLA 4.A.VI.6: RILEVAZIONE DATI VIGILANZA. ANNO 2019

Territorio	Accessi		Indice di regolarità riscontrato			Contributi accertati		Posizioni contributive annullate (rapporti di lavoro simulati)		Lavoro nero	
	Strutture	Ispezioni avviate	Ispezioni concluse	Di cui: irregolari	Di cui: regolari	% irregolarità	Contributi(€)	Somme aggiuntive (€)	Minori uscite (€)	Numero Lavoratori	Numero Lavoratori
Abruzzo		604	589	490	99	83,2	14.947.486	6.818.315	3.845.000	6.162	160
Basilicata		89	87	69	18	79,3	2.113.054	654.811	3.346.500	581	31
Calabria		714	696	600	96	86,2	9.802.562	3.442.924	38.710.400	2.693	71
Campania		994	969	846	123	85,9	35.416.011	15.682.566	45.190.100	11.545	187
Emilia-R.		1.853	1.807	1.357	450	75,1	34.509.654	1.4.750.618	9.554.300	14.190	527
Friuli-V.G.		249	243	190	53	78,2	5.601.462	2.893.494	123.200	1.900	48
Lazio		1.241	1.210	1.082	128	87,1	65.448.566	36.817.294	14.304.100	25.737	177
Liguria		394	384	325	59	84,6	8.078.944	3.701.960	2.107.700	3.242	110
Lombardia		2.762	2.694	1.991	703	80,2	123.982.036	65.347.189	22.183.700	44.554	749
Marche		719	701	599	102	85,5	11.317.844	4.864.069	2.852.300	5.611	176
Molise		54	53	51	2	96,2	3.316.074	1.746.411	331.100	903	2
Piemonte		1.360	1.326	1.031	295	77,8	39.332.058	17.489.479	2.308.300	32.040	275
Puglia		639	623	547	76	87,8	31.774.092	13.922.600	33.973.000	10.018	164
Sardegna		467	455	400	55	87,9	10.845.085	5.400.602	180.400	2.916	52
Sicilia		1.021	996	881	115	88,5	47.934.863	20.246.362	28.471.600	13.400	524
Toscana		1.819	1.774	1.452	322	81,9	35.763.555	1.4873.790	7.634.300	14.248	638
Trentino-A.A.		514	501	314	187	62,7	5.273.529	2.326.438	1.574.900	2.038	239
Umbria		269	262	199	63	76,0	6.093.396	2.661.749	82.900	1.786	71
Valle d'A.		79	77	38	39	49,4	215.921	86.914	0	133	33
Veneto		616	601	537	64	89,4	40.438.031	20.609.301	3.609.900	19.139	571
TOTALE		16.457	16.048	12.999	3.049	81,0	532.204.223	254.336.885	220.383.700	212.836	4.805

TABELLA 4.A.VI.7: RILEVAZIONE DATI VIGILANZA. AGGREGAZIONE PER CODICE ATECO. ANNO 2019

Codice ATECO	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
A	2.587	490	3.077	84,1	14.897
B	2	2	4	50,0	7
C	1.271	328	1.599	79,5	23.266
D	5	0	5	100,0	34
F	1.196	313	1.509	79,3	14.258
G	1.012	264	1.276	79,3	11.945
H	434	77	511	85,0	31.278
I	1.435	355	1.790	80,2	14.709
K	9	6	15	60,0	37
M	45	25	70	64,3	582
N	158	40	198	79,8	14.911
O	6	4	10	60,0	110
P	183	40	223	82,1	8.005
Q	132	23	155	85,2	3.336
R	1.388	433	1.821	76,2	71.086
S	197	52	249	79,1	2.094
T	4	1	5	80,0	5
altri *	2.935	596	3.531	83,1	2.276
Pratiche definite	12.999	3.049	16.048	81,0	212.836

* assenza di codifica ATECO (autonomi, GS...)

TABELLA 4.A.VI.8: RILEVAZIONE DATI VIGILANZA. AGGREGAZIONE PER SETTORE MERCEOLOGICO. ANNO 2019

Macro categoria Codice Ateco	Pratiche Irregolari	Pratiche Regolari	Pratiche definite	% Irregolarità	Lavoratori cui si riferiscono le violazioni accertate
Agricoltura	2.587	490	3.077	84,1	14.897
Amministrazione Pubblica	321	67	388	82,7	11.451
Edilizia	1.196	313	1.509	79,3	14.258
Industria	1.278	330	1.608	79,5	23.307
Servizi/Terziario	4.682	1.253	5.935	78,9	146.647
altri *	2.935	596	3.531	83,1	2.276
Totale complessivo	12.999	3.049	9.466	81,0	212.836

* assenza di codifica ATECO (autonomi, GS...)

L'attività di vigilanza 2019 in ambito assicurativo

L'azione di vigilanza in materia assicurativa è svolta sulla base del disposto di cui all'art. 19 del D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124 (T.U. INAIL) ed è orientata alla verifica della regolare osservanza da parte dei soggetti assicuranti degli adempimenti contributivi e amministrativi. Tale attività è parte integrante della programmazione dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro ed è definita annualmente sulla base degli obiettivi strategici e delle linee guida del Consiglio di indirizzo e vigilanza dell'INAIL declinati attraverso la programmazione direzionale annuale.

Metodologia – il sistema di *Business Intelligence*

Al fine di migliorare la qualità e l'efficacia dell'azione ispettiva è stato rafforzato il sistema di "*business intelligence*" per individuare i settori dove è più probabile che si annidino fenomeni di evasione/elusione dell'obbligo contributivo o di impiego di manodopera irregolare. Il sistema realizzato consente di effettuare continui e sistematici monitoraggi sull'andamento dell'attività di vigilanza, sia in termini qualitativi che quantitativi, nonché di verificare l'efficacia delle liste di evidenza messe a disposizione del territorio.

Gli ambiti di intervento sono stati individuati attraverso accurate analisi e studi approfonditi svolti a livello centrale e finalizzati a selezionare le imprese da ispezionare in rapporto all'incidenza degli infortuni, al confronto dei dati Inail con quelli resi disponibili da altre amministrazioni, ecc. Alle attività programmate a livello centrale si affiancano poi quelle previste a livello locale - regionale e provinciale - per individuare ulteriori settori meritevoli di attenzione sulla base degli indicatori di rischio in relazione al tessuto socio-economico del territorio di competenza.

Le imprese selezionate sono ricondotte in apposite liste di evidenza, elaborate a livello centrale. Tale modus operandi garantisce trasparenza e oggettività nell'individuazione delle imprese da sottoporre ad accertamento, nonché uniformità di valutazione circa la correttezza del "rischio assicurato" in relazione a:

- verifica del rischio assicurato rivolta nei confronti delle imprese che svolgono un'attività non coerente con la classificazione presente negli archivi INAIL e presumibilmente esercitano un'attività più rischiosa di quella dichiarata;
- lavoro sommerso finalizzato alla prevenzione e quindi al miglioramento delle condizioni di salute e di sicurezza dei lavoratori;
- lotta all'evasione/elusione dei premi assicurativi, rivolta ai soggetti e alle aziende che versano premi minori in quanto presentano denunce con informazioni carenti o erranee circa le attività svolte;
- attività di vigilanza amministrativa finalizzata all'istituzione di nuovi rapporti assicurativi per imprese che, pur soggette all'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, sono sconosciute all'INAIL.

Personale ispettivo

Il personale ispettivo in forza alla data del 31 dicembre 2019, specializzato in ambito assicurativo e in organico presso l'INAIL, è pari a 269 unità. Si evidenzia che il personale ispettivo dell'Istituto svolge indagini connesse alla tempestiva erogazione delle prestazioni, con particolare riferimento agli infortuni gravi e mortali nonché relativi alle malattie professionali. Tali accertamenti, svolti per casi denunciati particolarmente dubbi e complessi, finalizzati ad approfondire aspetti specifici quali le modalità di accadimento dell'infortunio o le dinamiche tecnopatologiche, i soggetti assicurati e/o assicurabili, ecc., hanno determinato spesso il recupero delle prestazioni economiche erogate nonché la verifica di irregolarità nel rapporto di lavoro, nella classificazione aziendale e nelle agevolazioni concesse. Inoltre, gli ispettori INAIL effettuano i previsti accertamenti sommari ai fini dell'indennizzo di cui all'art. 1, comma 1187 della Legge n. 296/2006 a sostegno dei familiari delle vittime di gravi incidenti sul lavoro con esito mortale, anche per i casi in cui le vittime non siano soggette all'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali. Nell'anno 2019 sono stati svolti 2.830 accertamenti finalizzati all'erogazione delle prestazioni.

Attività formativa

Nell'anno 2019 l'attività formativa è stata rivolta a un contingente di circa 200 ispettori INL per consolidare le conoscenze tecnico-specialistiche acquisite nella materia assicurativa ed avviare lo svolgimento in autonomia di incarichi, al fine di compensare la forte carenza di organico determinatasi a causa dei pensionamenti degli ispettori INAIL. Inoltre, per rafforzare la lotta all'evasione contributiva e al lavoro sommerso, l'attività formativa è stata rivolta all'aggiornamento del personale amministrativo di supporto alla funzione regionale di vigilanza, per sviluppare ulteriormente le conoscenze sul sistema di *business intelligence*.

I risultati dell'attività ispettiva anno 2019

A fronte di n. 12.143 aziende ispezionate nel corso dell'anno 2019, sono stati accertati 4.372 lavoratori in nero e sono state definite 15.503 pratiche per aziende, di cui: 13.832 pratiche irregolari e 1.671 pratiche regolari. Nelle tabelle seguenti, si riportano i relativi dati analitici conseguiti a livello nazionale e regionale, distinti per codice ATECO.

TABELLA 4.A.VI.9: PRATICHE DEFINITE. ANNO 2019

Ateco	Piem	Aos	Lom	Bolz	Tren	Ven	Friu	Lig	E.Rom	Tosc	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl	Bas	Cal	Sicil	Sard	Tot
A	10	0	30	3	0	41	4	2	10	9	11	17	13	1	6	2	53	3	4	8	2	229
B	0	0	2	0	0	1	2	0	1	1	0	0	0	2	0	0	0	0	0	3	0	12
C	213	6	419	8	7	280	81	50	228	231	39	107	153	39	10	169	103	8	38	98	17	2.304
D	2	0	4	1	1	2	1	0	0	4	0	0	0	2	0	5	1	0	0	3	0	26
E	13	1	12	0	0	5	4	1	4	10	0	1	4	3	0	8	4	0	4	7	0	81
F	149	8	392	15	8	114	36	25	211	131	27	49	124	33	13	121	72	9	106	87	18	1.748
G	258	11	613	50	16	349	69	98	185	150	32	75	176	35	18	310	207	21	79	147	39	2.938
H	78	1	138	5	0	48	12	20	80	87	5	8	66	22	7	92	24	8	22	70	17	810
I	105	22	586	25	2	68	25	33	227	201	15	45	104	17	13	123	71	5	50	77	32	1.846
J	51	3	118	6	16	72	15	5	15	26	5	18	84	4	0	81	19	0	12	46	5	601
K	88	2	399	1	1	9	29	31	7	14	7	2	158	13	0	49	25	14	21	213	18	1.101
L	34	1	76	1	0	15	5	12	21	18	6	15	39	6	0	35	8	1	3	16	4	316
M	57	0	87	9	5	33	31	8	22	22	1	15	28	11	0	34	14	1	10	19	3	410
N	76	6	182	21	3	90	26	35	63	117	27	78	107	21	4	69	34	2	12	66	12	1.051
O	3	0	20	0	0	1	0	3	1	0	0	2	2	0	1	5	0	1	11	5	1	56
P	4	0	39	0	2	5	2	3	6	6	2	7	5	1	0	10	9	0	6	7	0	114
Q	12	0	45	1	1	18	7	2	23	12	4	6	21	2	3	31	12	6	7	53	1	267
R	30	1	26	1	3	9	4	9	12	41	1	10	36	5	4	16	9	1	3	21	1	243
S	51	3	103	9	1	42	16	11	39	25	8	16	35	7	1	49	11	1	10	17	2	457
T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Non Attr	67	0	108	8	1	98	76	15	108	81	5	28	68	9	41	86	22	1	8	37	26	893
Totale	1.301	65	3.399	164	67	1.300	445	363	1.263	1.186	195	499	1.223	233	121	1.295	698	82	406	1.000	198	15.503

TABELLA 4.A.VI.10: PRATICHE IRREGOLARI. ANNO 2019

Ateco	Piem	Aos	Lom	Bolz	Tren	Ven	Friu	Lig	E.Rom	Tosc	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl	Bas	Cal	Sicil	Sard	Tot
A	8	0	26	1	0	35	3	2	9	9	9	16	8	1	6	2	51	3	3	5	2	199
B	0	0	2	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	2	0	0	0	0	0	2	0	9
C	185	6	359	8	4	255	66	48	195	221	39	88	129	34	9	167	91	6	38	86	15	2.049
D	2	0	4	1	1	2	1	0	0	4	0	0	0	2	0	5	1	0	0	3	0	26
E	12	1	12	0	0	5	4	1	4	10	0	1	3	2	0	8	4	0	4	6	0	77
F	112	8	320	12	8	101	25	21	162	112	22	46	98	32	13	118	68	9	105	74	17	1.483
G	239	11	530	36	14	323	60	84	166	143	30	66	162	35	17	304	201	20	79	127	32	2.679
H	74	1	121	5	0	45	11	18	74	79	5	8	59	22	6	91	22	8	22	65	16	752
I	96	22	521	20	1	63	22	29	216	188	12	41	97	17	12	121	68	3	50	69	30	1.698
J	46	2	99	4	16	69	8	4	14	25	5	15	78	4	0	81	18	0	12	39	5	544
K	86	2	379	1	0	8	26	31	7	14	7	1	152	12	0	49	22	13	21	192	18	1.041
L	26	1	60	1	0	11	3	10	17	12	6	8	31	6	0	35	7	1	3	12	4	254
M	50	0	68	5	5	28	25	7	19	19	1	13	27	9	0	33	10	1	10	16	3	349
N	71	6	157	16	3	82	23	29	59	116	24	73	102	19	4	69	33	1	12	60	11	970
O	2	0	17	0	0	0	0	3	0	0	0	2	2	0	1	5	0	1	11	4	1	49
P	4	0	35	0	2	5	1	2	6	6	1	7	5	1	0	10	8	0	6	7	0	106
Q	9	0	35	0	1	16	4	2	21	11	3	5	17	2	2	30	11	5	7	40	1	222
R	25	1	24	1	3	9	4	9	11	40	1	10	34	5	4	16	8	1	3	15	1	225
S	47	3	83	7	1	41	15	10	36	24	6	14	33	7	1	47	10	0	10	10	2	407
T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Non Attr	54	0	75	3	1	83	60	6	87	70	2	24	43	5	38	76	16	1	7	27	15	693
Totale	1.148	64	2.927	121	60	1.182	361	316	1.104	1.104	173	438	1.080	217	113	1.267	649	73	403	859	173	13.832

TABELLA 4.A.VI.11: PRATICHE REGOLARI. ANNO 2019

Ateco	Piem	Aos	Lom	Bolz	Tren	Ven	Friu	Lig	E.Rom	Tosc	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl	Bas	Cal	Sicil	Sard	Tot
A	2	0	4	2	0	6	1	0	1	0	2	1	5	0	0	0	2	0	1	3	0	30
B	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	3
C	28	0	60	0	3	25	15	2	33	10	0	19	24	5	1	2	12	2	0	12	2	255
D	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	4
F	37	0	72	3	0	13	11	4	49	19	5	3	26	1	0	3	4	0	1	13	1	265
G	19	0	83	14	2	26	9	14	19	7	2	9	14	0	1	6	6	1	0	20	7	259
H	4	0	17	0	0	3	1	2	6	8	0	0	7	0	1	1	2	0	0	5	1	58
I	9	0	65	5	1	5	3	4	11	13	3	4	7	0	1	2	3	2	0	8	2	148
J	5	1	19	2	0	3	7	1	1	1	0	3	6	0	0	0	1	0	0	7	0	57
K	2	0	20	0	1	1	3	0	0	0	0	1	6	1	0	0	3	1	0	21	0	60
L	8	0	16	0	0	4	2	2	4	6	0	7	8	0	0	0	1	0	0	4	0	62
M	7	0	19	4	0	5	6	1	3	3	0	2	1	2	0	1	4	0	0	3	0	61
N	5	0	25	5	0	8	3	6	4	1	3	5	5	2	0	0	1	1	0	6	1	81
O	1	0	3	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	7
P	0	0	4	0	0	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	8
Q	3	0	10	1	0	2	3	0	2	1	1	1	4	0	1	1	1	1	0	13	0	45
R	5	0	2	0	0	0	0	0	1	1	0	0	2	0	0	0	1	0	0	6	0	18
S	4	0	20	2	0	1	1	1	3	1	2	2	2	0	0	2	1	1	0	7	0	50
T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Non Attr	13	0	33	5	0	15	16	9	21	11	3	4	25	4	3	10	6	0	1	10	11	200
Totale	153	1	472	43	7	118	84	47	159	82	22	61	143	16	8	28	49	9	3	141	25	1.671

TABELLA 4.A.VI.12: LAVORATORI IN NERO. ANNO 2019

Ateco	Piem	Aos	Lom	Bolz	Tren	Ven	Friu	Lig	E.Rom	Tosc	Umb	Mar	Laz	Abr	Mol	Cam	Pugl	Bas	Cal	Sicil	Sard	Tot
A	2	0	16	0	0	5	0	0	29	3	3	1	3	0	1	0	1	0	2	0	0	66
B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C	80	1	175	4	2	63	270	43	31	155	41	17	37	18	2	80	22	3	9	42	3	1.098
D	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0	0	0	0	0	0	0	6
E	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	4
F	25	7	38	1	3	34	6	10	27	38	11	11	32	6	4	44	22	2	53	14	8	396
G	24	3	63	4	0	17	6	65	45	48	12	20	4	8	3	67	15	5	6	20	2	437
H	11	0	21	34	0	3	3	5	14	90	1	2	9	10	3	13	1	4	2	9	12	247
I	33	27	183	33	0	41	16	16	76	144	6	22	27	10	12	68	4	1	12	44	21	796
J	4	0	8	0	2	8	6	0	1	0	0	5	4	0	0	0	0	0	0	3	1	42
K	0	0	1	0	0	0	0	2	0	0	0	0	2	0	0	3	0	0	0	3	0	11
L	2	0	2	0	0	0	0	2	5	7	0	0	1	0	0	3	0	0	0	0	0	22
M	6	0	4	0	1	1	5	1	9	0	3	1	3	21	0	13	0	0	0	0	0	68
N	17	4	45	10	1	34	9	15	25	16	17	46	40	22	0	8	2	0	2	18	2	333
O	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
P	0	0	4	0	0	0	0	12	2	1	1	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	26
Q	1	0	0	0	0	0	0	0	18	12	37	0	0	0	0	7	0	1	0	1	0	77
R	4	0	21	0	0	1	0	16	3	23	2	3	0	0	0	3	0	0	0	3	0	79
S	50	1	206	2	0	14	7	3	10	13	5	8	14	5	1	38	5	0	3	3	8	396
T	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Non Attr	13	0	12	0	0	18	30	4	28	23	0	8	8	3	101	7	0	1	5	3	4	268
Totale	273	43	800	88	9	239	358	194	323	573	139	150	184	109	127	354	72	17	96	163	61	4.372

I premi accertati a seguito della liquidazione dei verbali Inail ammontano ad euro 50.487.703. Inoltre, sono stati accertati premi per un importo di euro 34.997.295 per liquidazione verbali altri Enti e attività di vigilanza amministrativa (censimento/indotto) per un importo complessivo pari ad euro 85.484.998.

TABELLA 4.A.VI.13: ANNO 2019. PREMI ACCERTATI

	PREMI ACCERTATI DA VERBALI INAIL	PREMI ACCERTATI DA VERBALI ALTRI ENTI	PREMI ACCERTATI DA CENSIMENTO E INDOTTO	TOTALE PREMI ACCERTATI
Piemonte	4.229.024	708.598	1.198.957	6.136.579
Valle d'Aosta	58.061	397	7.748	66.206
Lombardia	8.813.689	1.888.231	4.669.580	15.371.501
Trentino	431.265	90.252	127.034	648.550
Bolzano	104.878	26.654	15.236	146.769
Veneto	4.317.621	1.104.831	1.094.065	6.516.517
Friuli V.G.	1.694.491	39.363	293.281	2.027.136
Liguria	841.895	220.945	371.895	1.434.736
Emilia Romagna	4.061.977	488.063	1.121.058	5.671.097
Toscana	4.741.719	1.147.756	1.500.309	7.389.784
Umbria	518.108	132.685	293.922	944.716
Marche	1.044.799	180.294	298.372	1.523.465
Lazio	4.807.806	436.045	2.041.095	7.284.946
Abruzzo	730.311	239.833	836.188	1.806.332
Molise	114.242	11.552	168.103	293.896
Campania	4.575.244	580.965	3.512.584	8.668.793
Puglia	4.812.875	723.148	2.849.481	8.385.504
Basilicata	182.045	107.439	153.343	442.827
Calabria	889.222	70.606	991.252	1.951.080
Sicilia	2.961.627	784.671	3.757.337	7.503.635
Sardegna	556.802	135.698	578.428	1.270.929
ITALIA	50.487.703	9.118.027	25.879.268	85.484.998

A.VIII) L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE DELL'INPS

I risultati ottenuti nel 2019

Anche nel corso del 2019, l'INPS ha sviluppato le proprie strategie di contrasto dei fenomeni di irregolarità e illegalità in ambito previdenziale attraverso tecniche di vigilanza documentale basate sull'analisi delle fonti informative disponibili e sull'impiego di tecniche di statistica predittiva. In questa prospettiva l'azione di vigilanza documentale svolta dall'Istituto ha assunto una connotazione di intervento di contrasto *ex ante*, preordinato cioè a rilevare l'insorgenza di fenomeni di

irregolarità prima che gli stessi producano effetti finanziari a danno dell'Istituto e del Paese.

A queste forme di intervento in via preventiva si è affiancata la più tradizionale attività di verifica *ex post*, tipicamente rivolta a individuare i fenomeni di irregolarità contributiva già posti in essere dai soggetti contribuenti.

Complessivamente, l'attività di vigilanza documentale svolta nel 2019 ha prodotto accertamenti di irregolarità di importo pari a € 382.028.567. Di questi, € 182.516.258 sono ascrivibili ai controlli *ex post*, realizzati attraverso n.192.582 verifiche on desk. L'individuazione dei soggetti sottoposti a controllo è stata operata attraverso tecniche di analisi basate sull'osservazione delle fonti di rischio desumibili dagli elementi informativi e dai comportamenti dei soggetti contribuenti. E' stata portata avanti, inoltre, anche una significativa attività di contrasto e di recupero alle compensazioni indebite effettuate tramite il modello di pagamento F24. L'attività di natura preventiva, dal canto suo, ha generato un importo pari a € 113.267.321 di minori uscite, composte da sgravi contributivi non spettanti alle imprese e indebite prestazioni percepite.

La forza lavoro complessiva dedicata dall'Istituto all'attività di vigilanza documentale è stata pari a circa 263 unità, espresse in termini di presenza in servizio: pertanto, ciascun operatore ha accertato mediamente 1.124.652 Euro nel corso dell'anno.

Nel grafico che segue è riportato il volume degli accertamenti di vigilanza documentale operati dall'Istituto nel corso del quinquennio 2015-2019.

FIGURA 4.VII.1: ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE. ANNO 2014 – 2019

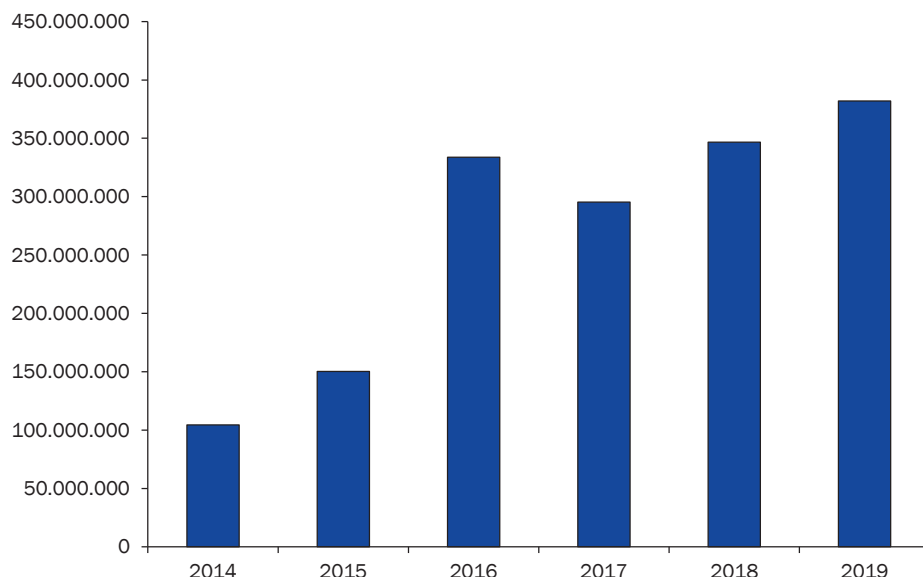


TABELLA 4.VII.1: TOTALE ACCERTAMENTI DA ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE. ANNO 2014 – 2019

Anno	Totale accertato da vigilanza documentale
2014	104.328.955
2015	150.218.997
2016	333.896.170
2017	295.212.749
2018	346.705.996
2019	382.028.567

Valori in euro

La vigilanza documentale nel 2020: linee guida

L'impatto dell'emergenza da COVID-19 è stato rilevante anche sull'attività di vigilanza documentale nell'anno 2020 a seguito della normativa emergenziale posta in essere dal legislatore (sospensione degli adempimenti previdenziali e della riscossione; sospensione dei termini prescrizionali per la contribuzione obbligatoria). Gli obiettivi in termini economici e finanziari per il 2020 sono individuati come segue: l'importo da accertare attraverso l'attività condotta dalle strutture territoriali è pari a 231.697.621 Euro; le minori uscite sono pari a 107.834.184 Euro. Pertanto, complessivamente, le attività di Vigilanza Documentale da svolgersi nell'anno 2020 prevedono un obiettivo pari a 339.531.805 Euro.

Le attività programmate nel 2020 si distinguono in controlli sulle agevolazioni, sul corretto versamento della contribuzione obbligatoria e sui conguagli effettuati dai soggetti economici per l'anticipazione di prestazioni al lavoratore. Per quanto riguarda il primo filone, un aspetto di novità è rappresentato dall'avvio delle attività di recupero sulle agevolazioni del programma "Garanzia Giovani". Nell'ambito del controllo dei conguagli, invece, si sottolinea l'introduzione di nuove logiche di verifica di quanto esposto dai datori di lavoro nel modello Uniemens.

Le prospettive future dell'attività possono essere espresse attraverso le seguenti direttrici fondamentali di cambiamento:

- valutazione dell'affidabilità contributiva delle aziende nel loro complesso, soprattutto con riferimento all'individuazione di fenomeni di probabile lavoro cd. "nero" o "grigio";
- integrazione con l'attività ispettiva, sia nel senso di fungere da filtro preliminare, sia nel senso di essere innescata a sua volta per le verifiche che possono essere effettuate *on desk*;
- utilizzo di strumenti diversi da quello accertativo-coercitivo, premiando le aziende virtuose e le emersioni spontanee con previsione di incentivi consequenziali alla risoluzione delle situazioni di irregolarità;

- integrazione dei dati a disposizione, attingendo, attraverso strumenti convenzionali, alle informazioni in possesso di altre amministrazioni che possano contribuire a ricostruire il collegamento tra la situazione economica dell'azienda (produzione, ricavi, costi valore aggiunto), il fattore lavoro e il rapporto contributivo.

Per raggiungere tali obiettivi è stato avviato un progetto sperimentale volto proprio a valutare nel suo complesso l'affidabilità contributiva delle imprese attraverso la costruzione di appositi indicatori che saranno sottoposti a specifici test di funzionamento. Sul piano dell'approccio col mondo economico, saranno introdotti nuovi strumenti accanto a quelli tradizionali, volti a promuovere la collaborazione tra l'Istituto e il mondo aziendale e in grado di stimolare politiche di *compliance* interne alle singole realtà produttive.

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 rapporti fiscali europei e internazionali; i tre Servizi di collegamento designati dall'Autorità competente per procedere a scambi diretti di informazioni sono l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, ed il Comando generale della Guardia di Finanza. Il C.L.O. ha il ruolo di promuovere la cooperazione internazionale, di monitorare l'attività svolta dai Servizi di collegamento, di assicurare l'equilibrata distribuzione dei flussi informativi. I Servizi di collegamento gestiscono direttamente l'operatività dello scambio di informazioni. Essi provvedono a riversare ogni richiesta lavorata, sia in entrata sia in uscita, in una Banca dati condivisa con le altre strutture e con il C.L.O. (cosiddetta "banca dati CLO").

Nel corso del 2019, l'Amministrazione fiscale italiana ha ricevuto 2.097 richieste di cooperazione in ambito IVA e ne ha inviate 2.738. Le risposte inviate dall'Italia a richieste ricevute dall'estero sono state 1.874, mentre quelle ricevute dall'estero a fronte di richieste italiane sono state 2.399. Nella Tabella 4.B.1 si riporta un riepilogo complessivo, con ripartizione per singolo Stato membro dell'Unione europea.

TABELLA 4.B.1: SCAMBIO DI INFORMAZIONI IVA. ANNO 2019

	Richieste ricevute	Risposte inviate	Richieste inviate	Risposte ricevute
Austria	63	51	116	98
Belgio	48	43	35	34
Bulgaria	214	205	112	106
Cipro	6	6	35	38
Croazia	57	51	40	34
Danimarca	10	9	2	2
Estonia	0	0	13	14
Finlandia	8	7	2	2
Francia	73	67	72	66
Germania	498	423	1014	907
Grecia	75	66	130	73
Irlanda	8	8	10	9
Lettonia	66	61	33	30
Lituania	42	39	19	18
Lussemburgo	5	4	8	8
Malta	8	8	25	23
Paesi Bassi	58	53	195	157
Polonia	209	193	113	92
Portogallo	35	32	19	18
Regno Unito	35	32	57	41
Repubblica Ceca	101	85	77	73
Repubblica Slovacca	74	69	101	94
Romania	96	81	62	52
Slovenia	111	100	106	90
Spagna	55	48	120	101
Svezia	1	1	6	5
Ungheria	141	132	216	214
Totale	2.097	1.874	2.738	2.399

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 e dall'articolo 12 della Direttiva UE 2011/16. Tali controlli sono finanziati dal Programma comunitario Fiscalis. Nel corso del 2019, l'Italia ha partecipato a cinque controlli multilaterali promossi da altri Stati membri e, in qualità di Paese capofila, ha lanciato tre nuovi controlli multilaterali. Le indagini amministrative, coordinate dal C.L.O., sono state innescate dall'Agenzia delle entrate.

Nella Tabella 4.B.2 sono riportati tutti i controlli multilaterali del 2019, sia quelli promossi direttamente dall'Italia, che quelli promossi da altri Stati membri, a cui l'Italia ha preso parte.

TABELLA 4.B.2: CONTROLLI MULTILATERALI

Settore	Paese Capofila	Altri Paesi
Dividendi	Italia	Regno Unito
Prodotti Alcolici	Regno Unito	Belgio, Cipro, Germania, Francia, Italia.
Commercio di automobili	Austria	Germania, Italia
Transfer Pricing	Germania	Italia
Prodotti Alcolici	Regno Unito	Bulgaria, Cipro, Italia, Olanda, Spagna, Ungheria
Commercio prodotti elettronici	Austria	Germania, Italia, Lituania, Portogallo, Polonia, Repubblica Ceca, Svezia, Slovacchia.
Commercio prodotti elettronici	Italia	Austria, Ungheria
Commercio prodotti elettronici	Italia	Bulgaria, Croazia, Ungheria

Eurofisc

Il Regolamento UE 904/2010 ha anche istituito EUROFISC, un *network* di cooperazione amministrativa in ambito IVA che funziona come meccanismo di *early warning* rispetto a casi di frodi in settori specifici. I funzionari dei diversi Stati membri cooperano interagendo attraverso un rapporto diretto, assistiti dal supporto logistico e organizzativo della Commissione europea. La Direttiva 8 ottobre 2010 del Ministro dell'economia e delle finanze ha disposto la partecipazione congiunta ad EUROFISC dell'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e dalla Guardia di Finanza, nella loro qualità di Servizi di collegamento con un coordinamento nell'ambito della cosiddetta "cabina di regia".

Nel corso del 2016 l'Italia è passata da Paese osservatore a membro ufficiale del Gruppo di lavoro 2 di EUROFISC dedicato alle frodi sul commercio di automobili, imbarcazioni e velivoli. In seno ad EUROFISC sono stati costituiti, inoltre, due ulteriori Gruppi di lavoro: il n. 5 dedicato alla frode sul commercio elettronico e il n. 6 dedicato all'analisi dei fenomeni di frode emersi attraverso l'utilizzo del sistema informativo TNA¹²². L'Italia partecipa ad entrambi i gruppi.

122 "Transaction Network Analysis ("TNA") è una piattaforma software, ad uso esclusivo dei membri di EUROFISC, in grado di raccogliere ed analizzare in modo automatizzato i dati contenuti nel sistema VIES. Sfruttando tali dati insieme alle informazioni aggiuntive scambiate attualmente in Eurofisc, il software sarà in grado di individuare "network" di società coinvolte in operazioni di frode all'Iva intracomunitaria, migliorando la tempistica di intervento e fornendo un importante valore aggiunto connesso all'unificazione della fase di analisi. Attualmente infatti ogni SM accede ai dati scambiati in Eurofisc ed effettua proprie

Nel mese di gennaio 2020, è entrato definitivamente in vigore il Regolamento 1541/2018 che modifica il Regolamento 904/2010 per la cooperazione amministrativa in materia di IVA. Il Regolamento contiene misure rafforzate per la lotta alla frode IVA che vanno oltre il consueto scambio di informazioni. Tra queste misure: la collaborazione di EUROFISC con autorità non fiscali deputate alla lotta alla frode IVA e l'allargamento delle attuali basi dati informatiche anche a dati di natura non fiscale.

Inoltre, il Regolamento 904/2010, così modificato, prevede:

- lo sviluppo dello scambio di dati tra i funzionari del *network* EUROFISC e le autorità europee antifrode (OLAF, Europol) nei casi di frodi transfrontaliere di rilevante entità;
- l'introduzione di verifiche congiunte (*joint audits*). Le ragioni per l'introduzione degli *audit* congiunti si fondano sull'opportunità di consentire ai funzionari di due o più amministrazioni fiscali di formare un unico gruppo coeso e di partecipare attivamente a un'indagine amministrativa. Tale gruppo potrà esaminare le operazioni transfrontaliere di uno o più soggetti passivi correlati (sia persone fisiche che persone giuridiche), incluse le operazioni che coinvolgono società affiliate stabilite nei Paesi partecipanti;
- l'allargamento delle attuali basi dati informatiche anche ai dati sulle importazioni doganali e ad altre informazioni di natura non fiscale;
- l'accesso ai dati di immatricolazione dei veicoli.

L'Italia ha partecipato ad un apposito Gruppo di lavoro istituito dalla Commissione europea con il compito di esaminare gli aspetti pratici relativi alla collaborazione tra EUROFISC ed OLAF/EUROPOL e individuare le tipologie di informazioni da scambiare. Nel corso del 2019, infine, è stato implementato l'accesso dei funzionari di EUROFISC ai dati di immatricolazione dei veicoli (EUCARIS).

La cooperazione internazionale nel settore dell'imposizione diretta

In ambito europeo la cooperazione amministrativa nel campo della fiscalità diretta è disciplinata dalla Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, che è stata 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 rapporti fiscali europei e internazionali), e due Servizi di collegamento, designati dall'Autorità competente per procedere a scambi diretti di informazioni,

elaborazioni, ciò comporta inevitabilmente una duplicazione delle analisi ed una totale assenza di coordinamento.

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, i dazi doganali e le accise (disciplinate da altri strumenti di cooperazione). 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: COOPERAZIONE EUROPEA. ANNO 2019

	Numero di richieste inviate	Numero di richieste ricevute	Numero di risposte inviate	Numero di risposte ricevute	Numero di informazioni spontanee inviate	Numero di informazioni spontanee ricevute
Austria	14	3	2	8	25	6
Belgio	2	2	0	2	29	1
Bulgaria	11	2	1	7	3	0
Cipro	4	0	0	6	0	0
Croazia	2	1	1	2	13	4
Danimarca	1	1	1	1	9	2
Estonia	0	1	0	0	0	0
Finlandia	0	0	0	0	7	0
Francia	11	52	34	6	189	1
Germania	21	28	30	17	174	7.541
Grecia	0	4	3	0	23	0
Irlanda	24	0	0	10	12	0
Lettonia	1	5	4	1	0	1
Lituania	4	2	1	5	0	0
Lussemburgo	39	0	1	41	19	0
Malta	11	6	0	10	2	0
Olanda	11	14	12	21	58	2
Polonia	2	47	41	1	44	3
Portogallo	60	16	14	82	25	0
Regno Unito	48	7	5	31	123	1
Rep. Ceca	3	8	5	0	22	0
Romania	20	12	25	8	13	0
Slovacchia	7	8	4	4	13	0
Slovenia	7	4	4	6	9	2
Spagna	15	52	43	8	108	5
Svezia	2	1	0	2	25	0
Ungheria	18	7	6	14	22	0
Totale	338	283	237	293	967	7.569

In ambito internazionale la cooperazione amministrativa nel campo della fiscalità diretta si basa sulle Convenzioni contro le doppie imposizioni, che generalmente prevedono una disposizione sullo scambio di informazioni, sui

cosiddetti *Tax information exchange agreements* (TIEA), sulla Convenzione multilaterale OCSE/Consiglio d'Europa, sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale. Sulla base di tali strumenti, nella Tabella 4.B.4 vi è un riepilogo complessivo con i dettagli.

TABELLA 4.B.4: RICHIESTE DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE. ANNO 2019

	Numero di richieste inviate	Numero di richieste ricevute	Numero di risposte inviate	Numero di risposte ricevute	Numero di informazioni spontanee inviate	Numero di informazioni spontanee ricevute
Albania	4	3	3	3	0	0
Andorra	0	0	0	0	0	0
Arabia Saudita	2	0	0	2	1	0
Argentina	0	3	1	0	12	0
Armenia	0	0	0	0	0	0
Aruba	0	0	0	0	1	0
Australia	1	0	0	0	25	0
Azerbaijan	0	1	0	0	0	0
Bhutan	0	37	18	0	0	0
Bielorussia	0	0	1	0	0	0
Bolivia	0	0	0	0	0	0
Bosnia Erzegovina	2	0	0	1	0	0
Botswana	0	0	0	0	0	0
Brasile	7	0	0	5	63	0
Brunei Darussalam	0	0	0	0	1	0
Canada	2	0	0	3	27	0
Cile	0	0	0	0	9	0
Cina	2	0	0	0	94	0
Citta del Vaticano	1	1	2	1	0	0
Colombia	0	0	0	0	6	0
Corea del Nord	0	0	0	0	16	0
Corea del Sud	0	0	1	2	1	0
Costa d'Avorio	0	1	0	0	5	0
Costa Rica	0	0	0	2	0	0
Ecuador	1	0	0	1	0	0
Egitto	0	0	0	0	2	0
Eire	6	0	0	4	12	0
Emirati Arabi Uniti	4	0	0	2	14	0
Federazione Russa	0	4	1	15	35	0
Giappone	1	3	0	3	25	0
Gibilterra	1	0	0	0	0	0
Giordania	1	0	0	0	0	0
Guernsey	6	0	0	6	0	0
Hong Kong	0	0	0	3	0	0
India	1	0	0	1	30	0
Indonesia	0	4	0	0	36	0
Iran	0	0	0	0	6	0
Islanda	0	0	0	0	0	0
Isola di Man	1	0	0	0	0	0
Isole Falkland	0	0	0	0	2	0
Isole Vergini Britanniche	2	0	0	0	0	0
Israele	0	1	1	0	0	0

XVIII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI – Doc. LVII, n. 3-bis ALLEGATO IV

Kenya	0	0	0	0	4	0
Liberia	1	2	2	1	0	0
Libia	2	0	0	0	0	0
Liechtenstein	1	0	0	1	0	0
Macao	1	1	1	1	0	0
Macedonia	30	0	0	27	19	0
Madagascar	0	0	0	0	5	0
Malawi	0	1	1	0	0	0
Marocco	0	0	0	0	0	0
Martinica	4	6	0	0	2	0
Mauritania	0	0	0	0	2	0
Moldavia	0	0	0	1	0	0
Monaco	15	0	0	12	24	0
Mongolia	1	2	1	1	0	0
Montserrat	2	0	0	2	3	0
Norvegia	0	0	0	0	1	0
Nuova Zelanda	0	0	0	2	0	0
Oman	0	30	29	0	7	3
Pakistan	2	0	0	2	5	0
Palau	0	0	0	0	0	0
Panama	43	14	13	2	58	1
Peru	0	0	0	0	2	0
Qatar	1	17	13	0	44	2
Repubblica Centrafricana	0	0	0	0	3	0
Repubblica del Congo	17	3	2	10	123	0
Repubblica Democratica del Congo	0	4	1	0	23	0
Saint Kitts e Nevis	4	7	6	2	13	0
San Marino	5	18	13	1	0	0
Sao Tome e Principe	5	0	0	3	4	0
Serbia	4	0	0	0	0	0
Singapore	3	0	0	3	3	0
Sri Lanka	2	3	2	2	9	1
Stati Uniti d'America	11	18	14	7	108	4
Sud Africa	1	0	0	0	0	0
Sudan	17	1	1	15	214	0
Suriname	0	0	0	0	15	0
Svizzera	9	0	0	55	0	0
Tagikistan	2	1	0	2	25	0
Tailandia	8	1	1	3	68	0
Territori Britannici dell'Oceano Indiano	0	0	0	0	10	0
Tunisia	0	2	0	11	0	0
Turchia	1	0	0	0	0	0
Ucraina	3	45	47	3	4	0
Uganda	0	3	3	0	33	0
Uzbekistan	1	0	0	0	5	0
Vanuatu	0	4	4	0	0	0

Venezuela	4	2	2	2	22	0
Zimbabwe	0	0	0	0	4	0
Totale	245	243	184	225	1285	11

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 attraverso il rafforzamento della trasparenza, tenuto conto del fatto che i redditi non dichiarati e non tassati riducono notevolmente il gettito fiscale nazionale delle singole giurisdizioni.

In ambito OCSE è stato approvato, nel 2014, uno *standard* comune per lo scambio automatico di informazioni finanziarie (*Common Reporting Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*). Tale *standard* prevede l'obbligo, in capo alle Amministrazioni finanziarie degli Stati che si sono impegnati, di scambiarsi automaticamente i dati relativi ai conti finanziari, detenuti da soggetti non residenti, ad esse trasmessi dalle istituzioni finanziarie (banche, fondi comuni, assicurazioni, trust, fondazioni ecc.), localizzate nel loro territorio. Nel 2019 hanno scambiato informazioni in modo automatico 94 giurisdizioni.¹²³

Ci sono state, in questi anni, varie iniziative rilevanti in tema di cooperazione amministrativa nel settore dell'imposizione diretta. Con la Direttiva 2015/2376/UE del Consiglio dell'8 dicembre 2015 (cd. DAC 3), l'Unione europea è intervenuta sulla trasparenza dei *ruling* (strumento di collaborazione contribuente - Amministrazione, in quanto consente agli operatori economici di avere certezza degli esiti fiscali delle proprie attività, specie laddove le attività si effettuano *cross-border* e potrebbero essere oggetto di doppia tassazione). La Direttiva n. 2016/881/UE del 25 maggio 2016 (cd. DAC 4) ha apportato alcune rilevanti modifiche alla Direttiva n. 2011/16/UE, estendendo l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese. Con la Direttiva 2016/2258 del Consiglio del 6 dicembre 2016 (cd. DAC 5), è stato previsto l'accesso da parte delle autorità fiscali ad alcuni meccanismi, procedure, documenti e informazioni disciplinati nella Direttiva antiriciclaggio. Nel 2018, è stata approvata la direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6) del Consiglio del 25 maggio 2018, riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione. La DAC 6 rappresenta l'attuazione in ambito UE delle raccomandazioni contenute nel Rapporto sull'Azione 12 del progetto OCSE/G20

¹²³ AEOI Implementation Report 2019

BEPS. In ambito OCSE sono state adottate le *mandatory disclosure rules* finalizzate alla rendicontazione di schemi elusivi realizzati con l'obiettivo di minimizzare il carico fiscale.

Il *Global Forum* sulla trasparenza fiscale¹²⁴ e lo scambio di informazioni a fini fiscali ad oggi comprende 161 giurisdizioni tutte soggette ad un processo di valutazione e di revisione tra pari (*Peer review*) sull'attuazione legislativa e pratica. Il processo di Peer Review nell'ambito dello scambio su richiesta è stato rafforzato con l'avvio del secondo round di *peer review* in base ai nuovi *Terms of Reference 2016* che hanno visto in particolare l'integrazione dei requisiti relativi alla identificazione dei titolari effettivi (*beneficial owners*) di entità giuridiche opache. L'Italia è stata valutata nel corso del 2017 ottenendo la valutazione massima (*compliant*). E' in corso la definizione dei criteri per la valutazione dello scambio automatico.

Box 4.B.1: Elusione fiscale internazionale

L'attuazione del pacchetto *Base Erosion and Profit Shifting* e il programma di lavoro OCSE sulla *digital economy*

Il pacchetto finale di misure BEPS è stato approvato dal G20 al Summit di Antalya del novembre 2015. Le 15 Azioni in cui il progetto BEPS si articola sono finalizzate ad assicurare che il contesto fiscale internazionale sia caratterizzato da maggiore coerenza tra sistemi di tassazione societaria, più trasparenza nella tassazione delle imprese multinazionali, allineamento della tassazione al luogo di creazione del valore. La finalità ultima è quella di combattere l'elusione fiscale internazionale rendendo più difficile lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta tassazione verso quelli con pressione fiscale bassa o nulla.

Per favorire un pieno coinvolgimento e un'ampia partecipazione, anche dei Paesi non membri del G20 né dell'OCSE, e per ottenere il loro impegno concreto ad applicare le misure BEPS, l'OCSE, su richiesta del G20, ha istituito nel giugno 2016 l'*Inclusive Framework on BEPS*, che conta 137 membri (dati dicembre 2019), che operano *on equal footing* con l'obiettivo di assicurare il monitoraggio sull'implementazione delle misure BEPS. In particolare, tutti i membri dell'*Inclusive Framework* si sono impegnati al rispetto dei quattro *minimum standard*: contrasto alle pratiche fiscali dannose; abuso dei trattati; *reporting* delle informazioni da parte dei gruppi multinazionali (*Country-by-country Reporting*); meccanismi più efficaci per la risoluzione delle controversie internazionali in materia di doppia imposizione. In questa fase, su queste misure obbligatorie sono in corso processi di monitoraggio svolti grazie ad esami fra pari (*peer reviews*).

Le restanti Azioni BEPS, pur non rappresentando uno *standard* minimo, sono indirizzate alla stessa finalità di contrasto all'elusione fiscale internazionale. In particolare, sulla scorta di quanto già realizzato con l'Azione 1, riguardante le sfide poste dall'economia digitale, in ambito OCSE è in discussione la riforma delle regole internazionali di tassazione per affrontare le sfide poste dalla digitalizzazione dell'economia e dalla concorrenza fiscale internazionale.

¹²⁴ <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

Il programma di lavoro dell'OCSE è articolato su due pilastri:

- il primo pilastro affronta le sfide della digitalizzazione e globalizzazione dell'economia e mira a rivedere le regole di tassazione e di allocazione dei profitti delle multinazionali;
- il secondo pilastro, definito "global anti-base erosion (GloBE) proposal" affronta il tema del contrasto allo spostamento artificiale dei profitti in giurisdizioni a bassa tassazione e mira ad introdurre il principio della tassazione minima effettiva dei profitti delle multinazionali. Il mandato del G20 è di raggiungere un accordo globale entro il 2020.

L'attuazione dell'Azione 15 del BEPS (*Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties*) è stata conseguita mediante la "Convenzione Multilaterale per l'attuazione di misure relative alle Convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti". La Convenzione multilaterale è stata ad oggi firmata da 94 giurisdizioni ed è entrata in vigore il primo luglio 2018. Essa, una volta ratificata, consentirà di modificare il *network* dei trattati fiscali di carattere bilaterale, aggiornandoli con le disposizioni definite dal progetto BEPS. In particolare, le disposizioni della Convenzione multilaterale produrranno effetti sui singoli trattati fiscali esistenti dei Paesi firmatari sostituendo o integrando talune disposizioni contenute nei trattati bilaterali, oppure aggiungendosi a queste ultime.

Nella Convenzione multilaterale sono state anzitutto incluse le disposizioni relative ai trattati fiscali che costituiscono *minimum standard* del BEPS. Due di tali *minimum standard* afferiscono all'Azione 6 del BEPS, relativa alla prevenzione dall'abuso dei trattati, e uno riguarda l'Azione 14 del BEPS, relativa ai meccanismi di risoluzione delle controversie. I Paesi firmatari della Convenzione multilaterale sono tenuti ad adottare le disposizioni che costituiscono *minimum standard* del BEPS. Inoltre, nella Convenzione multilaterale sono state incluse anche diverse disposizioni che non costituiscono *minimum standard*. Relativamente a queste ultime, la Convenzione multilaterale prevede meccanismi di flessibilità che consentono ai Paesi firmatari di scegliere di non adottare, completamente o parzialmente, tali disposizioni.

La trasposizione in Europa di una parte delle Raccomandazioni raggiunte grazie ai lavori BEPS è avvenuta con l'adozione di diverse Direttive finalizzate all'attuazione uniforme da parte degli Stati membri delle misure BEPS, comprese quelle che non sono *minimum standard*. Oltre all'approvazione della Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, poi emendata dalla Direttiva 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017 che ha aggiunto, a quelle già previste, nuove ipotesi di operazioni elusive che danno luogo a disallineamenti da strumenti finanziari ibridi, a dicembre 2015 è stata adottata la Direttiva per lo scambio informazioni sui *ruling* (Direttiva 2015/2376/UE del Consiglio), recepita nell'ordinamento italiano con il Decreto Legislativo n. 32/2017. Sempre nel 2015, gli Stati membri hanno raggiunto l'accordo politico sul recepimento del principio di sostanzialità (*nexus approach*) delle attività incentivate con i regimi di tassazione agevolata del reddito da beni intangibili (c.d. *patent box*) elaborata nel progetto BEPS. Infine, sono state attuate in ambito UE la raccomandazioni contenute nel Rapporto sull'Azione 12 del progetto OCSE/G20 BEPS, che contiene *best practices* per l'elaborazione di *mandatory disclosure rules* finalizzate alla rendicontazione di schemi elusivi realizzati con l'obiettivo di minimizzare il carico fiscale. Si tratta della Direttiva 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa, riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (c.d. "DAC6"), con la quale si introducono obblighi per taluni intermediari di fornire all'Amministrazione finanziaria informazioni sugli schemi transfrontalieri evasivi e elusivi promossi o resi disponibili ai clienti.

L'impegno dell'UE è andato ben oltre rispetto a quanto raggiunto in sede OCSE, con l'obiettivo di diffondere i principi del buon governo fiscale nei Paesi terzi con i quali l'UE ha maggiori legami economici e finanziari. Il processo, presieduto dal Gruppo del Codice di condotta, si è basato sul dialogo e la cooperazione con i Paesi terzi di rilevanza per l'Unione europea per

stimolare il recepimento nelle loro legislazioni dei principi di buon governo fiscale basati sugli *standard* condivisi a livello internazionale:

- trasparenza fiscale;
- equa tassazione;
- attuazione delle misure esito del progetto BEPS.

La prima lista UE dei Paesi non cooperativi è stata adottata mediante le Conclusioni del Consiglio UE del 5 dicembre 2017. Tali Conclusioni contenevano due elenchi: l'Annex I con le giurisdizioni terze che si erano mostrate non cooperative e l'Annex II che riportava gli impegni assunti dalle giurisdizioni terze ad adeguare i loro sistemi fiscali ai suddetti principi. Il Gruppo ha verificato durante il 2018 e il 2019 l'adeguamento ai principi di buon governo fiscale delle giurisdizioni che si erano impegnate in tal senso. La prima revisione sistematica della lista e quindi dei due elenchi suddetti è avvenuta a fine 2018 (data in cui dovevano essere attuati la maggioranza degli impegni presi dalle giurisdizioni sottoposte a monitoraggio). La nuova lista è stata validata dalle Conclusioni del Consiglio del 12 marzo 2019.

La seconda revisione della lista che ha verificato l'attuazione degli impegni la cui scadenza era fissata a fine 2019, è stata validata con le Conclusioni del Consiglio del 18 febbraio 2020. Il prossimo aggiornamento è previsto per ottobre 2020.

I lavori del Gruppo Codice sulla lista sui criteri dell'equa tassazione e, in particolare, sui requisiti di sostanza economica per le imprese che si localizzano nelle giurisdizioni a zero o nulla tassazione di impresa, sono stati ripresi e adottati anche in ambito OCSE. In particolare, il *Forum on Harmful Tax Practices* dell'OCSE ha definito uno *standard* condiviso globalmente sul requisito di sostanza che le predette giurisdizioni devono introdurre nei loro sistemi fiscali, completando così il quadro delle misure di contrasto alle pratiche fiscali dannose. La maggior parte delle giurisdizioni si sono adeguate e, al momento, è in fase di definizione la metodologia di monitoraggio e le modalità di scambio spontaneo, con i Paesi interessati, delle informazioni sulle entità localizzate nei territori a zero o nulla tassazione di impresa.

Il 2020 è stato caratterizzato da importanti progressi nelle statistiche sulle attività globali delle multinazionali, che rappresentano un passaggio fondamentale ai fini della misurazione dei fenomeni BEPS. Nell'ambito dell'Azione 11 del progetto OCSE/G20 BEPS, dedicata alla misurazione statistica dei fenomeni BEPS, i Paesi, rilevando l'esigenza di nuove fonti di dati, si erano impegnati alla pubblicazione periodica di statistiche aggregate e anonimizzate sui CbCR, al fine di supportare l'analisi economica e statistica delle attività globali delle multinazionali e dei fenomeni BEPS.

L'8 luglio 2020 l'OCSE ha pubblicato per la prima volta le statistiche sui CbCR per l'anno d'imposta 2016. Le statistiche rappresentano la distribuzione internazionale delle attività economiche e fiscali di circa 4.000 multinazionali con headquarter in 26 Paesi e che operano in oltre 100 Paesi. Le statistiche sono state preparate e fornite all'OCSE dalle singole amministrazioni fiscali, per l'Italia la fornitura è stata effettuata dal Dipartimento delle Finanze. I dati sono stati analizzati nell'ambito di una sezione dedicata della seconda edizione della pubblicazione OCSE *Corporate Tax Statistics*, mentre le tavole statistiche possono essere consultate sul database online dell'OCSE¹²⁵. La pubblicazione dei CbCR è stata accompagnata da un disclaimer che ne evidenzia i limiti, richiedendo quindi cautela nell'analisi e interpretazione, quantomeno per questa prima edizione.¹²⁶ Uno dei principali

¹²⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/corporate-tax-statistics-database.htm>;
https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI

¹²⁶ www.oecd.org/tax/tax-policy/anonymised-and-aggregatedcbcr-statistics-disclaimer.pdf.

limiti deriva dall'approccio non uniforme adottato dalle multinazionali rispetto all'inclusione dei dividendi infra-gruppo nella variabile dei profitti, che potrebbe dar luogo a interpretazioni distorte delle variabili fiscali desunte dai CbCR. I dividendi infra-gruppo sono, infatti, caratterizzati da un trattamento fiscale peculiare per cui diversi regimi fiscali ne prevedono la quasi totale esenzione, poiché i profitti che hanno generato tali dividendi sono normalmente già stati assoggettati a tassazione societaria¹²⁷. Uno degli indicatori più utilizzati per verificare la tassazione cui sono soggetti i profitti in un paese è l'aliquota di tassazione effettiva, ossia il rapporto tra imposte dovute nel paese e profitti riportati nel paese. Il rapporto tra imposte e profitti al lordo dei dividendi potrebbe risultare in aliquote effettive molto basse soprattutto nel paese della capogruppo, che è generalmente l'entità del gruppo che riceve i dividendi. L'Italia è uno dei quattro Paesi che hanno svolto un'analisi di approfondimento sulla rilevanza del fenomeno. Dall'analisi sui CbCR italiani si evince che la maggior parte delle multinazionali italiane ha riportato i dividendi all'interno della variabile dei profitti.¹²⁸ Sono tuttavia in corso iniziative in ambito OCSE volte a migliorare la coerenza dei dati, sia sul piano della Guidance sulla compilazione dei CbCR, che prevede che nella compilazione futura dei CbCR i profitti siano al netto dei dividendi, sia sul piano statistico per la validazione e il miglioramento dell'affidabilità dei dati nelle prossime edizioni.

Pur sottolineando i limiti dei dati, l'OCSE individua nel rapporto *Corporate Tax Statistics* alcune indicazioni preliminari sulle tendenze BEPS desumibili dalle nuove statistiche CbCR per il 2016. In particolare si osserva un disallineamento tra il luogo in cui sono riportati i profitti e il luogo in cui viene svolta l'attività economica. In particolare l'analisi per gruppi di Paesi in base al livello di reddito mostra che i Paesi ad alto reddito rappresentano una quota maggiore in termini di addetti e di immobilizzazioni materiali (rispettivamente 32% e 35%) rispetto ai profitti (28%), mentre i cosiddetti *investment hubs* (individuati dall'OCSE come i Paesi che presentano una quota di stock di IDE in percentuale del PIL superiore al 150%)¹²⁹ vengono riportati il 25% dei profitti a fronte del 4% degli addetti e dell'11% delle immobilizzazioni materiali. Con riferimento alle variabili fiscali, i Paesi ad alto reddito rappresentano il 37% delle imposte dovute rispetto al 10% degli *investment hubs*.

I CbCR rappresentano un'importante strumento di analisi anche per le amministrazioni fiscali nazionali. Le singole amministrazioni fiscali hanno accesso ai microdati dei CbCR compilati dalle singole multinazionali, sebbene solo delle multinazionali domestiche e delle multinazionali straniere che hanno una presenza fisica nel proprio paese (es. multinazionali estere presenti in Italia). Rispetto ai dati analizzati dall'OCSE - aggregati e anonimizzati - i dati a disposizione delle amministrazioni fiscali nazionali presentano un maggiore livello di dettaglio (microdati) ma una copertura geografica più limitata, in quanto non è possibile conoscere le informazioni sui CbCR compilati da multinazionali estere che non sono presenti in Italia.

Il Dipartimento delle finanze ha costruito un database basato sui microdati CbCR ricevuti dall'Italia, utilizzato sia per l'analisi descrittiva delle attività globali delle multinazionali italiane sia per sviluppare un'analisi dei fenomeni BEPS. Tali analisi saranno rese pubbliche nell'ambito di due working papers della collana del Dipartimento Finanze (DF working papers). Con riferimento alle multinazionali italiane, l'analisi dei CbCR mostra che i circa il 60% dei profitti positivi globali delle multinazionali italiane è localizzato in Paesi ad alto reddito

¹²⁷ A meno che tali profitti siano stati generati in Paesi privi di tassazione societaria o che applicano regimi di tassazione molto favorevoli.

¹²⁸ <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/italy-cbcr-2016-country-specific-analysis.pdf>.

¹²⁹ Il rapporto tra IDE e PIL è individuato nell'ambito del rapporto finale dell'Azione 11 BEPS come uno dei possibili indicatori BEPS.

(escludendo l'Italia). Nei Paesi ad alto reddito sono inoltre presenti il 54% delle immobilizzazioni materiali e il 55% degli addetti. Negli *Investment hubs*¹³⁰ sono invece presenti il 14% dei profitti positivi globali delle multinazionali italiane e il 4% delle immobilizzazioni materiali e degli addetti. Con riferimento alla tassazione effettiva delle multinazionali italiane, si osservano aliquote mediane pari al 18% in Italia e al 16% all'estero¹³¹. Il dato medio è invece pari al 55% in Italia e al 16% all'estero. Si segnala in ogni caso che tali valori potrebbero sottostimare la tassazione effettiva nella misura in cui alcune multinazionali potrebbero aver incluso i dividendi nella variabile dei profitti. Il dato medio elevato per l'Italia potrebbe essere causato dalla presenza di *outliers*.

L'analisi d'impatto delle proposte di riforma della tassazione internazionale delle multinazionali

Il 2020 è stato un anno di importanti progressi anche rispetto all'analisi economica delle proposte di riforma delle regole fiscali internazionali di tassazione delle multinazionali indirizzate in particolare, anche se non esclusivamente, alle multinazionali digitali (Pillar 1 e Pillar 2). L'analisi d'impatto ha beneficiato della nuova fonte di dati rappresentata dai CbCR. Il lavoro sarà finalizzato entro la fine del 2020, tuttavia a febbraio 2020 l'OCSE ha realizzato un *webinar* per illustrare al pubblico le stime preliminari delle analisi. I risultati sono da intendersi non come numeri puntuali ma come un'indicazione di direzione e di entità dell'impatto, stante sia alcune limitazioni nei dati che non consentono di simulare in modo assolutamente preciso tutti parametri oggetto di riforma, sia l'incertezza dovuta al fatto che alcuni aspetti della riforma sono in fase di definizione¹³².

L'analisi d'impatto è articolata in due parti, un'analisi degli effetti sulla base imponibile e sul gettito e un'analisi dell'effetto sugli investimenti. Sotto il primo profilo si stima che l'attuazione congiunta dei due pilastri determinerebbe un aumento di gettito globale da tassazione societaria fino al 4 per cento (corrispondente a circa 100 miliardi di dollari). L'effetto del pillar 1 a livello globale è più modesto (inferiore all'1 per cento del gettito globale) in quanto la riforma introduce una riallocazione di parte dei profitti secondo un nuovo criterio. Sebbene a livello globale l'effetto sia modesto, a livello di singoli Paesi si potrebbero registrare riduzioni non trascurabili di base imponibile a beneficio di altri paesi. In particolare le stime OCSE sugli effetti per gruppi di Paesi classificati in base al livello di reddito suggeriscono che la redistribuzione avverrebbe a svantaggio degli *investment hubs* e a beneficio degli altri gruppi di Paesi (alto reddito, medio reddito e basso reddito). Si osserva in ogni caso un incremento di gettito dovuto al fatto che, per effetto delle nuove regole, alcuni profitti sarebbero riallocati da Paesi a bassa imposizione fiscale a Paesi con imposizione fiscale più elevata. L'effetto del Pillar 2 è invece più significativo in quanto consiste nell'introduzione di un livello minimo di tassazione per i profitti delle multinazionali. Le stime OCSE tengono conto anche dei effetti comportamentali derivanti dall'attuazione del Pillar 2, in particolare sono incluse le reazioni delle multinazionali e dei governi. Con riferimento alle reazioni delle multinazionali, poiché il Pillar 2 avrebbe l'effetto di limitare la competizione fiscale, fissando una soglia minima di tassazione effettiva sulle multinazionali in ogni paese in cui esse operano, si osserverebbe una riduzione dell'incentivo per le multinazionali a spostare i profitti al solo fine di beneficiare di un trattamento fiscale più favorevole, con una conseguente diminuzione spontanea del *profit shifting*. Con riferimento alle reazioni dei

¹³⁰ L'elenco di Paesi "Investment hubs" individuati dal DF è leggermente diverso da quello individuato dall'OCSE essenzialmente per l'utilizzo di diverse fonti di dati.

¹³¹ Il dato si riferisce alle sole multinazionali italiane che presentano imposte non negative in Italia e all'estero.

¹³² <https://www.oecd.org/tax/beps/webcast-economic-analysis-impact-assessment-february-2020.htm>

governi, queste consistono invece nella possibile decisione per i Paesi che attualmente presentano una tassazione al di sotto della soglia minima, di innalzare il livello di tassazione effettiva al livello della soglia minima, in modo da appropriarsi del maggior gettito che sarebbe comunque ad appannaggio di altri Paesi.

L'analisi OCSE stima anche l'impatto della riforma sugli investimenti. Le principali conclusioni al riguardo sono che la riforma avrebbe un impatto minimo sulla tassazione degli investimenti e consentirebbe di aumentare la rilevanza di fattori non fiscali nelle scelte di localizzazione degli investimenti, quali la disponibilità di infrastrutture adeguate o il livello di educazione della forza lavoro, con effetti positivi sull'efficienza economica.

C) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO

Si conferma, anche per l'anno 2019, il contributo dell'Ispettorato nazionale del lavoro all'attività internazionale, attraverso la costante collaborazione e l'attiva partecipazione di propri rappresentanti agli incontri su materie di competenza dell'Agenzia nell'ambito di organismi e gruppi di lavoro comunitari e internazionali, con particolare riferimento a quelli operanti all'interno dello SLIC (*Senior Labour Inspectors Committee*), al ECPW (*Committee of Experts on Posting of Workers*) e alla EMPL/UDW (*European Platform Undeclared Work*), su invito dei delegati italiani (Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - DG dei rapporti di lavoro e delle relazioni industriali) in seno alla Piattaforma.

L'INL ha curato i rapporti con le delegazioni straniere contribuendo al proficuo svolgimento di incontri con tre delegazioni (due coreane e una cinese), al fine di fornire agli organi ispettivi di tali Paesi informazioni e chiarimenti sull'attività di vigilanza effettuata dal personale ispettivo in servizio presso gli Uffici territoriali dell'Agenzia, volta al contrasto del lavoro sommerso, dell'occupazione irregolare e dello sfruttamento dei lavoratori.

Si evidenzia, inoltre, che nell'ambito dello SLIC *LI exchange program*, sono state realizzate due visite ispettive di due ispettori italiani - in Irlanda e in Germania - e una visita di un ispettore cipriota presso l'IIL di Milano e sono stati garantiti l'organizzazione ed il coordinamento necessari ad assicurare la partecipazione di tutte le amministrazioni coinvolte (INL, Regioni, INAIL, MLPS) alle attività della settimana di valutazione SLIC del sistema di ispezione italiano in materia di salute e sicurezza sul lavoro, nel mese di novembre.

L'INL ha curato la partecipazione di propri rappresentanti alle riunioni e alle attività del progetto europeo Eurodétachement "*Boosting transnational cooperation on posting of workers*" e la predisposizione di diverse relazioni su questioni di carattere internazionale nelle materie di competenza dell'INL a riscontro di specifiche richieste del Ministero vigilante o della Rappresentanza Permanente a Bruxelles.

È stato poi assicurato l'apporto di competenza dell'INL in relazione all'attuazione della normativa comunitaria, attraverso la partecipazione alle riunioni del *Subgroup on the transposition of Directive 2018/957/EU* della Commissione europea in materia di distacco transnazionale.

Infine, è stato garantito - nel corso dell'anno di riferimento - il coordinamento delle attività di cooperazione amministrativa tra Stati Membri in materia di distacco transnazionale attraverso l'utilizzo del Sistema di Informazione del Mercato Interno (IMI), provvedendo alla trasmissione di richieste di informazioni, di notifica e consegna documenti provenienti dagli Uffici territoriali e indirizzate alle autorità degli altri Paesi membri e assicurando, nel contempo, la tempestiva trattazione delle richieste di competenza inoltrate agli Ispettorati territoriali dalle altre autorità dell'Ue registrate in IMI per il tramite del NIMIC nonché l'invio delle richieste di recupero di sanzioni alle competenti Procure della Repubblica italiana.

5. NUOVI STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA PREVENZIONE E DEL CONTRASTO DELL'EVASIONE

A) DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITÀ

Il Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 ha introdotto, dal periodo d'imposta 2018, gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), che sostituiscono definitivamente gli studi di settore. Gli ISA rappresentano una nuova metodologia statistico-economica e fiscale basata sulla definizione di nuovi indicatori introdotti dall'Agenzia delle entrate atti a valutare l'affidabilità fiscale di imprese e lavoratori autonomi su una scala da 1 a 10, anche al fine di consentire a questi ultimi, sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti, l'accesso a un apposito regime premiale. Rispetto ai precedenti studi di settore, gli ISA sono stati concepiti con l'obiettivo di passare da indicatori funzionali a una logica di attività accertativa analitico-induttiva a indicatori basati sull'adempimento spontaneo degli obblighi tributari (*tax compliance*).

La prospettiva in cui gli ISA si inseriscono è rappresentativa di una nuova filosofia nella gestione del rapporto Fisco-contribuente attestata da una serie di provvedimenti emanati negli ultimi anni dall'Agenzia delle entrate: da strumento a disposizione dell'Amministrazione finanziaria finalizzato a dare maggiore efficacia e incisività all'attività di accertamento (studi di settore) a indicatori economico-statistici e fiscali (ISA) orientati a stimolare la cooperazione tra Fisco e contribuenti (*cooperative compliance*, intesa in senso lato¹³³) nonché a valorizzare l'affidabilità del contribuente tramite benefici premiali. Infatti, in base al punteggio raggiunto dall'impresa o dal lavoratore autonomo, sono riconosciuti specifici vantaggi, tanto maggiori quanto più alto è il livello di affidabilità fiscale calcolato dall'indice.

In questa sede si illustrano le statistiche relative ai dati degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale del periodo d'imposta 2018, cercando, ove possibile, di confrontarli con gli analoghi dati degli studi di settore del periodo d'imposta 2017. L'analisi è organizzata come segue: dopo questa rapida introduzione, viene delineata una breve panoramica sulla normativa degli ISA, quindi la metodologia relativa ai nuovi indici e l'analisi dei dati, con particolare riguardo al confronto tra il regime premiale degli ISA e degli studi di settore del 2017 e infine le conclusioni.

¹³³ Non ci si riferisce qui al "Regime di adempimento collaborativo", o Regime di *cooperative compliance* rivolto in particolare a imprese di grandi dimensioni, istituito con il Decreto Legislativo n. 128 del 5 agosto 2015.

Normativa sugli ISA

L'introduzione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale viene effettuata "al fine di promuovere l'adempimento degli obblighi tributari e il rafforzamento della collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti". L'art. 9-bis del D.L. 50/2017, disciplina i nuovi indici in maniera analitica, individuando finalità (comma 1), iter costitutivo e procedurale (commi 2, 3 e 5), ambiti di applicazione (comma 4) ed esenzione (commi 6 e 7), benefici e sanzioni (commi 11 e 16) dei nuovi strumenti. Ai sensi del comma 2 dell'art. 9-bis del D.L. 50/2017, gli ISA sono "approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze entro il 31 dicembre del periodo d'imposta per il quale sono applicati", mentre "le eventuali integrazioni degli indici, indispensabili per tenere conto di situazioni di natura straordinaria, (...) sono approvate entro il mese di febbraio del periodo d'imposta successivo a quello per il quale sono applicate". Inoltre, gli ISA sono sottoposti a revisione almeno ogni due anni.

I dati necessari per progettare, realizzare, costruire e applicare gli ISA sono "acquisiti dalle dichiarazioni fiscali", così come "dalle fonti informative disponibili presso l'anagrafe tributaria, le agenzie fiscali, l'Istituto nazionale della previdenza sociale, l'Ispettorato nazionale del lavoro e il Corpo della Guardia di Finanza, nonché da altre fonti" (comma 3, art. 9-bis D.L. 50/2017). È, inoltre, compito dell'Agenzia delle entrate mettere a disposizione dei contribuenti "appositi programmi informatici di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati", nonché "gli elementi e le informazioni derivanti dall'elaborazione e dall'applicazione degli indici" (comma 5, art. 9-bis D.L. 50/2017). A tal proposito, l'Agenzia delle entrate ha predisposto un *software* chiamato "il tuo ISA", tramite il quale il contribuente può verificare la propria posizione rispetto all'applicazione degli indici sia relativamente al punteggio sintetico che ai punteggi dei singoli indicatori di affidabilità e di anomalia.

Gli ISA si applicano ai lavoratori autonomi e agli esercenti attività d'impresa che svolgono, come "attività prevalente", una o più attività tra quelle per le quali risulta approvato un ISA e che non presentano causa di esclusione. Con la nozione di "attività prevalente" è da intendersi l'attività dalla quale deriva il maggior ammontare di ricavi o di compensi durante il periodo d'imposta a cui si riferisce l'ISA. L'art. 9-bis D.L. 50/2017, così come altre fonti normative (Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 23 marzo 2018), hanno identificato alcune cause di esclusione. In particolare, "gli indici non si applicano ai periodi d'imposta nei quali il contribuente ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa", così come è escluso il contribuente che si avvale del regime forfettario agevolato o di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità. Inoltre, è prevista un'esenzione qualora il contribuente dichiari ricavi o compensi di ammontare superiore a 5.164.569 euro o, esercitando due o più attività di impresa, non rientranti nello stesso ISA, l'ammontare dei ricavi relativi all'attività non prevalente sia superiore al 30% dei ricavi totali, anche se quest'ultimi soggetti sono comunque tenuti alla compilazione del modello ISA (D.M. 23 marzo 2018). Sono parimenti esclusi dagli ISA

alcuni enti del terzo settore, quali società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore di imprese socie o associate, così come le società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi. Sono previste esclusioni anche per i soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa, le attività individuate dalle ATECO 49.32.10 (trasporto con taxi) e 49.32.20 (trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente), così come per le corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività relative all'ISA AG77U (ovvero “trasporti marittimi e per vie d'acqua interne, noleggio di imbarcazioni e servizi connessi”). Tali soggetti, quindi, non sono stati interessati dall'applicazione degli ISA per il periodo di imposta 2018, nonché degli studi di settore e dei parametri, aboliti dall'introduzione dei nuovi indici.

Dopo aver enunciato i contribuenti interessati e quelli esenti dall'applicazione degli ISA, il comma 9 dell'art. 9-bis stabilisce che i “contribuenti interessati possono indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, per migliorare il proprio profilo di affidabilità nonché per accedere al regime premiale”. Il comma 10 dello stesso articolo, invece, chiarisce come tale integrazione non comporti “l'applicazione di sanzioni e interessi a condizione che il versamento delle relative imposte sia effettuato entro il termine e con le modalità previste per il versamento a saldo delle imposte sui redditi”.

Una delle più grandi innovazioni degli ISA è stata l'introduzione di un regime premiale crescente, a cui si può accedere in base al proprio posizionamento su una scala di valori da 1 a 10: maggiore sarà il punteggio, maggiore la premialità. Tale regime è normato dal comma 11 dell'art. 9-bis del D.L. 50/2017, mentre il comma 12 stabilisce che “i livelli di affidabilità fiscale (...) ai quali è collegata la graduazione dei benefici premiali” siano individuati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate: il provvedimento del 10 maggio 2019 ha definito i diversi punteggi, che sono stati individuati in tre fasce e a cui corrispondono altrettante fasce di regimi premiali con benefici specifici.

I contribuenti che raggiungono un ISA almeno pari a 8 accedono a specifici benefici, tra cui gli esoneri dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti fino a 50.000 euro all'anno maturati sulla dichiarazione annuale IVA (per l'anno d'imposta 2019) e fino a 20.000 euro per le imposte dirette e all'IRAP (periodo d'imposta 2018). Beneficiano, dunque, dell'esonero dell'apposizione del visto di conformità, o della prestazione della garanzia, ai fini del rimborso del credito IVA della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2019, ovvero del credito IVA infrannuale maturato nei primi tre trimestri dell'anno d'imposta 2020, per un importo fino a 50.000 euro annui. Infine, beneficiano della riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento¹³⁴.

¹³⁴ I termini sono previsti dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'art. 57, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La seconda fascia di punteggio è quella compresa tra un valore almeno pari a 8,5 e inferiore a 9: in aggiunta a quanto previsto per il punteggio almeno pari a 8, i contribuenti con un ISA compreso in questo *range* sono esclusi dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici¹³⁵. Ai contribuenti che raggiungono un punteggio di almeno pari a 9, in aggiunta ai benefici precedenti, non si applica la disciplina delle società non operative¹³⁶. Inoltre, sono esclusi dalla determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38 del decreto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019 stabilisce, inoltre, che non sia previsto alcun beneficio per chi raggiunga un ISA inferiore a 8 e che, qualora il grado di affidabilità sia inferiore o pari a 6, si riserva la possibilità, assieme al Corpo della Guardia di Finanza, di “definire specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale” (art. 9-bis, comma 14, D.L. 50/2017). Sempre l'art. 9-bis, al comma 16, individua nei casi di omissione della comunicazione dei dati, o dell'applicazione degli indici ovvero di comunicazione inesatta o incompleta dei dati, le sanzioni amministrative pecuniarie, applicabili da un minimo di 250 euro fino a un massimo di 2.000 euro.

Metodologia

Il progetto di elaborazione e applicazione dei nuovi ISA presenta importanti novità metodologiche nell'analisi dei comportamenti dei contribuenti, con l'obiettivo generale di ottenere una migliore rappresentazione della realtà economica del singolo contribuente e, quindi, in aggregato del Paese. L'impianto metodologico si fonda, ed è sviluppato e monitorato, sulla base di un continuo processo di dialogo tra i rappresentanti delle Associazioni di categoria e degli Ordini professionali e l'Amministrazione finanziaria nell'ambito della Commissione degli esperti.

Per elaborare gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale si è tenuto conto di molteplici indicatori, che possono essere raggruppati in due categorie: indicatori elementari di affidabilità e indicatori elementari di anomalia. Gli indicatori elementari di affidabilità valutano quanto attendibili siano le relazioni tra grandezze di natura contabile e strutturale, come le stime dei ricavi, del valore aggiunto e del reddito, ciascuno rapportato al numero degli addetti. Il grado di affidabilità è misurato su una scala da 1 a 10: maggiore è l'affidabilità, più alto è il punteggio conseguito dal soggetto. Il secondo gruppo di indicatori, ovvero quelli

¹³⁵ Le presunzioni semplici sono disciplinate dall'art. 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54, comma 2, secondo periodo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

¹³⁶ Di cui all'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724, anche ai fini di quanto previsto al secondo periodo del comma 36-decies dell'art. 2 del D.L. 13 agosto 2011.

elementari di anomalia, invece, è misurato su una scala da 1 a 5. Questi comprendono sia indicatori di grave incongruenza contabile e gestionale rispetto al settore e al modello organizzativo che disallineamenti tra dati e informazioni delle dichiarazioni rispetto a banche dati esterne. Maggiore è l'anomalia, minore sarà il punteggio sulla scala da 1 a 5. L'incidenza negativa dell'indice viene meno qualora la soglia del punteggio 5 venga superata: in questo modo l'anomalia non è considerata rilevante e, perciò, non computata nel giudizio di affidabilità finale.

L'Indice Sintetico di Affidabilità è calcolato attraverso la media aritmetica semplice di tutti gli indicatori elementari:

- nel caso non siano riscontrate anomalie, il punteggio ISA complessivo sarà il risultato della media aritmetica degli indicatori elementari di affidabilità;
- nel caso invece di presenza di alcuni esiti di anomalia, i punteggi dei relativi indicatori elementari entreranno nel calcolo della media aritmetica.

Il giudizio sintetico espresso dagli ISA, diversamente da quello degli studi di settore basato su un sistema binario polarizzato secondo parametri di congruità, coerenza e normalità, varia lungo una misura continua che può assumere un qualsiasi valore compreso in un intervallo tra 1 e 10. Il sistema di valutazione degli ISA rappresenta un patrimonio informativo che, oltre a essere utile all'Amministrazione finanziaria, consente al contribuente, per migliorare il profilo contabile e reddituale, di correggere eventuali errori commessi in fase di dichiarazione dei redditi. Inoltre, le informazioni possono essere un utile strumento per il contribuente per analizzare le debolezze e i punti di forza dell'attività, in ottica di efficientamento economico, grazie alla conoscenza del proprio ambito territoriale e di mercato.

Per l'individuazione dei gruppi omogenei degli ISA, sono stati identificati specifici Modelli di *Business* (MoB), ovvero *cluster* di imprese simili dal punto di vista organizzativo, ai quali il contribuente è assegnato sulla base dell'indicazione nel modello dichiarativo. I Modelli di *Business* sono improntati sulla "catena del valore", ovvero strutturati a seconda del processo di produzione del bene o del servizio e della destinazione d'uso (produzione, logistica, commerciale). Rispetto ai 193 studi di settore dell'anno d'imposta 2017, l'Agenzia ha individuato 175 ISA per l'anno d'imposta 2018. Mentre per gli studi di settore l'attività di *clustering* era effettuata sulla base delle caratteristiche strutturali simili, per gli ISA l'individuazione dei *cluster* avviene con riferimento ai modelli organizzativi di *business*, basati sulla catena del valore: ciò ha permesso la riduzione del numero di gruppi omogenei a fronte di un lieve aumento della platea dei soggetti (da 3.183.465 nel 2017 a 3.189.124 nel 2018).

Per quanto riguarda i modelli di stima, gli ISA sono stati elaborati sulla base di funzioni di produzione di tipo Cobb-Douglas in forma logaritmica, attingendo a uno storico di dati *panel*, a partire dal periodo d'imposta 2008, che permettono di effettuare un'analisi congiunturale a priori, in luogo di ricorrere ad aggiustamenti e correttivi a posteriori. Mentre gli studi di settore erano basati su una funzione di regressione lineare semplice e su dati *cross section*, l'utilizzo di dati longitudinali consente "di cogliere fenomeni congiunturali (...) e di effettuare stime più consistenti del grado di efficienza produttiva del singolo contribuente esaminato",

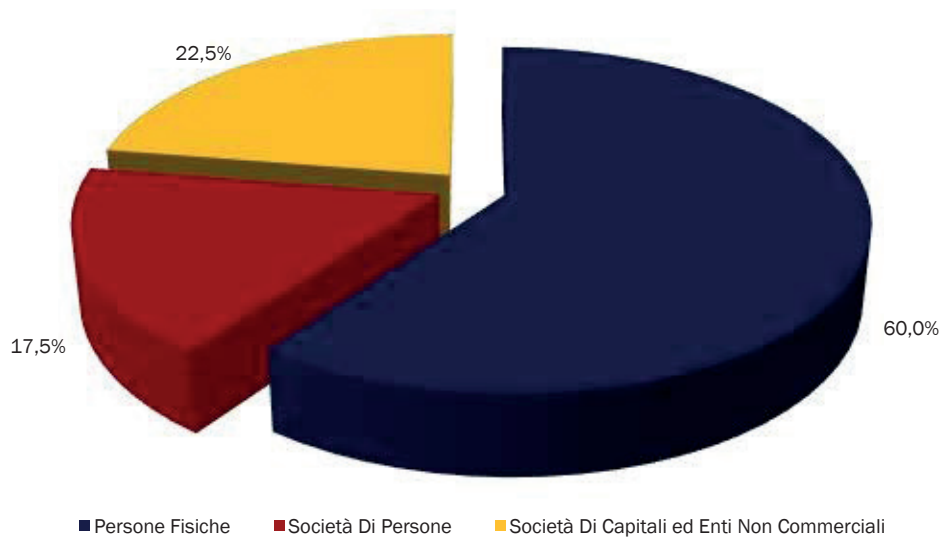
così come la trasformazione delle variabili in logaritmi “comporta un vantaggio in termine di migliore interpretazione dei coefficienti” (Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale, anno 2018, MEF).

Altra innovazione degli ISA riguarda l’estensione dell’analisi a più basi imponibili, che viene condotta valutando “non solo il grado di affidabilità dei ricavi”, come avveniva per gli studi di settore, “ma anche del valore aggiunto: entrambe le variabili sono normalizzate in funzione del numero complessivo degli addetti” (Ibidem, 2018). L’utilizzo di dati *panel*, inoltre, permette di personalizzare le stime per singolo contribuente, grazie all’introduzione del coefficiente individuale, che varia per soggetto.

Analisi dei dati

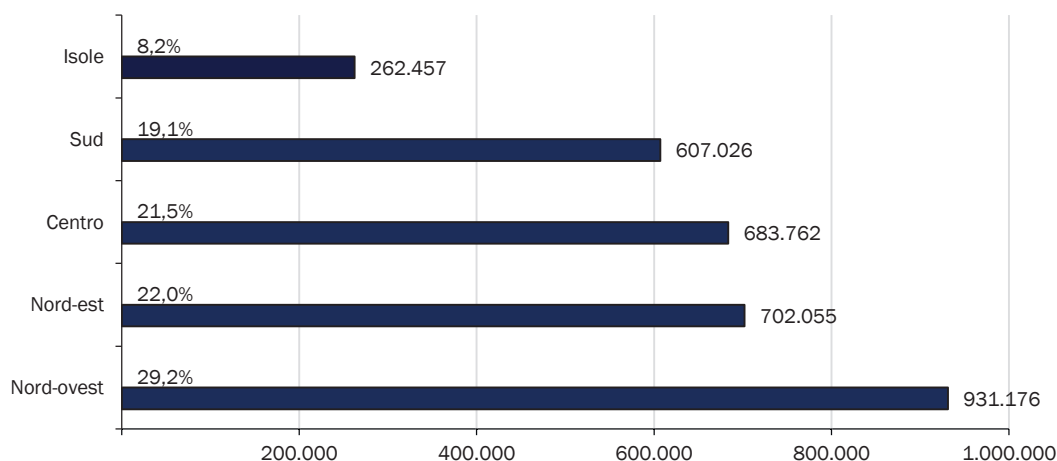
Secondo i dati degli ISA riferiti al 2018 e degli Studi di settore (p.i. 2017) dichiarati dai contribuenti nei relativi modelli, elaborati dalla SOSE s.p.a. nell’ambito del processo delle attività finalizzate all’elaborazione e all’aggiornamento per l’evoluzione degli stessi e dei precedenti Studi di settore¹³⁷, nel periodo d’imposta 2018 la platea dei soggetti interessati dagli ISA è rappresentata da 3.189.124 posizioni, in aumento rispetto a quella degli studi di settore relativi all’anno 2017 (+0,2%). Come riportato in Figura 5.A.1, la platea è composta per il 60,0% da persone fisiche (-2,3% rispetto al p.i. 2017), per il 17,5% da società di persone (-2,9%) e per il 22,5% da società di capitali ed enti non commerciali (+10,3% rispetto al p.i. 2017).

¹³⁷ D’ora in avanti si farà dunque riferimento all’elaborazione SOSE in qualità di *Fonte* delle analisi.

FIGURA 5.A.1 DISTRIBUZIONE DEI CONTRIBUENTI PER NATURA GIURIDICA

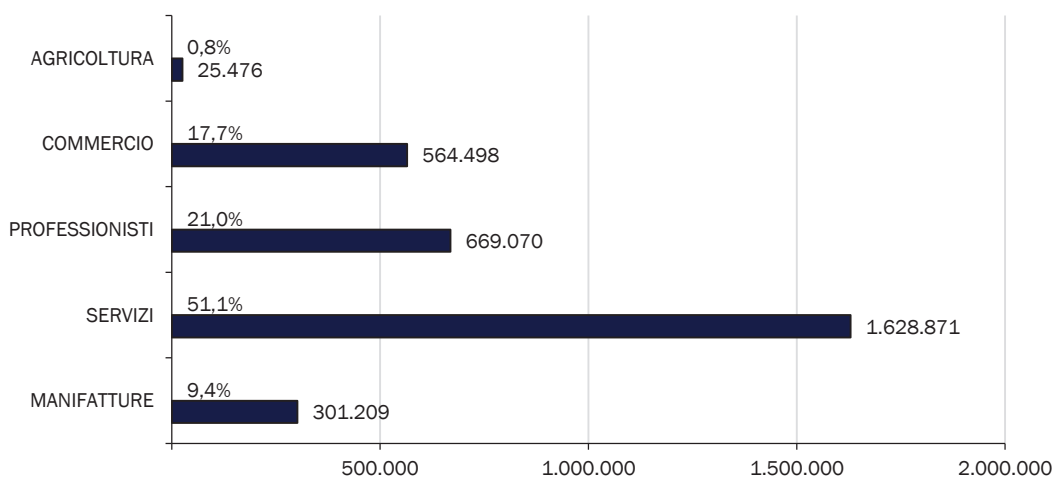
Fonte: elaborazione SOSE.

Analizzando la distribuzione territoriale (Figura 5.A.2), si osserva come il numero dei contribuenti si concentri per il 51,2% nel Nord del Paese, nel Sud e Isole la percentuale dei contribuenti sul totale è pari al 27,3%, mentre al Centro il 21,4%.

FIGURA 5.A.2 DISTRIBUZIONE DEI CONTRIBUENTI PER AREA GEOGRAFICA

Fonte: elaborazione SOSE.

Mentre la distribuzione territoriale degli ISA rimane invariata rispetto a quella degli studi di settore del 2017, per quanto riguarda la distribuzione del numero dei contribuenti per macrosettore economico (Figura 5.A.3) vi sono alcuni cambiamenti. La classe con più contribuenti è rappresentata dai servizi, in aumento rispetto all'anno precedente (+1,7%), seguita dai professionisti (-4,1%), dal commercio (-4,5%), dalle manifatture (+2,6%) e, in minima quota, dall'agricoltura. Per l'agricoltura non è possibile analizzare la variazione del numero dei contribuenti degli ISA rispetto a quelli presenti negli studi di settore, poiché non presi in esame dagli studi. Gli ISA individuati per l'anno di imposta 2018 sono 175, di cui 61 relativi ai servizi, 23 ai professionisti, 52 al commercio, 37 al settore delle manifatture e 2 all'agricoltura.

FIGURA 5.A.3: DISTRIBUZIONE DEI CONTRIBUENTI PER MACROSETTORE

Fonte: elaborazione SOSE.

Per valutare correttamente i dati risultanti dagli ISA 2018 e confrontarli con quelli degli Studi di settore del 2017 occorre fare riferimento al contesto macroeconomico dell'anno, caratterizzato da un PIL in crescita (+1,7% in termini nominali e +0,8% in termini reali), seppur inferiore alla crescita registrata nel 2017¹³⁸. I ricavi e i compensi medi dichiarati dai contribuenti con lo strumento degli ISA nel 2018 sono pari a 249.427 euro, in aumento dell'8,9% rispetto a quelli degli studi di settore del 2017. Analizzando la distribuzione territoriale dei ricavi o compensi medi dichiarati riportata in Tabella 5.A.1, si evince come il Nord Italia continui ad avere i valori più elevati anche con l'applicazione dei nuovi ISA. Il Sud e le Isole mostrano, però, i maggiori incrementi percentuali rispetto agli studi di settore dell'anno d'imposta 2017. A livello di macrosettore economico si osservano generalizzati aumenti, da un minimo del 5,4% del commercio a un massimo dell'11,0% del settore dei servizi. Anche per i ricavi o compensi medi dichiarati non è possibile confrontare i dati dell'agricoltura calcolati con gli ISA rispetto a quelli calcolati con gli studi di settore, poiché tale macrosettore non era preso in esame dagli studi.

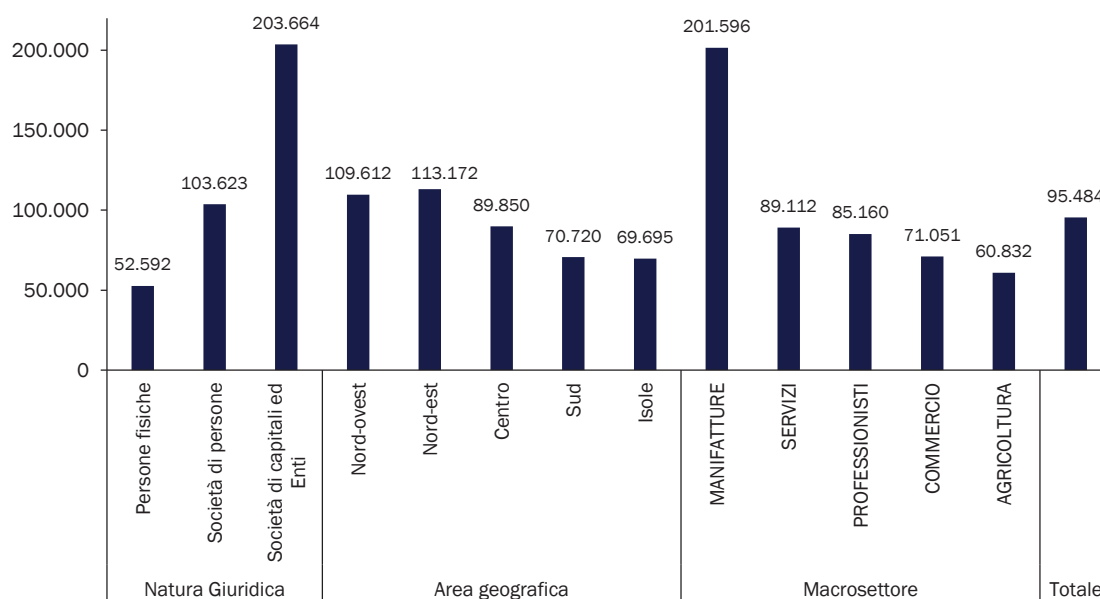
¹³⁸ La variazione del PIL è riferita a dati aggiornati a marzo 2020 e provenienti dal DataWarehouse delle statistiche prodotte dall'Istat e disponibili sul sito <http://www.istat.it/>. Il PIL in termini reali è riferito a valori nominali deflazionati con indici di prezzo concatenati con anno di riferimento 2015.

TABELLA 5.A.1: CONFRONTO RICAVI/COMPENSI MEDI ISA VS. SDS PER AREA GEOGRAFICA E MACROSETTORE

Area geografica/Macrosettore	Ricavi/compensi medi		Variazione %
	ISA (2018)	SdS (2017)	
Nord-ovest	273.998 €	253.558 €	8,1%
Nord-est	286.708 €	266.175 €	7,7%
Centro	234.664 €	215.219 €	9,0%
Sud	208.850 €	189.433 €	10,3%
Isole	193.898 €	175.071 €	10,8%
Manifatture	552.920 €	508.082 €	8,8%
Servizi	209.934 €	189.189 €	11,0%
Professionisti	95.535 €	87.950 €	8,6%
Commercio	384.606 €	364.933 €	5,4%
Agricoltura	232.586 €	-	-
Totale	249.427 €	229.036 €	8,9%

Fonte: elaborazione SOSE

In linea con i dati dei compensi o ricavi medi dichiarati, il valore aggiunto medio nel 2018 con gli ISA (Figura 5.A.4) mostra come esso sia più elevato per le società dei capitali ed enti non commerciali, per il Nord Italia e per il settore delle manifatture. Al di sotto della media totale troviamo le persone fisiche, per quanto riguarda la forma giuridica, il Centro, il Sud e le Isole, in base alla distribuzione territoriale, e tutti i macrosettori economici a eccezione di quello delle manifatture.

FIGURA 5.A.4: VALORE AGGIUNTO MEDIO NEL 2018 CON GLI ISA

Fonte: elaborazione SOSE.

Complessivamente nel 2018 i redditi dichiarati dai soggetti che applicano gli ISA si attestano a 113,9 miliardi di euro, in considerevole aumento (+24,2%) rispetto a quanto osservato con gli studi di settore 2017. Occorre ricordare come il reddito totale dichiarato negli studi di settore del 2017 sia stato particolarmente basso a causa “della modifica del criterio di determinazione del reddito d’impresa in contabilità semplificata che passa da “competenza” a “cassa”: la modifica determina l’integrale deduzione delle rimanenze iniziali e pertanto un calo dei redditi dichiarati nell’anno”¹³⁹. Pertanto, nel 2017, soprattutto nel settore del commercio, il reddito totale e medio d’impresa o di lavoro autonomo risulta particolarmente basso, rendendo, dunque, potenzialmente fuorviante un confronto con i dati rilevati dagli ISA 2018.

Il reddito medio d’impresa o di lavoro autonomo calcolato con gli ISA 2018 per il totale dei contribuenti si attesta a 35.730 euro, con le persone fisiche che fanno registrare un valore di 33.196 euro, le società di persone 45.029 euro e le società di capitali e gli enti non commerciali che registrano, con 35.241 euro, il valore più basso. Rispetto, invece, all’attività economica esercitata, individuata per macrosettori, il reddito medio dichiarato più elevato si registra nel settore dei professionisti (52.951 euro), seguito dalle manifatture (43.024 euro), dai servizi (31.341 euro), dal settore del commercio (25.051) e, infine, dall’agricoltura (6.257 euro). Tali differenze settoriali sono in parte responsabili di alcuni divari territoriali,

¹³⁹ Dipartimento delle finanze, 2019, Studi di Settore - anno d’imposta 2017, Sintesi dei Dati.

poiché alcune attività sono concentrate in specifiche aree geografiche piuttosto che in altre.

Infatti, osservando la distribuzione territoriale dei redditi medi dichiarati da imprese o lavoratori autonomi, si evince come i valori più elevati siano al Nord. A livello di distribuzione regionale nel 2018, tutte le regioni del Nord Italia hanno un reddito medio dichiarato superiore alla media nazionale (35.730 euro), mentre tutte le regioni del Centro, del Sud e delle Isole hanno valori inferiori alla media. Il Nord-ovest ha una media di 42.347 euro, il Nord-est di 41.598, il Centro di 33.162 euro, mentre il Sud di solo 25.787 euro, di poco inferiore a quello delle Isole con 26.312 euro. A livello provinciale, le uniche province del Centro-Sud che presentano un reddito medio superiore la media nazionale sono Firenze e Prato, mentre, restringendo al Sud e Isole, solo la provincia di Cagliari supera i 30.000 euro di reddito medio dichiarato. Il divario territoriale tra la provincia con il reddito medio dichiarato più elevato (Bolzano con 58.339 euro) e quella con il più basso (Crotone con 19.960 euro) è nell'ordine di quasi il triplo.

Il regime premiale degli ISA e degli studi di settore

Sebbene gli ISA e gli studi di settore siano due strumenti diversi e, come già detto nelle sezioni introduttive di questo documento, abbiano funzioni differenti, nella sezione 4 abbiamo cercato di mantenere, ove possibile, un confronto tra gli *outcome* degli anni di imposta 2017 e 2018. Per mantenere una continuità nell'analisi dei dati tra i due periodi di imposta, in questa sezione vengono analizzate le caratteristiche dei contribuenti che hanno avuto accesso al regime premiale degli studi di settore (art. 10 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201) e a quello degli ISA.

Per quanto riguarda gli studi di settore, l'accesso al regime premiale era subordinato non solo alle nozioni di congruità (naturale o per adeguamento), coerenza e normalità, ma anche al fatto di appartenere a uno studio di settore che avesse accesso alla premialità. Nel 2017 avevano avuto accesso al regime premiale i contribuenti congrui, coerenti e normali alle risultanze di soli 155¹⁴⁰ studi di

¹⁴⁰ Per il periodo di imposta 2017, con il Provvedimento del 1 giugno 2018 gli studi di settore con accesso a premiale sono 155, gli stessi del periodo d'imposta 2016. Hanno avuto accesso al regime premiale, i contribuenti congrui, coerenti e normali alle risultanze degli studi di settore che hanno applicato gli studi che prevedono almeno:

A) quattro delle seguenti tipologie di indicatori di coerenza economica:

- di efficienza e produttività del fattore lavoro;
- di efficienza e produttività del fattore capitale;
- di efficienza di gestione delle scorte;
- di redditività;
- di struttura.

B) tre tipologie tra quelle in precedenza riportate e che contemporaneamente prevedono l'indicatore "Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti".

settore. Al contrario, con lo strumento degli ISA possono accedere al regime premiale tutti i contribuenti, indipendentemente dal settore di appartenenza, che presentano un punteggio almeno pari a 8. Si tratta quindi di due platee di contribuenti con un diverso potenziale accesso al premiale. Per gli ISA, i soggetti che hanno la possibilità di accedere al regime premiale sono 3.189.124, per gli studi di settore, nel 2017, la platea di contribuenti che avevano potenziale accesso al premiale era di 2.077.585 contribuenti, il 65,3% dei soggetti a studi di settore.

Come riportato in Tabella 5.A.2, nel 2018 il numero di contribuenti con un ISA almeno pari a 8 si attesta a 1.256.432 (39,4% del totale), mentre per gli studi di settore 2017 i soggetti congrui, coerenti e normali (CCN) erano 1.096.517 (34,4%), ma di questi solo 589.532 (il 53,8% dei CCN e il 18,5% della platea totale dei contribuenti) ha avuto accesso al premiale. Osservando la natura giuridica, si evince che il 43,0% delle persone fisiche ha beneficiato del regime premiale previsto dagli ISA (14,1% nel 2017), il 36,6% delle società di persone (27,1% nel 2017) e il 32,0% delle società di capitali ed enti (24,1% nel 2017).

TABELLA 5.A.2: CONFRONTO PERCENTUALE DI CONTRIBUENTI ISA VS. SDS PER NATURA GIURIDICA E ACCESSO AL PREMIALE

Natura giuridica	Percentuale di cContribuenti		
	ISA ≥ 8 (2018)	SdS CCN (2017)	SdS Premiati (2017)
Persone fisiche	43,0%	35,4%	14,1%
Società di persone	36,6%	35,8%	27,1%
Società di capitali ed Enti	32,0%	30,4%	24,1%
Totale	39,4%	34,4%	18,5%

Fonte: elaborazione SOSE

Tra le 822.463 persone fisiche che hanno raggiunto un ISA almeno pari a 8, il 79,5% ha ricavi o compensi dichiarati oltre 30.000 euro. Analizzando la distribuzione geografica (Tabella 5.A.3), si può osservare come il regime premiale ISA sia più omogeneo sul territorio nazionale rispetto a quello degli studi di settore del 2017.

TABELLA 5.A.3: CONFRONTO PERCENTUALE DI CONTRIBUENTI ISA VS. SDS PER AREA GEOGRAFICA E ACCESSO AL PREMIALE

Area geografica	Percentuale di contribuenti		
	ISA ≥ 8 (2018)	SdS CCN (2017)	SdS Premiati (2017)
Nord-ovest	41,2%	39,0%	20,9%
Nord-est	40,4%	38,3%	22,0%
Centro	37,4%	32,0%	16,3%
Sud e Isole	38,2%	28,6%	15,1%
Totale	39,4%	34,4%	18,5%

Fonte: elaborazione SOSE

Per quanto riguarda il macrosettore economico, così come per la distribuzione territoriale, i soggetti che hanno accesso al regime premiale secondo gli ISA sono meno differenziati per attività economica di quelli che avevano accesso al regime premiale degli studi di settore (Tabella 5.A.4). È da sottolineare che tra gli studi di settore solo 3 studi dei professionisti avevano accesso al regime premiale e 36 dei servizi, mentre tutti i contribuenti afferenti ai settori del commercio e delle manifatture potevano accedere a tale regime. Il macrosettore con la percentuale più elevata del numero di contribuenti beneficiari del regime premiale risulta essere quello dei professionisti, che passa quindi da una percentuale di contribuenti a premiale del 3,5% negli studi di settore a una del 47,7% negli ISA, seguito dal settore agricolo (40,5%), non essendo incluso negli studi di settore non aveva possibilità di accesso al regime premiale, dai settori delle manifatture e del commercio (rispettivamente con il 38,3% e 37,7%) e, infine, dai servizi (36,8%).

TABELLA 5.A.4: CONFRONTO PERCENTUALE DI CONTRIBUENTI ISA VS. SDS PER MACROSETTORE E ACCESSO AL PREMIALE

Macrosettore	Percentuale di contribuenti		
	ISA ≥ 8 (2018)	SdS CCN (2017)	SdS Premiati (2017)
Manifatture	38,3%	35,9%	35,9%
Servizi	36,8%	30,4%	18,2%
Professionisti	47,7%	48,1%	3,5%
Commercio	37,7%	28,4%	28,4%
Agricoltura	40,5%	-	-
Totale	39,4%	34,4%	18,5%

Fonte: elaborazione SOSE

I ricavi e compensi totali dichiarati da tutti i contribuenti nel 2018 ammontano a circa 795,5 miliardi di euro, in aumento del 9,1% rispetto al totale dichiarato con gli studi di settore del 2017. Considerando il dato totale dei soli contribuenti beneficiari del regime premiale, nel 2018 il totale è di circa 347,3 miliardi di euro (+2,2% rispetto ai CCN e del 29,3% dei contribuenti a premiale nel 2017). Come abbiamo documentato nella sezione 4.2 i ricavi e i compensi medi dichiarati dai

soggetti con gli ISA 2018 sono pari a 249.427 euro. Considerando, invece, solo i soggetti che hanno accesso al regime premiale il valore medio cresce a 276.402 euro (+10,8% rispetto al valore medio totale degli ISA). Il valore medio calcolato per i contribuenti con un ISA almeno pari a 8 è in linea di massima minore di quello calcolato per i contribuenti che avevano accesso al regime premiale degli studi di settore. Nella lettura dei valori medi dei ricavi e compensi dichiarati tra i regimi premiali dei due strumenti si deve tenere conto dell'aumento della platea dei beneficiari con il nuovo strumento. Tale aumento comporta infatti che la platea sia meno concentrata su soggetti con ricavi elevati e quindi, nonostante i ricavi o compensi totali dichiarati siano aumentati, il valore medio dichiarato dei premiati 2018 è più basso rispetto a quello dell'anno d'imposta precedente.

I ricavi/compensi dichiarati più elevati, secondo la natura giuridica, appartengono alle società di capitali ed enti non commerciali, seguite dalle società di persone e dalle persone fisiche: stessi posizionamenti sono osservabili sia per i congrui, coerenti e normali degli studi di settore 2017 sia per i soggetti a premiale nel 2017.

TABELLA 5.A.5: CONFRONTO RICAVI/COMPENSI MEDI ISA VS. SDS PER NATURA GIURIDICA E ACCESSO AL PREMIALE

Natura giuridica	Ricavi/compensi medi		
	ISA ≥ 8 (2018)	SdS CCN (2017)	SdS Premiati (2017)
Persone fisiche	113.388 €	124.641 €	182.986 €
Società di persone	326.158 €	356.524 €	395.930 €
Società di capitali ed Enti	816.401 €	911.058 €	996.259 €

Fonte: elaborazione SOSE

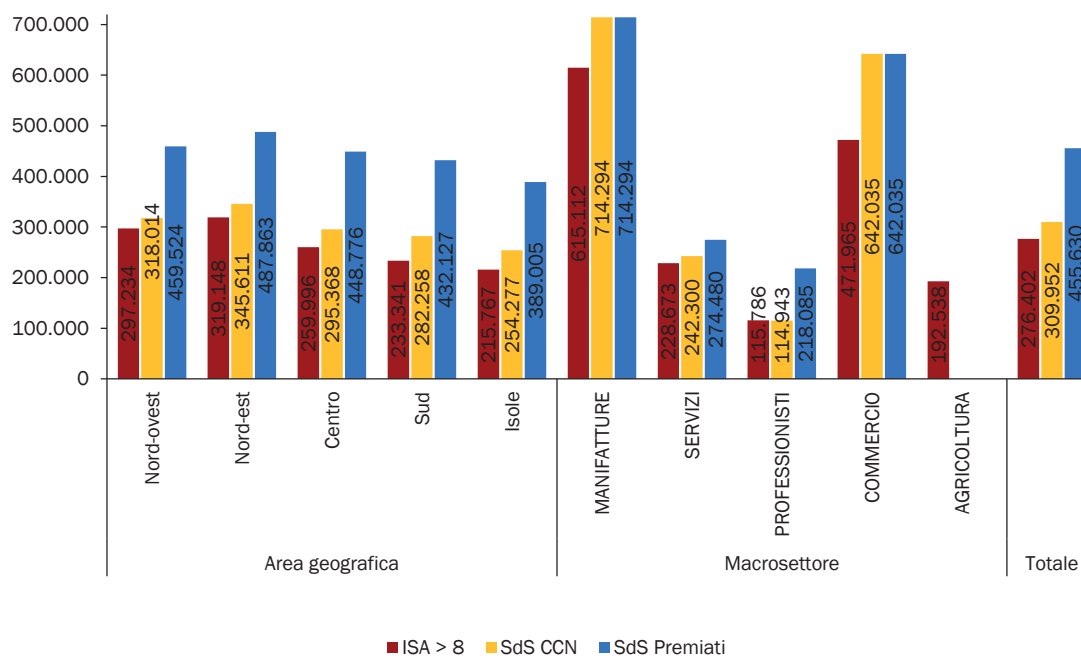
Anche per quanto riguarda l'area geografica, il *ranking* tra soggetti con ISA almeno pari ad 8, soggetti CCN e soggetti a premiale SdS è lo stesso, l'unico cambiamento consiste nell'inclusione del settore dell'agricoltura negli ISA.

TABELLA 5.A.6: CONFRONTO RICAVI/COMPENSI MEDI ISA VS. SDS PER AREA GEOGRAFICA, MACROSETTORE E ACCESSO AL PREMIALE

Area geografica/Macrosettore	Ricavi/compensi medi		
	ISA ≥ 8 (2018)	SdS CCN (2017)	SdS Premiati (2017)
Nord-ovest	297.234 €	318.014 €	459.524 €
Nord-est	319.148 €	345.611 €	487.863 €
Centro	259.996 €	295.368 €	448.776 €
Sud	233.341 €	282.258 €	432.127 €
Isole	215.767 €	254.277 €	389.005 €
Manifatture	615.112 €	714.294 €	714.294 €
Servizi	228.673 €	242.300 €	274.480 €
Professionisti	115.786 €	114.943 €	218.085 €
Commercio	471.965 €	642.035 €	642.035 €
Agricoltura	192.538 €	-	-
Totale	276.402 €	309.952 €	455.630 €

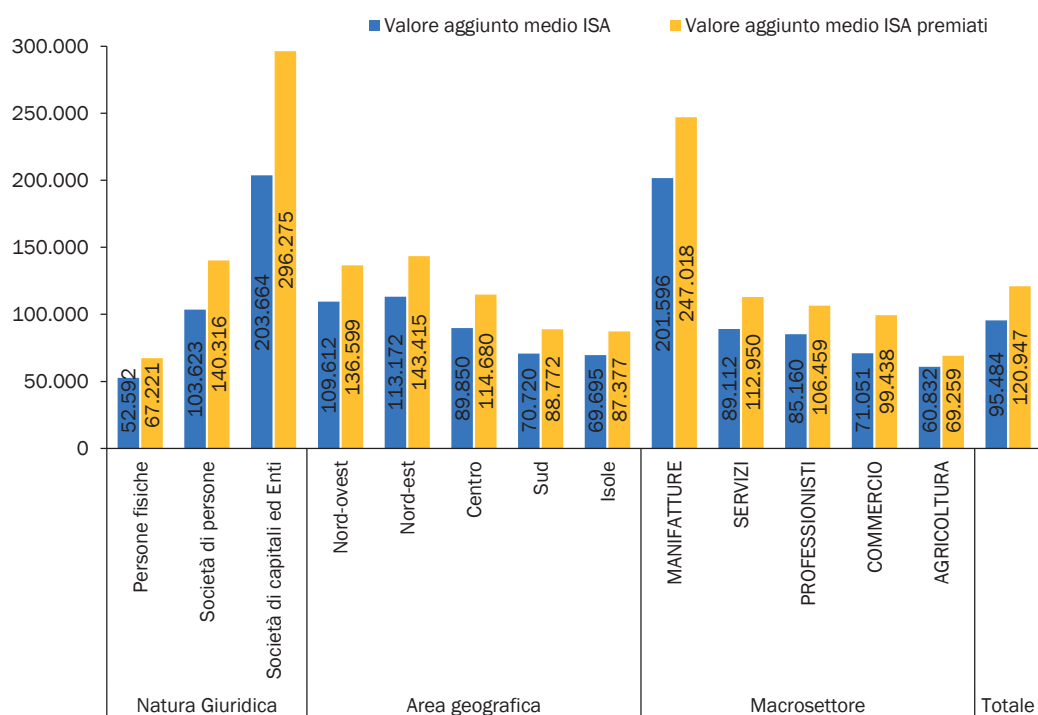
Fonte: elaborazione SOSE

In conclusione, gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale hanno permesso a molti più soggetti di accedere al regime premiale: i minori importi dei ricavi medi degli appartenenti al regime premiale, dunque, sono correlati all'aumento della platea dei beneficiari piuttosto che a decrementi dei risultati economici.

FIGURA 5.A.5: CONFRONTO RICAVI/COMPENSI MEDI ISA VS. SDS PER AREA GEOGRAFICA, MACROSETTORE E ACCESSO AL PREMIALE

Fonte: elaborazione SOSE.

In linea con i dati dei compensi o ricavi medi dichiarati, il valore aggiunto medio nel 2018 dei soggetti con un ISA almeno pari a 8 mostra come esso sia più elevato per le società di capitali ed enti non commerciali, per il Nord Italia (sia Nord-est che Nord-ovest) e per il settore delle manifatture. In Figura 5.A.6, possiamo osservare la combinazione del valore aggiunto medio calcolato sul totale dei soggetti che applicano gli ISA e i valori medi dei soggetti con un ISA almeno pari a 8.

FIGURA 5.A.6: VALORE AGGIUNTO MEDIO (TUTTI VS. PREMIATI) NEL 2018 CON GLI ISA

Fonte: elaborazione SOSE.

Il reddito totale d'impresa o di lavoro autonomo dei beneficiari del regime premiale nel 2018 ammonta a circa 72,4 miliardi, in aumento del 13,7% rispetto a quello dell'anno precedente. Come detto nella sezione 4.3, il cambio dal criterio di competenza a cassa per la contabilità semplificata ha influito negativamente nel 2017. Analizzando il reddito medio d'impresa o di lavoro autonomo per i beneficiari del regime premiale, dalla Tabella 5.A.7 si può osservare infatti che per ciascuna natura giuridica il valore medio è più alto con gli ISA rispetto ai soggetti a premiale nel 2017.

TABELLA 5.A.7: CONFRONTO REDDITO MEDIO ISA VS. SDS PER NATURA GIURIDICA E ACCESSO AL PREMIALE

Natura giuridica	Reddito medio impresa/autonomo		
	ISA ≥ 8 (2018)	SdS CCN (2017)	SdS Premiati (2017)
Persone fisiche	46.937 €	49.746 €	34.226 €
Società di persone	71.230 €	68.065 €	56.676 €
Società di capitali ed Enti	83.870 €	77.011 €	79.248 €
Totale	57.636 €	58.103 €	52.138 €

Fonte: elaborazione SOSE

Per quanto riguarda il reddito medio su tutti i soggetti a premiale con gli ISA nel 2018, si osserva che esso diminuisce leggermente rispetto ai CCN del 2017, ma aumenta rispetto ai soggetti a premialità nel 2017: infatti, se nel 2017 il reddito medio dei contribuenti CCN ammontava a 58.103 euro e quello dei soggetti a premiale era pari a 52.138 euro, nel 2018 esso si attesta a 57.636 euro.

Analizzando la platea dei contribuenti con punteggio ISA maggiore o uguale a 8 rispetto ai soggetti a premiale nel 2017 (Tabella 5.A.8), si osserva un generale aumento del reddito medio in tutti i macrosettori economici, oltre al livello molto basso del reddito del settore dell'agricoltura. Stesso andamento crescente si osserva anche dal punto di vista territoriale. Si evidenzia inoltre che il divario territoriale tra la provincia con il maggior reddito medio dichiarato (Bolzano con 90.882 euro) e quella con il minore (Crotone con 31.735 euro) si riduce leggermente ma rimane comunque in un ordine di differenza pari quasi a tre.

TABELLA 5.A.8: CONFRONTO REDDITO MEDIO ISA VS. SDS PER AREA GEOGRAFICA, MACROSETTORE E ACCESSO AL PREMIALE

Area geografica/Macrosettore	Reddito medio impresa/autonomo		
	ISA ≥ 8 (2018)	SdS CCN (2017)	SdS Premiati (2017)
Nord-ovest	66.546 €	63.552 €	60.714 €
Nord-est	66.417 €	65.143 €	49.875 €
Centro	55.202 €	56.331 €	35.064 €
Sud	41.280 €	44.228 €	35.683 €
Isole	42.793 €	45.172 €	25.354 €
Manifatture	79.485 €	78.873 €	78.873 €
Servizi	51.702 €	50.389 €	46.242 €
Professionisti	70.892 €	70.345 €	70.398 €
Commercio	44.374 €	42.940 €	42.940 €
Agricoltura	21.954 €	-	-
Totale	57.636 €	58.103 €	52.138 €

Fonte: elaborazione SOSE

B) LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Premessa

La legge di bilancio 2019 ha introdotto l'obbligo della fatturazione elettronica (FE), a partire dal 1° gennaio 2019 per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, certificate da fattura, effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia. L'obbligo vale sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione di servizio è effettuata tra due operatori IVA (operazioni B2B, cioè *Business to Business*), sia nel

caso in cui la cessione/prestazione è effettuata da un operatore IVA verso un consumatore finale (operazioni B2C, cioè *Business to Consumer*)¹⁴¹.

Nella relazione sull'economia sommersa e l'evasione fiscale dello scorso anno sono state illustrate delle elaborazioni che lasciavano presupporre che l'introduzione della fatturazione avesse comportato un effetto positivo. In questa sede si propone un aggiornamento delle stime di tipo macro, già presentate in precedenza, e un ulteriore approccio di tipo micro finalizzato ad investigare i nessi di causalità tra l'introduzione della fatturazione e il recupero di *compliance*. Entrambi gli approcci sono descritti nel dettaglio, rispettivamente, nelle due sezioni successive.

Approccio macro: la metodologia tabellare

L'approccio di tipo macro si basa su una metodologia di tipo tabellare che ha consentito una valutazione tempestiva dell'effetto sul gettito, già nel corso dei primi mesi del 2019. Tale metodo si fonda sul confronto tra il gettito IVA, sterilizzato da effetti normativi differenti dall'introduzione della fatturazione elettronica e dalle componenti riconducibili all'evoluzione del ciclo economico con opportuni indicatori macro di riferimento, che sono rappresentativi di un'evoluzione tendenziale delle entrate. L'idea alla base di questo approccio è che se si riscontra un andamento divergente tra le due serie allora si può presupporre che sia intervenuto uno *shock* esogeno che abbia fatto deviare il flusso dell'imposta.

Per quanto riguarda i passaggi salienti della metodologia si rimanda alla Relazione sull'economia sommersa e l'evasione fiscale diffusa nel 2019. In questa sede si illustreranno solo le grandezze riportate nella Tabella 5.B.1, tramite le quali è possibile stimare il residuo di gettito imputabile al recupero di *compliance*. Come base di calcolo si assume solo la parte dell'IVA di competenza dell'anno in corso (riga c), poiché solo quest'ultima può risentire dell'introduzione della trasmissione elettronica generalizzata delle fatture. Per ottenere l'IVA netta si è proceduto allo scorporo delle compensazioni e dei rimborsi, entrambi di competenza dell'anno (rispettivamente righe f e g).

Al fine di ottenere una stima di riferimento non influenzata da altre misure normative, all'aggregato ottenuto precedentemente, indicato come "IVA al netto delle compensazioni di competenza anno t e dei rimborsi" (riga i), è stato aggiunto l'ammontare stimato del mancato gettito IVA derivante dall'introduzione del nuovo

¹⁴¹ Sono esonerati dalle predette disposizioni i soggetti passivi che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, e quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190. Sono altresì esonerati dalle predette disposizioni i soggetti passivi che hanno esercitato l'opzione di cui agli articoli 1 e 2 della Legge 16 dicembre 1991, n. 398, e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000; tali soggetti, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a euro 65.000, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

regime dei forfetari. L'IVA netta corretta dal gettito dei nuovi forfetari è definita "a parità di legislazione" (riga k).

Per individuare l'effetto derivante dall'introduzione della fatturazione elettronica, occorre depurare la dinamica rilevata del gettito da tutti i fattori esogeni legati all'evoluzione del ciclo economico. Poiché il legame tra il gettito e un qualsiasi indicatore congiunturale non è di carattere deterministico, sono stati utilizzati due indicatori allo scopo di definire un intervallo che esprima un'ipotesi minima ed una massima dell'evoluzione tendenziale del tributo. Il primo indicatore congiunturale è costituito dall'ammontare delle risorse interne (Rt) compatibili con l'IVA lorda da scambi interni. Come secondo indicatore congiunturale è stato invece considerato il fatturato grezzo dei beni di consumo industriali (fonte Istat).

Per determinare la variazione di gettito imputabile al ciclo economico, si può ipotizzare un'elasticità unitaria tra gettito IVA e l'indicatore macro nei due anni contigui. Se si sottrae l'ammontare del gettito calcolato sulla base dell'indicatore macro di riferimento (righe l e m) all'"IVA netta di competenza a parità di legislazione", si ottiene un residuo di gettito non spiegato (righe n ed o) dai fattori esplicitati in precedenza, che include l'effetto della fatturazione elettronica. Dalla Tabella 5.B.1 si ricava che tale residuo oscilla tra 1,7 e 2,1 miliardi.

TABELLA 5.B.1 SCHEMA TABELLARE PER CALCOLARE IL RESIDUO DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA 2019 NON SPIEGATO DALLA DINAMICA DEL CICLO ECONOMICO E DA ALTRI FATTORI ESOGENI ESPLICITAMENTE MENZIONATI NEL PROSPETTO

id	Aggregati	gennaio-dicembre 2018 (*)	gennaio-dicembre 2019	Differenza assoluta	Variazione percentuale
a	IVA lorda t	108.120	111.106	2.987	2,8%
b	di cui: competenza t-1	4.944	5.539	595	12,0%
c	competenza t	103.176	105.567	2.392	2,3%
d	Compensazioni	17.513	17.356	-157	-0,9%
e	di cui: competenza anni precedenti	14.199	14.486	287	2,0%
f	di cui: competenza t	3.314	2.87	-444	-13,4%
g	Rimborsi	6.661	7.396	735	11,0%
i	IVA netta di competenza (c-f-g)	93.201	95.301	2.100	2,3%
j	Stima ampliamento regime forfetari		832	832	
k	IVA netta di competenza a parità di legislazione (i+j)	93.201	96.133	2.932	3,1%
l	Evoluzione gettito dovuta al ciclo economico (hyp. Minima)(**)	93.201	94.077	876	0,9%
m	Evoluzione gettito dovuta al ciclo economico (hyp. Massima) (***)	93.201	94.405	1.204	1,3%
n	Residuo non spiegato (Hyp massima=k-l)	0	2.057	2.057	
o	Residuo non spiegato (Hyp minima=k-m)	0	1.728	1.728	

*L'IVA lorda e le compensazioni dell'anno t sono state aggiornate a febbraio t+1.

**Risorse interne ritardate di un trimestre.

***Utilizzando come indicatore l'indice del fatturato complessivo dei beni di consumo.

Approccio micro: valutazione dell'impatto della fatturazione elettronica

Per verificare se il residuo non spiegato sia imputabile specificatamente all'introduzione della fatturazione elettronica, è stata condotta un'analisi di tipo micro basata sulla costruzione di un modello econometrico. Lo studio confronta i dati dichiarativi delle "comunicazioni liquidazioni periodiche" trimestrali IVA (LIPE) relativi ai primi due trimestri del 2018 con quelli relativi ai due trimestri corrispondenti del 2019. La scelta del periodo temporale su cui effettuare il confronto è stata dettata dalla disponibilità dei dati al momento in cui sono state effettuate le elaborazioni

Il primo semestre del 2019 assume, inoltre, una rilevanza specifica, in quanto non è influenzato dall'introduzione della trasmissione telematica dei

corrispettivi¹⁴², fenomeno che potrebbe rendere l'analisi più complessa rendendone non univoci i risultati. La metodologia adottata, infatti, è basata sul confronto della dinamica “dichiarativa” delle operazioni verso consumatori finali (B2C) rispetto a quella che connota le operazioni verso soggetti passivi IVA (B2B) e richiede che i meccanismi di certificazione delle transazioni commerciali rimangano sostanzialmente invariati per le prime, e siano contraddistinti dal passaggio alla fatturazione elettronica per le seconde.

Per rendere più robusti i risultati dell'analisi, si è ritenuto opportuno limitare quest'ultima ad una sottopopolazione rilevante, seppur non esaustiva, della platea di riferimento. In particolare, si sono considerati i macrosettori “Commercio all'ingrosso e al dettaglio riparazione di autoveicoli e motocicli” (sezione G)¹⁴³ e “Attività professionali, scientifiche e tecniche” (Sezione M)¹⁴⁴. Inoltre, sono stati esclusi i soggetti con volume d'affari superiori a 5 milioni di euro, per ridurre l'influenza della dinamica di contribuenti organizzati in maniera maggiormente strutturata, in quanto, in linea di principio, meno suscettibili di subire effetti dalla introduzione della fatturazione elettronica.

La scelta dei settori economici sopra indicati è dovuta sia alla considerevole rilevanza che rivestono all'interno del sistema economico (circa il 40% del valore aggiunto del totale economia per i soggetti con volume d'affari inferiori a 5 milioni di euro), sia alla diversa caratterizzazione delle branche in essi incluse, in termini di prevalenza di operazioni B2B (commercio all'ingrosso) e B2C (commercio al dettaglio).

Nei paragrafi successivi sono illustrate le linee generali dell'approccio metodologico utilizzato e presentati i principali risultati insieme ad alcune conclusioni di carattere generale. Per gli aspetti più prettamente tecnici si rinvia alle Appendici A e B.

¹⁴² A tal riguardo, si osserva che la trasmissione telematica dei corrispettivi per le operazioni B2C è sostanzialmente marginale fino al primo luglio 2019 (data in cui sono tenuti a tale adempimento i soggetti con volume d'affari non inferiore a 400.000 euro); inoltre, se si escludono le operazioni B2G, l'obbligo di fatturazione elettronica non sussiste per tutto il primo semestre 2018 (dal 1 luglio 2018 decorre l'obbligo per alcune tipologie di prestazioni quali quelle rese da soggetti subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con una amministrazione pubblica), e, salvo adesione a particolari regimi agevolati, interessa tutti i contribuenti dal primo gennaio 2019.

¹⁴³ Rientrano in questo settore: “Commercio e riparazione di autoveicoli e motocicli”, “Commercio all'ingrosso (escluso quello di autoveicoli e motocicli)”, “Commercio al dettaglio (escluso quello di autoveicoli e motocicli)”Corrispondenti alle divisioni economiche “45”, “46” e “47”, rispettivamente, in base alla classificazione Nace rev2 2007.

¹⁴⁴ Sono stati considerati: “Attività legali e contabilità”, “Attività di direzione aziendale e di consulenza gestionale”, “Attività degli studi di architettura e d'ingegneria”; collaudi ed analisi tecniche, “Ricerca scientifica e sviluppo”, “Pubblicità e ricerche di mercato”, “Altre attività professionali, scientifiche e tecniche, servizi veterinari”, corrispondenti alle divisioni economiche “69”, “70”, “71”, “72”, “73”, “74” e “75”.

Modello per l'IVA esigibile

La prima parte dell'analisi si è concentrata sulla dinamica dell'IVA esigibile desunta dalle comunicazioni LIPE dei primi due trimestri degli anni di imposta 2018 e 2019. Per depurare l'analisi da eventuali turbolenze associate alla demografia di impresa, e per ridurre le differenze che intercorrono tra i due macrosettori considerati, si sono costruiti due *panel*, ognuno contenente i soggetti che hanno presentato almeno una comunicazione LIPE nel primo semestre sia nel 2018, sia nel 2019. I dati del *panel* sono stati sottoposti a una accurata analisi di qualità, che, attraverso il trattamento e/o la rimozione di *outlier* e di dati potenzialmente incompleti, garantisce una maggiore robustezza alle procedure utilizzate.

La metodologia si basa sull'ipotesi che, condizionatamente ad opportune variabili di controllo, la divaricazione della dinamica dichiarativa delle operazioni B2C, rispetto a quella B2B, sia dovuta al fatto che quest'ultima è influenzata dall'effetto deterrenza indotto dalla consapevolezza, da parte del contribuente, che l'autorità fiscale dispone quasi in tempo reale delle informazioni contenute nelle fatture. Poiché, nelle comunicazioni trimestrali, le operazioni certificate da fattura non sono distinte da quelle certificate mediante altri documenti fiscali, e poiché ciascun contribuente può effettuare operazioni sia nei confronti di consumatori finali sia verso altre partite IVA, per confrontare le due dinamiche si è adottato un approccio indiretto. Specificamente, il fenomeno della sotto-dichiarazione delle cessioni di beni e prestazioni di servizi è stato modellato in modo tale che l'effetto FE, per ogni contribuente, fosse posto in relazione con la quota di operazioni attive B2B rispetto al totale delle operazioni attive effettuate.

Più precisamente, integrando i dati LIPE con quelli disponibili dalle fatture elettroniche, è stato calcolato, per ogni contribuente, il rapporto q tra il totale dell'IVA associata alle cessioni di beni e/o prestazioni di servizi desumibile dalla banca dati delle fatture elettroniche (IVA_{fe}), e il totale dell'IVA esigibile risultante dalle comunicazioni IVA relative allo stesso semestre (IVA_{2019})¹⁴⁵:

$$q = \frac{IVA_{fe}}{IVA_{2019}}$$

Considerato che normalmente il precedente rapporto varia tra 0 e 1, valori dello stesso pari o prossimi all'unità indicano un comportamento dichiarativo orientato verso la fatturazione, nel senso che tutto il monte IVA dichiarato deriva da operazioni certificate tramite fattura elettronica; di contro, un valore pari o prossimo allo zero indica che, strutturalmente, il gettito IVA del contribuente deriva da operazioni certificate tramite corrispettivi. La stima econometrica si propone di

¹⁴⁵ Vale la pena notare che le cessioni certificate dalle fatture elettroniche non si riferiscono necessariamente a operazioni di tipo B2B. La definizione della variabile q tuttavia, è coerente con l'obiettivo dell'analisi, che è quello di misurare l'effetto della fatturazione elettronica, indipendentemente dalla natura dei soggetti cessionari (consumatori finali o soggetti passivi IVA). Nel seguito, per semplicità, si designeranno come operazioni attive B2B tutte le operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi certificate con fattura anche quando queste siano effettuate nei confronti di consumatori finali.

verificare se esiste un impatto significativo di q sulla crescita del gettito IVA. In base al modello teorico esposto nell'Appendice B, si mostra che tale correlazione può essere interpretata come prova del nesso di causalità tra l'introduzione della fattura elettronica e l'incremento di *compliance*.

L'approccio adottato, unitamente all'ipotesi che la composizione della tipologia di operazioni (B2B o B2C) non sia variata in modo significativo tra i due periodi messi a confronto, consente di identificare l'effetto di interesse con un preciso parametro (γ) del seguente modello econometrico:

$$1) Z_2 = \alpha + Z_1 + \gamma q + \lambda'U + \varepsilon.$$

Nell'equazione 1), Z_1 e Z_2 rappresentano (in scala logaritmica) l'IVA esigibile dichiarata nelle LIPE del primo semestre del 2018 e 2019 rispettivamente, U rappresenta un insieme di variabili di controllo¹⁴⁶, q è la variabile definita in precedenza, ε un residuo casuale, e $(\alpha, \gamma, \lambda)$ un insieme di parametri da stimare. I dettagli della derivazione del modello 1) sono riportati nell'Appendice B.

Il vantaggio della metodologia adottata risiede nel fatto che essa consente di effettuare un'analisi di tipo controfattuale, anche in assenza di due gruppi distinti di soggetti identificabili a priori come gruppo dei "trattati" e "gruppo di controllo". In particolare, la derivazione del modello 1) conduce ad un'interpretazione causale delle relazioni statistiche tra le variabili coinvolte consentendo una esplicita quantificazione dell'effetto oggetto di studio.

Modello per l'IVA detratta

L'analisi svolta fin qui prende in considerazione esclusivamente l'incremento di gettito derivante dall'aumento degli importi dichiarati relativi all'IVA dovuta (associata cioè a operazioni attive). Tuttavia, è ragionevole ipotizzare che anche la dichiarazione di IVA in detrazione, al pari di quella esigibile, sia influenzata dalla maggiore tracciabilità delle transazioni determinata dalla fatturazione elettronica. In effetti, l'analisi descrittiva delle comunicazioni LIPE, evidenzia una marcata tendenza alla diminuzione dell'IVA portata in detrazione. Alla luce del fatto che l'aggregato rilevante per i flussi di finanza pubblica è quello dell'IVA effettivamente incassata dal bilancio dello Stato e dato che quest'ultima è data dalla differenza tra IVA dovuta e IVA detratta, ne consegue che una valutazione più completa dell'effetto della fatturazione elettronica deve includere anche l'analisi di quest'ultima.

Per valutare il cambiamento del comportamento dichiarativo dei contribuenti relativamente all'imposta da portare in detrazione, è necessario introdurre ulteriori

¹⁴⁶ Le variabili di controllo sono inserite per sterilizzare l'effetto indotto da fattori esogeni alla FE quali, ad esempio, il settore di attività economica di appartenenza o alla localizzazione geografica.

assunzioni sulla dinamica dei processi sottostanti. Un'ipotesi ragionevole, che consente di identificare l'effetto di interesse è la seguente:

HD1) il rapporto tra IVA detratta e IVA esigibile, nel caso di fedele dichiarazione, non varia nel breve periodo. L'ipotesi è motivata dal fatto che questo rapporto approssima il rapporto tra costi e ricavi e, in caso di dichiarazione corretta, quest'ultimo esprime un coefficiente tecnico di produzione che evolve lentamente nel tempo, al netto di *shock* esogeni; l'ipotesi implica a sua volta l'uguaglianza delle dinamiche di IVA esigibile ed IVA detratta, ovvero, nelle notazioni dell'Appendice B, l'invarianza del parametro β .

L'ipotesi HD1) consente di spiegare la discrepanza tra la dinamica dell'IVA detratta dichiarata e quella dell'IVA che dovrebbe essere correttamente portata in detrazione (quest'ultima stimata tramite il modello illustrato nel paragrafo precedente), in termini di variazioni del comportamento dichiarativo del contribuente relativamente alle operazioni passive nei due anni a confronto. Più precisamente, parametrizzando opportunamente il fenomeno della sovra-dichiarazione dei costi rispetto ai ricavi, è possibile pervenire ad una quantificazione dell'impatto della FE sull'IVA portata in detrazione. I dettagli della metodologia sono forniti nell'Appendice B.

Utilizzando la metodologia illustrata in Appendice B, l'incremento di gettito per l'IVA esigibile indotto da un aumento di *compliance*, può essere quantificato, nell'ipotesi più prudentiale e relativamente al gruppo di soggetti incluso nel *panel*, in 153 milioni di euro (1,07%), per la Sezione G e in 64 milioni di euro (3,6%) per la Sezione M.

Una seconda stima, che differisce dalla prima per l'inserimento, tra le variabili di controllo, della variabile "dimensionale" Z_1 , (logaritmo del valore del totale IVA esigibile nel primo semestre 2018) fornisce un extra-gettito pari a 185 milioni di euro in termini assoluti, corrispondenti al 1,31% in termini relativi per la Sezione G. Per la Sezione M, l'extra gettito ammonta a 92 milioni di euro in termini assoluti, pari 5,2% in termini relativi.

Di seguito si riportano i valori delle stime dei parametri del modello con i relativi errori standard. La numerosità dell'insieme di soggetti operanti nel settore "Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazione di autoveicoli e motocicli" su cui è stato stimato il modello è di $N=393.147$ contribuenti, mentre $N=153.333$ per il settore "Attività professionali, scientifiche e tecniche".

I parametri in Tabella 5.B.2 e 5.B.4, relative, rispettivamente, alle Sezioni G e M, si riferiscono al modello "prudentiale" (M1) che non tiene conto del volume delle operazioni per la spiegazione della dinamica IVA. Le Tabelle 5.B.3 e 5.B.5 si riferiscono invece al modello M2 che include tra i predittori anche il valore totale dell'IVA esigibile (Z_1) del primo semestre 2018. Le Tabelle 5.B.7 e 5.B.8, infine, riportano i parametri del modello stimato per l'IVA detratta delle due divisioni economiche.

Si noti che le Tabelle 5.B.1 e 5.B.2 presentano anche i risultati dei modelli stimati escludendo i soggetti operanti nella divisione economica del "Commercio e riparazione di autoveicoli e motocicli", date le specificità di questo settore. Allo

stesso modo, le Tabelle 5.B.4 e 5.B.5 riportano i risultati separatamente per il settore “Ricerca scientifica e sviluppo”.

Dalle Tabelle 5.B.2 e 5.B.3 si desume che il valore stimato del coefficiente della variabile q (parametro γ), è positivo e si attesta intorno a 0.02, con valore leggermente superiore nel caso del modello M2. Ciò implica che, come si evince dall’Appendice B, l’effetto FE si traduce in un extra-gettito di circa il 2% per operazioni B2B nel settore del “Commercio all’ingrosso e al dettaglio; riparazione di autoveicoli e motocicli”.

I risultati ottenuti sul *panel* dei professionisti indicano che l’effetto FE è più alto rispetto al settore del commercio: il valore stimato del coefficiente della variabile q è pari a 0.04 nel caso del modello M1 e 0.05 nel caso del modello M2 (vedi Tabelle 5.B.4 e 5.B.5). In ciascuno dei due *panel* risulta un valore negativo del coefficiente della variabile Z_1 che indica che il volume delle cessioni influisce negativamente sulla dinamica IVA.

TABELLA 5.B.2: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO M1 PER LA SEZIONE G

Parametri	Tutti i settori		Esclusi autoveicoli	
	Coefficiente	Std. Error	Coefficiente	Std. Error
q	0,0188	0,0024	0,0221	0,0029
Costante	-0,0556	0,0021	-0,0576	0,0023
<i>dummy</i> settoriali	Sì	sì	sì	sì
<i>dummy</i> regionali	Sì	sì	sì	sì
N	393.147		338.360	

I coefficienti delle variabili *dummy* non sono riportati

TABELLA 5.B.3: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO M2 PER LA SEZIONE G

Parametri	Tutti settori		Esclusi autoveicoli	
	Coefficiente	Std. Error	Coefficiente	Std. Error
Q	0,0239	0,0025	0,0269	0,0030
Z_1	-0,006	0,0004	-0,0059	0,0005
Costante	0,0005	0,0049	-0,0028	0,0052
<i>dummy</i> settoriali	sì	sì	sì	sì
<i>dummy</i> regionali	sì	sì	sì	sì
N	393.147		338.360	

I coefficienti delle variabili *dummy* non sono riportati

TABELLA 5.B.4: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO M1 PER LA SEZIONE M

Parametri	Tutti i settori		Escluso R&S	
	Coefficiente	Std. Error	Coefficiente	Std. Error
q	0,038	0,0086	0,038	0,0086
costante	0,057	0,0325	0,167	0,0297
dummy settoriali	sì	sì	sì	sì
dummy regionali	sì	sì	sì	sì
N	153.333		151.176	

I coefficienti delle variabili *dummy* non sono riportati**TABELLA 5.B.5: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO M2 PER LA SEZIONE M**

Parametri	Tutti i settori		Escluso R&S	
	Coefficiente	Std. error	Coefficiente	Std. error
q	0,038	0,0086	0,038	0,0086
costante	0,057	0,0325	0,167	0,0297
dummy settoriali	sì	sì	sì	sì
dummy regionali	sì	sì	sì	sì
N	153.333		151.176	

I coefficienti delle variabili *dummy* non sono riportati

Al fine di analizzare l'influenza della dimensione d'impresa sull'impatto della fatturazione elettronica, si è esplicitamente modellata, per la sola sezione G, l'interazione tra volume d'affari dell'impresa e quota di operazioni certificate da fattura. Specificamente, è stata definita una *dummy* (Dvolaff), pari a 1 se il volume d'affari dell'impresa osservata è inferiore a 100.000 euro e zero altrimenti. Viene quindi definita una *dummy* d'interazione come $Dvolaff * I(q > 0)$, dove $I(C)$ rappresenta il valore della funzione indicatrice $I(\cdot)$ in relazione al realizzarsi o meno della condizione C. I risultati riportati in Tabella 5.B.6, e in particolare il valore positivo e significativo della variabile *dummy* d'interazione, indicano che, come era da attendersi, l'impatto della fatturazione elettronica è più marcato per le imprese di minori dimensioni.

TABELLA 5.B.6: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO M1 PER LA SEZIONE G CON CLASSE DIMENSIONALE

Parametri	Tutti settori		Escluso autoveicoli	
	Coefficiente	Std. Error	Coefficiente	Std. Error
Q	0,0062	0,0025	0,0088	0,0027
Dvolaff	-0,0317	0,0013	-0,0321	0,0016
Interazione	0,0142	0,0029	0,0168	0,0027
Costante	-0,0411	0,0022	-0,0411	0,0025
dummy settoriali	sì	Sì	sì	sì
dummy regionali	sì	Sì	sì	sì
N	393.147		338.360	

I coefficienti delle variabili *dummy* non sono riportati

Per quanto riguarda la dinamica dell'IVA detratta, ci si è limitati ad una modellazione coerente con il modello M1 (modello "MD1" specifica in Appendice B, eq. B4), in cui cioè la dinamica dell'IVA potenziale non tiene conto della dimensione d'impresa, ed è catturata esclusivamente dal parametro α . Infatti, una formulazione coerente con il modello M2 rende più problematica l'identificazione dell'effetto della FE sull'IVA detratta, in quanto tale effetto tende a confondersi con l'influenza della dimensione d'impresa sulla dinamica IVA.

La Tabella 5.B.7 riporta le stime dei parametri del modello MD1 per la Sezione G. Seguendo i passi ii)-iv) descritti nell'Appendice B, si perviene ad un decremento di IVA detratta ascrivibile alla FE di circa il 3% (parametro \hat{g}), con un effetto quantificabile in termini assoluti in 305 milioni di euro. La Tabella 5.B.8 riporta le stesse stime ma sul *panel* dei "professionisti" e mostra un decremento di IVA detratta del 18%, quantificabile in 71 milioni di euro.

TABELLA 5.B.7: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO MD1 PER LA SEZIONE G

Parametri	Tutti settori		Esclusi autoveicoli	
	Coefficiente	Std. Error	Coefficiente	Std. Error
Costante	-0,085	0,0028	-0,0862	0,003
<i>dummy</i> settoriali	sì	sì	sì	sì
<i>dummy</i> regionali	sì	sì	sì	sì
N	393.147		338.360	

I coefficienti delle variabili *dummy* non sono riportati

TABELLA 5.B.8: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO MD1 PER LA SEZIONE M

Parametri	Tutti settori		Escluso R&S	
	Coefficiente	Std. Error	Coefficiente	Std. Error
costante	-0,127	0,0453	0,0218	0,0475
<i>dummy</i> settoriali	sì	sì	sì	sì
<i>dummy</i> regionali	sì	sì	sì	sì
N	153.333		151.176	

I coefficienti delle variabili *dummy* non sono riportati

A partire dall'analisi svolta sulla sotto-platea analizzata, una stima approssimata dell'effetto complessivo della FE può essere ottenuta sulla base delle seguenti considerazioni:

- l'analisi è stata effettuata su un *panel* costituito dai soggetti economici che hanno presentato le LIPE nel primo semestre sia del 2018, sia del 2019, e da tale *panel* sono state escluse alcune unità per motivi di qualità dei dati;
- sono stati considerati solo i contribuenti con volume d'affari non superiore a 5 milioni di euro;

- c) i settori economici analizzati rappresentano solo una porzione, ancorché la più significativa, delle attività economiche in cui è ragionevole supporre che l'introduzione della FE abbia avuto un impatto positivo, in termini di *compliance*.

Dal punto a) segue che l'effetto stimato non tiene conto delle imprese che iniziano la propria attività economica nell'anno 2019, o delle imprese per le quali i dati dichiarativi sono risultati incompleti o poco affidabili. In ragione di tali esclusioni è ragionevole incrementare la stima di almeno il 10%. Una valutazione esaustiva dell'effetto complessivo della FE basata sull'estensione agli altri settori economici risulta problematica a causa della natura piuttosto omogenea della maggioranza di essi in termini di tipo di transazioni (B2B o B2C).

L'analisi ha consentito di stimare, su base semestrale, che l'impatto della fatturazione elettronica ha indotto un extra-gettito quantificabile in un ammontare compreso tra 217 e 277 milioni di euro annui relativamente all'IVA esigibile e a circa 376 milioni di euro annui relativamente all'IVA detratta dei settori presi ad esame. Ipotizzando che non sussistano significativi fenomeni di stagionalità, ciò si traduce in una stima dell'extra-gettito, relativamente alla platea considerata, compresa tra 1.2 e 1.3 miliardi di euro annui.

Conclusioni

Nel corso dell'anno 2019 si è osservato un incremento del gettito IVA derivante da scambi interni superiore a 2,9 miliardi, segnatamente maggiore a quello atteso in base all'evoluzione del ciclo economico. Al fine di verificare se tale incremento sia imputabile alla fatturazione elettronica è stato adottato sia un approccio di tipo macro, che un modello controfattuale basato su dati micro. L'analisi tabellare evidenzia un residuo positivo non spiegato dal ciclo economico il cui ammontare è compreso tra 1,7 e 2,0 miliardi.

L'analisi micro, circoscritta ad alcuni settori economici di particolare rilevanza, ha consentito di stabilire un nesso causale tra l'incremento del gettito IVA e l'introduzione della FE e ha prodotto risultati compatibili con quelli forniti dalla metodologia tabellare.

C) L'OBBLIGO DI TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI

L'articolo 2 del D.Lgs. n. 127/2015 ha introdotto in Italia il processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri. Tale processo rappresenta, strategicamente, il completamento del progetto di digitalizzazione dei documenti fiscali che certificano le transazioni tra i contribuenti e che rappresentano la documentazione di base per l'assolvimento degli obblighi relativi alle principali imposte dirette e indirette. Il progetto, sia per la sua entità sia per l'impatto importante che esercita sulle attività produttive, si

è svolto su un orizzonte temporale pluriennale con l'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica, a partire dal 1° gennaio 2019, per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, certificate da fattura, effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia.

L'introduzione dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi è avvenuto in modo graduale, a partire dal 1° aprile 2017 con riferimento all'utilizzo dei distributori automatici. Dal 1° luglio del 2018 l'obbligo è stato esteso alle cessioni - verso i consumatori finali - di benzina e gasolio¹⁴⁷ per gli impianti ad elevata automazione, e a partire dal 1° settembre 2020 per gli altri impianti, con obbligo generalizzato a partire dal 1° gennaio 2021.

Il processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri per gli altri operatori è stato previsto prima in via opzionale e dal 1° gennaio 2020 gradualmente in via obbligatoria. La memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi completa il progetto di digitalizzazione certificando le operazioni del commercio al dettaglio e attività assimilate rivolte ai consumatori finali (c.d. B2C)¹⁴⁸ e sostituendo lo scontrino e la ricevuta fiscale. In sostanza, il documento (analogico o elettronico) che viene rilasciato al cliente non ha più valenza fiscale¹⁴⁹ e la certificazione fiscale è configurata nel processo stesso di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati fiscali dell'operazione.

La portata innovativa di questa riforma è estremamente rilevante in quanto consente all'Amministrazione finanziaria di acquisire i dati fiscali delle transazioni B2C in modo strutturato, sicuro e tempestivo.

L'analisi congiunta dei dati della fatturazione elettronica e dei corrispettivi consentirà pertanto all'Amministrazione Finanziaria di avere un quadro esauriente del totale delle cessioni effettuate dai contribuenti preventivamente rispetto ai termini di liquidazione e dichiarazione IVA. Come per la fatturazione elettronica, la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi porta con sé ulteriori vantaggi tra cui, principalmente:

- una razionalizzazione dei processi contabili e amministrativi delle aziende, rendendoli più automatizzati con vantaggi sia in termini di tempo di lavoro che di riduzione dei rischi di errori;
- una patrimonializzazione delle informazioni relative alle operazioni commerciali delle aziende, elemento che consente - tanto all'Amministrazione finanziaria quanto alle stesse imprese e ai loro consulenti - di sfruttare i dati in argomento per finalità non solo contabili.

¹⁴⁷ Al riguardo, si evidenzia che per tali tipologie di operazioni la legislazione italiana non aveva mai previsto, prima dell'emanazione del citato decreto legislativo, l'obbligo di certificazione fiscale.

¹⁴⁸ Disciplinate, ai fini IVA, dall'articolo 22 del d.P.R. n. 633/1972.

¹⁴⁹ Coerentemente è stato definito e regolamentato dal D.M. 7.12.2016 come "documento commerciale", cioè valido solo come prova dell'acquisto ai fini commerciali

Affinché i dati dei corrispettivi giornalieri pervengano all'Amministrazione finanziaria in forma strutturata e sicura (cioè autentici e integri), il legislatore ha previsto che il processo di memorizzazione e trasmissione avvenga mediante strumenti tecnologici che garantiscano tali presupposti, demandando a provvedimenti dell'Agenzia delle entrate la regolamentazione tecnica di tali strumenti.

Ad oggi, gli strumenti regolamentati¹⁵⁰ sono due:

- il c.d. registratore di cassa telematico (RT), che rappresenta una evoluzione dei registratori di cassa introdotti nei primi anni '80 nel nostro Paese e poi diffusi anche in molti altri Paesi europei ed extra-europei;
- una procedura web, utilizzabile anche mediante device mobili, messa gratuitamente a disposizione dall'Agenzia delle entrate nell'area riservata dei servizi telematici dedicati a cittadini e imprese.

La caratteristica di fondo di tali strumenti è quella di garantire che i dati imputati dall'esercente al momento dell'effettuazione dell'operazione vengano memorizzati in modo inalterabile nel tempo e possano essere automaticamente trasmessi in via telematica all'Agenzia delle entrate su canali di comunicazione sicuri. La differenza principale tra registratore telematico e procedura web è che il primo può operare la fase di memorizzazione dei dati anche quando non è collegato alla rete internet, collegamento necessario solo al momento della trasmissione telematica che può avvenire entro il tempo massimo di 12 giorni dal momento dell'effettuazione dell'operazione, mentre l'uso della procedura web necessita di una connessione costante alla rete perché i dati vengono imputati e, quindi, memorizzati direttamente - dunque in tempo reale - sui sistemi dell'Agenzia delle entrate. Per tali presupposti e per le loro caratteristiche tecniche, pertanto, la procedura web è utilizzata da piccoli operatori - soprattutto artigiani - che effettuano operazioni con frequenza saltuaria ed erano soliti emettere ricevute fiscali, mentre gli RT sono diffusi presso la gran parte degli esercizi commerciali dove la frequenza delle operazioni è alta (bar, ristoranti ecc.).

Alla luce dell'importante impatto che tale innovazione esercita sui processi organizzativi dei contribuenti, come già detto, il legislatore ha stabilito una gradualità nell'introduzione dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi e del parallelo abbandono dei vecchi scontrini e ricevute fiscali prevedendo - in generale - l'avvio dell'obbligo al 1° gennaio 2020 per gli operatori con volume d'affari superiore a 400mila euro e, anche a seguito dell'emergenza epidemiologica COVID-19, dal 1 gennaio 2021 per tutti gli altri operatori.

Alla data del 31 luglio 2020, gli operatori IVA che risultano aver avviato il processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi risultano circa 1.200.000, di cui circa 990.000 mediante l'uso di RT e circa 530.000 mediante

¹⁵⁰ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28.10.2016 e successive modificazioni.

l'uso della procedura web dell'Agenzia delle entrate (circa 320.000 operatori utilizzano entrambe le modalità). Sul fronte dei corrispettivi derivanti dall'uso di distributori automatici, ad oggi gli operatori che trasmettono i predetti dati sono circa 30.000 per circa 700.000 distributori. 659 sono invece gli operatori che trasmettono corrispettivi relativi alle cessioni di benzina e gasolio.

Sempre dal 1° gennaio 2021 è stata prevista, grazie anche all'introduzione del processo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, la cosiddetta "lotteria dei corrispettivi", che prevede la possibilità per il cliente di vincere premi in denaro settimanali, mensili e annuali, connessi alle operazioni effettuate presso gli esercizi commerciali. La base dati per le estrazioni viene infatti costituita dai flussi informativi che perverranno all'Agenzia delle dogane e dei monopoli attraverso l'Agenzia delle entrate, trasmessi dagli strumenti sopra elencati. Ulteriori premi, anche nei confronti dell' esercente, sono previsti in caso di pagamenti in modalità elettronica.

I flussi dei dati che pervengono e perverranno all'Agenzia mediante i due processi di fatturazione elettronica e dei corrispettivi telematici consentiranno di valorizzare il patrimonio informativo dell'Amministrazione, da un lato per potenziare le proprie attività di analisi del rischio e controllo, dall'altro per offrire servizi a valore aggiunto volti, nel tempo, a semplificare e ridurre gli adempimenti fiscali. Tali informazioni, infatti, rappresentano la necessaria base di partenza per attuare le disposizioni dell'articolo 4 del Decreto Legislativo n. 127/2015 e consentire all'Agenzia di predisporre, a partire dal periodo d'imposta 2021, in via sperimentale: le bozze dei registri IVA che il contribuente, anche tramite il suo intermediario, potrà verificare ed eventualmente integrare; le bozze delle comunicazioni di liquidazione periodica IVA, con relativo servizio di elaborazione del modello F24 e pagamento *on line*; la bozza della dichiarazione annuale IVA.

D) UNA VALUTAZIONE COMPLESSIVA SULL'ADOZIONE DELLO *SPLIT PAYMENT* DAL 2015 AL 2019

L'applicazione dello *split payment*

La Legge di stabilità del 2015 ha introdotto lo *split payment* come misura di contrasto all'evasione IVA. Tale norma prevede il versamento dell'IVA da parte della Pubblica Amministrazione (PA) per i beni e servizi da essa acquistati. Il provvedimento è stato emanato in considerazione del fatto che tale inversione avrebbe indotto un incremento di gettito spontaneo essendo il soggetto acquirente fiscalmente più *compliant* del venditore. Le analisi *ex post*, effettuate per verificare se si fosse realmente realizzato l'incremento riconducibile al nuovo provvedimento normativo, hanno quantificato tale effetto in 3,5 miliardi di euro¹⁵¹.

¹⁵¹ Cfr. Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2017, pag.198

Alla luce dei risultati positivi garantiti dalla suddetta norma, con l'articolo 1 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, il meccanismo dello *split payment* è stato esteso, a partire dal 1° luglio 2017, a:

- tutte le pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196¹⁵²;
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile (controllo di fatto), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni;
- le società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), dalle società di cui sopra;
- le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

L'impatto dello *split payment* sulla *compliance*: una visione d'insieme

Il recupero di gettito conseguente all'adozione del primo *split payment* è riportata nella relazione tecnica allegata alla lettera inviata dal Ministero dell'economia e delle Finanze alla Commissione Europea in data 3/12/2019. L'effetto, quantificato di 3,5 miliardi, si basa sui risultati di un'analisi controfattuale improntata dall'Agenzia delle entrate che mostrano come per i fornitori della Pubblica Amministrazione (PA), per le medesime transazioni, la somma della minore IVA a debito dell'incremento delle compensazioni e dei rimborsi risulti inferiore ai versamenti effettuati dalla PA (Tab.5.D.1).

¹⁵² Il perimetro della PA indicato nel provvedimento del 2015 era leggermente più contenuto rispetto a quello identificato dall'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196

TABELLA 5.D.1: VALUTAZIONE DELL'ANDAMENTO DELLO *SPLIT PAYMENT*. ANNO DI IMPOSTA 2015

Componenti che influenzano il gettito	Importi in milioni di euro
<i>Somme che decrementano il gettito</i>	
Minore importo a debito dei fornitori della P.A.	3.465
Maggiori importi compensati	1.153
Maggiori rimborsi	1.807
Fornitori PA <i>non market</i> che versano per effetto <i>reverse charge</i>	662
(a) Totale	7.086
<i>Somme che incrementano il gettito</i>	
IVA <i>split payment</i> versata dalla PA	10.579
(b) Totale	10.579
<i>Effetto netto</i>	
(b) - (a)	3.493

L'universo di osservazione è rappresentato dall'insieme dei fornitori della Pubblica Amministrazione interessati dall'intervento a partire da Gennaio 2015. Nello studio si applica un modello econometrico di tipo *panel* in cui i versamenti dei soggetti non fornitori della Pubblica Amministrazione rappresentano la principale variabile di controllo.

Per verificare l'ipotesi controfattuale si è stabilita una relazione tra l'andamento del gettito dei fornitori e dei non fornitori della PA nei periodi precedenti l'introduzione dello *split*. Una volta verificata una correlazione statisticamente significativa tra le due serie storiche, sulla base dell'andamento dei versamenti dei non fornitori della PA si è simulata la dinamica che avrebbe seguito il gettito dei fornitori in assenza della nuova norma. La differenza tra il gettito IVA effettivamente versato dai fornitori e quello previsto sulla base della dinamica dei non fornitori ha consentito di stimare il "Minore importo a debito dei fornitori della P.A." illustrato nella tabella 5.D.1. Un modello analogo è stato adottato anche per le compensazioni. Le altre poste illustrate nella tabella sono state tratte dai rispettivi flussi contabili. I risultati sono stati valutati, anche, in un'ottica di robustezza da stime econometriche alternative e tali analisi hanno prodotto risultati coerenti tra loro¹⁵³.

L'ulteriore elemento da valutare riguardava se la modifica delle modalità di pagamento del tributo avesse indotto un recupero di *compliance* costante nel tempo. Per confermare tale affermazione si sono osservati i versamenti della Pubblica Amministrazione (PA) negli anni successivi al 2015 (Tab. 5.D.2),

¹⁵³ Si veda a tal proposito: "Gli effetti dello *split payment* sulla *compliance* IVA" di A. Carfora, M. Marigliani, S. Pisani, A. Spingola. Pubblicato sulla collana di working papers dell' Agenzia delle entrate "Argomenti di Discussione". <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/agenzia/agenzia-comunica/prodotti-editoriali/rivista/argomenti-di-discussione/pubblicazioni>

paragonandoli a quelle dei loro fornitori. L'esito della verifica ha confermato il livello acquisito nel 2015. Il *break* strutturale nei versamenti della PA, registrato nel 2015 risulta costante anche negli anni successivi. Nella tabella 5.D.2 si riporta la serie storica dei versamenti della PA per il periodo 2014-2019.

TABELLA 5.D.2: VERSAMENTI PA

Anno	Importo Versato
2014	2.855
2015	12.280
2016	13.627
2017	12.694
2018	12.923
2019	13.102

Importi in milioni di euro

L'ampliamento della norma introdotto nel 2017 ha comportato un incremento di *compliance* di ulteriori 1,08 miliardi¹⁵⁴. La quantificazione di 1,08 miliardi sopracitata riprende i risultati di un'analisi controfattuale improntata dall'Agenzia delle entrate applicando una metodologia simile a quella utilizzata per la valutazione degli effetti della prima norma. Anche in questo caso si dimostra come per i fornitori destinatari dell'ampliamento, per le medesime transazioni, la somma della minore IVA a debito dell'incremento delle compensazioni e dei rimborsi risulti inferiore ai versamenti effettuati dagli acquirenti (Tabella 5.D.3).

¹⁵⁴ La somma risulta incrementata di circa 0,35 miliardi di euro rispetto a quanto riportato nell'ultima relazione le cui stime si riferivano a dati suscettibili di aggiornamento. I risultati di tale aggiornamento sono in via di pubblicazione sulla collana di working papers dell'Agenzia delle entrate "Argomenti di Discussione".

TABELLA 5.D.3: VALUTAZIONE DELL'ANDAMENTO DELL'ALLARGAMENTO DELLO SPLIT PAYMENT. ANNO DI IMPOSTA 2018

Effetto <i>split</i> complessivo	
<i>Importi che decrementano il gettito</i>	
Minore importo a debito dei fornitori della P.A.	5.041
Maggiori importi compensati	1.542
Maggiori rimborsi	755
(a) Totale	7.388
<i>Importi che incrementano il gettito</i>	
IVA <i>split payment</i> versata dalla PA	8.471
(b) Totale	8.471
<i>Effetto netto</i>	
(b) - (a)	1.083
Importi in milioni di euro	

Anche per quanto riguarda l'allargamento dello *split payment* esistono fondati indizi che evidenziano come tale incremento possa diventare strutturale nei flussi di cassa degli anni successivi. I versamenti delle società quotate e delle Partecipate della PA, analogamente a quanto successo per le PA, confermano per il 2019 i valori alti nei versamenti successivi al *break* strutturale fatto registrare nel 2018 (Tabella 5.D.4).

TABELLA 5.D.4: VERSAMENTI SOCIETÀ PARTECIPATE E MAGGIORI SOCIETÀ QUOTATE

Anno	Importo versato
2014	6.549
2015	7.723
2016	7.407
2017	7.399
2018	16.863
2019	15.941
Importi in milioni di euro	

Nel 2017, inoltre, a seguito dell'adozione dello *split payment* le Partecipate delle PA e le maggiori società quotate in borsa hanno usufruito di un periodo di dilazione del versamento dell'imposta sugli acquisti e, quindi, la misura ha espletato i suoi effetti scontando alcuni mesi di ritardo. Ciò ha comportato un incremento dello *stock* di crediti del 2017 pari a circa 3,7 miliardi di euro. In base alle prime elaborazioni sulle dichiarazioni dell'anno d'imposta 2018 tale incremento si è completamente riassorbito rendendo verosimile l'ipotesi di una riduzione attesa

del *gap* IVA in linea con quelle già registrate negli anni che vanno dal 2015 al 2017 (-0,5 punti percentuali della propensione al *gap* IVA)¹⁵⁵.

In aggiunta a tali evidenze strutturali, è stato elaborato un aggiornamento dell'indicatore di affidabilità fiscale elaborato in occasione dell'emanazione del primo provvedimento dello *split payment*. L'indicatore si basa sul fatto che i fornitori delle Pubbliche Amministrazioni (PA), quelli delle società controllate dalla PA e quelli delle società quotate presentavano un tasso di inadempimento fiscale¹⁵⁶ superiore rispetto a quello dei propri acquirenti. In particolare, tale tasso oscillava tra il 33,02% (fornitori della PA interessati dal primo provvedimento) e il 16,24% (fornitori delle società controllate dalla PA centrale) passando per il 21,24% (fornitori delle società quotate). Di contro, il tasso di inadempimento fiscale delle società controllate della Pubblica Amministrazione e delle società quotate era pari a 6,51%. Non si è potuto elaborare il tasso di inadempimento fiscale della PA centrale non disponendo dei dati dichiarativi di confronto precedenti all'introduzione della norma. Si registra, pertanto, un tasso di inadempimento fiscale costantemente superiore nei fornitori rispetto agli acquirenti. Tale differenziale avrebbe assicurato un recupero di *compliance* IVA.

Come ulteriore verifica del recupero di *compliance* si è calcolato un indicatore di inadempimento fiscale per l'anno di imposta 2018 (ultimi dati disponibili), ottenuto come rapporto tra il totale degli acquisti dichiarati dalle PA, dalle società controllate della PA e delle società quotate e le corrispondenti cessioni dichiarate dai loro fornitori. Risulta che i primi non sono affetti da fenomeni di sotto-dichiarazione, mentre le seconde scontano il tasso di inadempimento fiscale dei fornitori. Il tasso così calcolato è risultato pari a 5,7% segnalando che le cessioni dichiarate dei fornitori risultano del 5,7% inferiori ai corrispondenti acquisti.

Tale evidenza mette in luce due aspetti:

- un miglioramento in termini di fedeltà fiscale degli operatori conseguente all'applicazione dello *split payment*, in quanto il tasso di inadempimento fiscale stimato prima dell'introduzione dello *split* che era compreso tra il 16,24% e il 21,24%, si è ridotto al 5,7%;
- il permanere di fenomeni evasivi che, ancorché residuali, sono posti in essere al fine di occultare base imponibile che, altrimenti, dovrebbe essere dichiarata ai fini delle imposte dirette.

La persistenza evidenziata al punto b) lascia presupporre che un'abolizione dello *split payment* potrebbe indurre dei comportamenti adattivi da parte dei

¹⁵⁵ Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2019 - Aggiornamenti per gli anni 2012-2017 a seguito della revisione dei conti nazionali apportata dall'Istat - 27 novembre 2019.

¹⁵⁶ Nella nota inviata lo stesso indicatore si definiva come "tasso di fedeltà fiscale", specificando che era: "costruito come rapporto tra *gap* d'imposta e imposta potenziale. Pertanto, a valori più elevati dell'indicatore corrisponde una minore fedeltà fiscale". Al fine di fornire una lettura più immediata in questa sede si è optato per la definizione di "tasso di inadempimento fiscale".

contribuenti che, nel medio periodo, condurrebbero i fornitori delle partecipate a ritornare sui tassi di inadempimento fiscale precedenti all'introduzione dello *split*.

Box 5.D.1: Pagamenti elettronici, riduzione del contante ed evasione

Negli anni più recenti si è sviluppato un dibattito sul legame esistente tra la diffusione dell'utilizzo della moneta elettronica e l'entità del *tax gap*. Nel proseguo si forniranno alcuni elementi conoscitivi relativi al fenomeno dei pagamenti elettronici e spunti di riflessione sul collegamento con il *tax gap* tratti dalla letteratura più recente.

TABELLA 1: UTILIZZO DELLE CARTE DI PAGAMENTO NELLE TRANSAZIONI IE NEL 2018

Paese	Pagamenti pro capite	Valore pagamenti sul Pil	Paese	Pagamenti pro capite	Valore pagamenti sul Pil
Austria	98	11,20%	Lussemburgo	287	18,30%
Belgio	184	22,80%	Malta	59	18,70%
Bulgaria	23	9,40%	Olanda	275	18,50%
Cipro	79	24,20%	Polonia	123	14,70%
Croazia	82	18,10%	Portogallo	172	42,60%
Danimarca	364	25,90%	Regno Unito	343	45,10%
Estonia	262	24,90%	Repubblica Ceca	103	13,30%
Finlandia	332	22,00%	Romania	33	8,80%
Francia	197	24,20%	Slovacchia	77	12,90%
Germania	64	9,30%	Slovenia	97	14,20%
Grecia	59	12,50%	Spagna	101	15,50%
Irlanda	185	16,10%	Svezia	348	22,50%
Italia	53	11,40%	Ungheria	85	14,90%
Lettonia	164	18,30%	Paesi Euro	121	15,80%
Lituania	117	14,90%	UE	151	20,40%

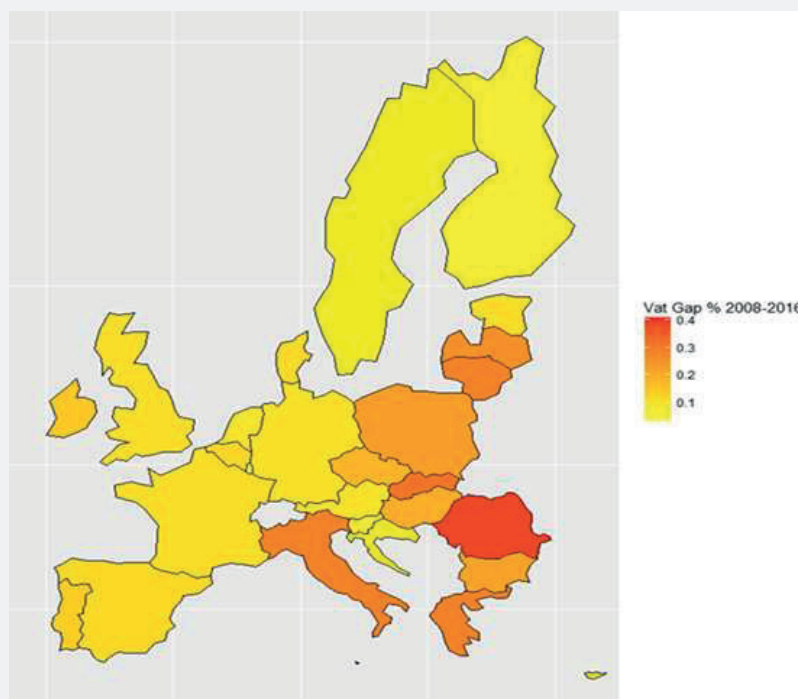
Fonte: Elaborazioni Agenzia delle Entrate sui dati pubblicati sul sito della BCE (<http://sdw.ecb.europa.eu/reports.do?node=1000001964>).

La fonte di dati principale a livello europeo, riguardante l'impiego della moneta elettronica, è rappresentata dalle statistiche diffuse dalla Banca Centrale Europea (BCE) secondo cui l'uso della moneta elettronica in ambito Unione europea è assai diffuso; in particolare, l'utilizzo di carte di pagamento assume una significativa rilevanza in termini del numero di transazioni per cui vengono adoperate. Infatti, nel 2018 ci sono stati in media 151 scambi per individuo regolati con carte. Nella Tabella 1 si riportano, a tal proposito, i valori per il 2018 di fonte BCE per i singoli Stati. Si evidenzia una certa variabilità nei valori con la Danimarca a primeggiare (364 transazioni per abitante) davanti a Svezia, Regno Unito e Finlandia. L'Italia si colloca solo in terzultima posizione (53 scambi per abitante) precedendo soltanto Romania e Bulgaria, a dimostrazione di come tale strumento di pagamento sia nel nostro paese ancora lontano da un utilizzo massivo. Anche considerando il valore del transato con carta in rapporto al PIL, la situazione italiana non è molto diversa: a fronte dell'11,4% fatto registrare dall'Italia, infatti, la media UE è superiore di 9 punti percentuali, i Paesi nordici e la Francia hanno percentuali doppie ed assai lontana è la quota di Regno Unito (45,1%) e Portogallo (42,6%).

Al fine, invece, di effettuare dei confronti sul *tax gap* che caratterizza i vari Paesi europei è consigliabile fare riferimento all'IVA per un duplice motivo: è l'imposta maggiormente armonizzata a livello UE e rappresenta un'efficace indicatore dell'evasione che si genera dalla produzione e distribuzione di beni e servizi.

In proposito, la Commissione Europea calcola e pubblica, ogni anno, una stima del *gap IVA* per tutti i Paesi membri. Tali stime mostrano che il fenomeno, seppur presente in tutti i Paesi, si manifesta con intensità molto differenziate, come evidenziato nella Figura 1 in cui viene riportata la distribuzione intra UE della propensione media all'evasione IVA (rapporto tra imposta evasa e imposta potenziale) per gli anni 2008-2016.

FIGURA 1: PROPENSIONE MEDIA AL TAX GAP IVA DEI PAESI UE. ANNI 2008-2016



Fonte: Elaborazioni Agenzia delle entrate sui dati pubblicati in CASE 2019 Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States.

Da un primo confronto tra le informazioni riportate in Tabella 1 ed in Figura 1 il collegamento tra il *VAT gap* e la diffusione dei pagamenti elettronici non appare immediatamente evidente. Spicca, infatti, la posizione della Germania dove, pur essendo molto diffuso l'utilizzo del contante, la propensione al *gap* è molto contenuta. Pertanto, per investigare se esiste una correlazione significativa tra la diffusione dei mezzi di pagamento elettronici e l'entità del *gap IVA* è necessario utilizzare dei modelli econometrici che consentono di considerare l'impatto della moneta elettronica congiuntamente alla presenza di altri fattori che possono influenzare l'evasione. In questo modo si sterilizzano quegli effetti che potrebbero indurre una correlazione spuria tra le due variabili.

Ad esempio, la società CASE, in occasione della pubblicazione del rapporto 2019, ha affrontato la tematica dell'analisi delle determinanti del *VAT gap* nei Paesi UE attraverso un approccio econometrico. I risultati dell'analisi mettono in risalto i fattori endogeni (che le amministrazioni fiscali possono governare, quali ad es. lo sforzo profuso nell'attività di

prevenzione e contrasto) e quelli esogeni (che le amministrazioni fiscali subiscono, quali ad es. la struttura del sistema economico) che influenzano il VAT gap.

Immordino e Russo hanno utilizzato la base dati della CASE per analizzare specificamente l'impatto che ha la diffusione della moneta elettronica sul gap. Dai risultati emerge che la moneta elettronica ostacola l'evasione IVA perché lascia una traccia delle operazioni sottostanti che, se non riscontrata nei dati dichiarativi, crea delle distorsioni facilmente individuabili dalle amministrazioni fiscali nell'ambito della loro attività di controllo. Nell'ambito dei Paesi UE emerge, quindi, una relazione negativa tra l'evasione dell'IVA e l'incidenza dei pagamenti effettuati con carte di credito e di debito.

Infine, un recente studio dell'Agenzia delle Entrate, focalizzato sull'individuazione delle determinanti del VAT gap europeo, ha testato la significatività della relazione esistente tra quest'ultimo e la diffusione dei pagamenti elettronici. In questa analisi sono state considerate le determinanti sia nazionali che internazionali. Per quanto riguarda queste ultime si è verificato come i Paesi si influenzino vicendevolmente per quanto riguarda la diffusione del VAT gap, presumibilmente utilizzando come cinghia di trasmissione le frodi internazionali. Da un punto di vista delle determinanti interne, poi, sono stati individuati molteplici fattori che influenzano il gap IVA, quali: il ciclo economico, l'inflazione e l'effort prodotto dalle Amministrazioni fiscali, che lo riducono, mentre la vocazione del sistema economico verso la produzione di beni e servizi destinati al consumo finale, la polverizzazione della struttura imprenditoriale, la percezione del livello di corruzione ed il livello dell'aliquota standard IVA lo accrescono. In questo contesto si è inserita anche la diffusione degli strumenti di pagamento elettronici che hanno evidenziato una correlazione significativamente positiva riducendo, quindi, il gap.

In sintesi le evidenze sembrano indicare la presenza di una correlazione inversa significativa tra la diffusione di mezzi di pagamento elettronici ed il gap IVA. Ulteriori approfondimenti sono comunque necessari per quantificare l'importanza di tale effetto e quanto quest'ultimo dipenda da un insieme di misure poste a contorno, quali ad esempio l'accessibilità dei dati di natura finanziaria per finalità di controllo.

Box 5.D.2: Nuovi strumenti e basi dati per monitorare la *compliance* nel settore del commercio elettronico

Il punto di partenza è rappresentato dalla definizione del fenomeno, che identifica una tipologia di commercio volto allo scambio di beni e servizi attraverso una rete elettronica, dove si concludono contratti giuridicamente rilevanti tra persone distanti tra loro e in cui sia la proposta sia l'accettazione sono redatte su supporti informatici, inviate con metodi di trasmissione telematica ed accessibili utilizzando strumenti informatici.

Rispetto alla natura del bene oggetto della transazione, si può distinguere fra *e-commerce* diretto, in cui la rete rappresenta un vero e proprio negozio *on line* da cui è possibile acquistare servizi o beni digitali, ed *e-commerce* indiretto, in cui si commerciano beni materiali che vengono pubblicizzati attraverso la rete e, in seguito alla vendita, spediti mediante un vettore o uno spedizioniere al domicilio del cliente o altro luogo pattuito; data la sua struttura, l'*e-commerce* indiretto è assimilabile, sotto il profilo fiscale, ad una vendita per corrispondenza.

Entrambe le tipologie di *e-commerce* stanno vivendo una fase di straordinaria espansione, sia in termini di commercio diretto, data la recente conversione di alcuni prodotti in formato sempre più digitale, come è accaduto per esempio nel settore audiovisivo, sia di commercio indiretto. Secondo i dati messi a disposizione dall'Istat, infatti, il numero di imprese italiane che operano nel commercio e vendono via web è più che raddoppiato nel periodo 2012-2019, passando dal 8.7% al 23.1% del totale e testimoniando un sempre maggiore impiego del potenziale fornito dall'economia digitale. L'Osservatorio del Politecnico di Milano stima

l'evoluzione del giro di affari di tutto il comparto *e-commerce* B2C nel periodo 2014-2018 e registra un incremento da € 14.3 miliardi a € 27.4 miliardi. Nel corso del 2020, inoltre, l'avanzamento potrà essere ancora più marcato, soprattutto a causa del lockdown dovuto alla pandemia da Covid-19, che può aver veicolato un crescente utilizzo della rete e del commercio elettronico.

La crescente rilevanza del fenomeno ha attirato l'attenzione dell'Agenzia delle entrate, interessata ad assicurare lo svolgimento dell'attività economica nel rispetto della normativa fiscale, ed a tal fine sono stati avviati i lavori per costituire una banca dati integrata che ne consenta il monitoraggio e il controllo.

La principale fonte interna è rappresentata dall'Anagrafe Tributaria (AT), da cui si ricava che, con riferimento all'anno d'imposta 2018, si registrano 22.710 soggetti italiani che operano, in via prevalente, nel settore contrassegnato dal codice ATECO 47.91.10 "Commercio al dettaglio di qualsiasi tipo di prodotto effettuato via internet", per un giro di affari complessivo di oltre 11,5 miliardi di euro (Tabella 1).

Questi numeri, sebbene importanti, forniscono una visione parziale, in quanto non tengono conto di gran parte degli operatori dell' *e-commerce* indiretto che, presumibilmente non si classificano nel codice ATECO 47.91.10, pur avvalendosi della rete per effettuare vendite *on line*.

TABELLA 1: SOGGETTI CON CODICE ATECO 47.91.10

TIPOLOGIA SOGGETTO	Numero Soggetti	Volume d'affari
LAVORO AUTONOMO	25	220.765
IMPRESE	17.589	11.520.923.346
CONTRIBUENTI IN REGIME DI VANTAGGIO*	705	8.038.582
CONTRIBUENTI IN REGIME FORFETARIO*	4.391	61.881.664
Totale	22.710	11.521.259.680

Fonte: Anagrafe Tributaria

* Per questa tipologia di soggetto si riportano le componenti positive di reddito nella colonna "Volume d'affari"

Con riferimento alle imprese ed ai lavoratori autonomi con ricavi o compensi inferiori a circa cinque milioni di euro è possibile acquisire una informazione più completa, utilizzando i dati contenuti nel quadro E – Dati per la revisione del modello degli Indicatori Sintetici di Affidabilità (ISA), dove è richiesta l'indicazione dei ricavi derivanti dalla vendita per via telematica, espressa in termini percentuali sui ricavi totali. Tale informazione consente di individuare i volumi di vendita anche dei soggetti che non operano con il citato codice di attività prevalente "commercio esercitato via Internet". Per l'anno 2018 risultano 12.045 contribuenti che dichiarano complessivamente 1,7 miliardi di euro di ricavi provenienti da vendite effettuate via internet.

Una componente peculiare dell' *e-commerce* è rappresentata dai soggetti che forniscono servizi elettronici in Italia sebbene siano identificati in altro paese europeo. Tali soggetti per operare in Italia si devono registrare al sistema Mini One-Stop Shop (MOSS). In relazione all'anno 2019, il gettito IVA derivante da tale modalità operativa per l'Italia ammonta a circa 350 milioni di euro.

Particolare attenzione è stata prestata alle piattaforme digitali che facilitano le vendite a distanza. Nel 2019 è stata introdotta una norma che stabilisce che il soggetto passivo che

facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all'interno dell'Unione europea, è tenuto a trasmettere, entro il mese successivo a ciascun trimestre, i dati sul fatturato realizzato mediante le tipologie di vendita sopra-esposte. Nel rispetto di tale norma, nel corso del 2019 sono stati inviati i flussi comunicativi da 61 piattaforme di *e-commerce* per una platea totale di 291.258 profili di venditore corrispondenti a un ammontare totale di vendite pari a oltre € 330 milioni.

E' possibile integrare tale fonte informativa con i dati trasmessi mediante i modelli INTRA, attraverso i quali le amministrazioni finanziarie europee cooperano tra loro e comunicano, in via reciproca, le informazioni riguardanti gli acquisti e le vendite intracomunitarie di beni e servizi. Tale fonte informativa consente all'Agenzia delle entrate di ottenere numerose informazioni di rilevanza fiscale, tra le quali, ai fini dell'*e-commerce*, hanno particolare rilievo quelle riguardanti i dati sui servizi che le partite Iva italiane acquistano dalle piattaforme di commercio elettronico stabilite in Europa.

Il patrimonio informativo a disposizione è in corso di analisi da parte dell'amministrazione finanziaria al fine di monitorare il comparto dell' *e-commerce*, nonché di verificare la presenza di fenomenologie evasive ed elusive. In particolare, per misurare il livello di *compliance* del comparto sarà opportuno verificare:

- se esistono dei comportamenti specifici che caratterizzano la fedeltà fiscale di coloro che operano nell'*e-commerce* diretto;
- se l'operare nell'ambito dell'*e-commerce* indiretto (inteso come mera modalità operativa) induce di per sé a una modifica del comportamento fiscale dei soggetti rispetto a coloro che utilizzano canali di vendita tradizionali.

In un Paese ad alta vocazione turistica come l'Italia, inoltre, assumono un rilievo particolare le piattaforme digitali dedicate alla gestione e alla promozione degli affitti brevi. A tal fine è stata introdotta una specifica disciplina fiscale per i contratti di locazione di immobili a uso abitativo, stipulati a partire dal 1° giugno 2017 con durata non superiore a 30 giorni, conclusi da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Con la citata normativa sono stati previsti specifici obblighi in capo agli intermediari immobiliari, intendendo per tali sia i "classici" intermediari, quali le agenzie immobiliari, sia le piattaforme *on line* ove si incontrano domanda e offerta di immobili. Al ricorrere di talune condizioni, infatti, questi assumono un ruolo decisivo nella tassazione dei proventi immobiliari, essendo onerati dell'obbligo di comunicazione dei dati contrattuali all'Amministrazione finanziaria e di effettuazione, versamento e certificazione di una ritenuta pari al 21% sull'ammontare dei corrispettivi lordi, dovuti per i contratti di locazione breve, qualora incassino o intervengano nel pagamento degli stessi. Con riferimento all'annualità 2017 (primo anno di applicazione della normativa) sono pervenute in Anagrafe tributaria 32.936 CU (Certificazioni Uniche) inviate da 1.130 sostituti di imposta e 6.591 comunicazioni inviate da 452 intermediari.

Dal punto di vista della tassazione, si evidenzia che, con effetto dal 1 gennaio 2020, in Italia è stata introdotta, una Imposta sui Servizi Digitali (DST). Obiettivo del legislatore è di tassare i ricavi originati nel corso dell'anno dai servizi digitali resi agli utenti localizzati in Italia, identificati facendo riferimento all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo utilizzato o ad altro sistema di geo-localizzazione. L'imposta si applica ai ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi:

- veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi.

L'imposta colpisce gli operatori economici, sia come singoli sia a livello di gruppo, che nel corso dell'anno precedente a quello fiscalmente di riferimento ottengano:

- ricavi totali pari a 750 milioni di Euro a livello di gruppo;
- ricavi pari a 5,5 milioni di Euro dalla fornitura di servizi digitali resi in Italia.

L'imposta è pari al 3% dei ricavi realizzati in Italia, da liquidare entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello fiscalmente di riferimento, ed è soggetta ad una dichiarazione annuale da presentare entro il 31 marzo dello stesso anno solare.

APPENDICE B: DERIVAZIONE DEL MODELLO ECONOMETRICO E DERIVAZIONE DELL'INCREMENTO DI GETTITO

Appendice B1: derivazione del modello econometrico

In questa appendice vengono descritti i passaggi salienti per la derivazione del Modello per l'IVA esigibile.

Di seguito le notazioni utilizzate:

Y_{1b}^* = valore potenziale di IVA esigibile per il primo semestre 2018 corrispondente a operazioni B2B, o comunque certificate da fattura

Y_{2b}^* = valore potenziale di IVA esigibile per il primo semestre 2019 corrispondente a operazioni B2B, o comunque certificate da fattura

Y_{1c}^* = valore potenziale di IVA esigibile per operazioni certificate B2C relative al primo semestre 2018

Y_{2c}^* = valore potenziale di IVA esigibile per operazioni certificate B2C relative al primo semestre 2019

$$Y_1^* = Y_{1b}^* + Y_{1c}^*$$

$$Y_2^* = Y_{2b}^* + Y_{2c}^*$$

$Y_{jb}(Y_{jc})$ = valore dichiarato di IVA esigibile per il primo semestre del j-esimo anno (j=1,2) relativamente a operazioni B2B (B2C)

$Y_j = Y_{jb} + Y_{jc}$; (j = 1,2) = valore totale dichiarato di IVA esigibile per il primo semestre del j-esimo anno

Ipotesi di lavoro e obiettivo dell'analisi.

H1) La dinamica 2018/2019 delle operazioni attive (cessioni di beni e prestazioni di servizi) di tipo B2B e di tipo B2C è la medesima. Conseguentemente i due tipi di operazioni presentano anche la stessa dinamica IVA potenziale come

rappresentato di seguito¹⁵⁷. La dinamica dell'IVA potenziale può essere scritta come:

$$A1) \quad Y_{2b}^* = \beta Y_{1b}^* ; \quad Y_{2c}^* = \beta Y_{1c}^*$$

H2) La quota Q di iva esigibile associata a operazioni attive B2B rispetto al totale delle operazioni attive è costante:

$$A2) \quad Q \equiv \frac{Y_{1b}^*}{Y_1^*} \equiv \frac{Y_{2b}^*}{Y_2^*}$$

H3) Il rapporto ξ_c tra IVA esigibile dichiarata e IVA esigibile potenziale corrispondente a operazioni B2C effettuate nel primo semestre del 2018 rimane invariato nel primo semestre del 2019:

$$A3) \quad \frac{Y_{1c}}{Y_{1c}^*} = \xi_c = \frac{Y_{2c}}{Y_{2c}^*}$$

H4) La variazione tra gli anni 2018 e 2019 del rapporto tra IVA esigibile dichiarata e IVA esigibile potenziale corrispondente a operazioni B2B effettuate nel primo semestre è imputabile all'effetto deterrenza indotto dall'introduzione della fatturazione elettronica.

Dall'ipotesi H4 discende che l'effetto di interesse si identifica nella variazione della quota di sotto-dichiarazione delle operazioni imponibili IVA tra il 2018 e 2019. Al fine di quantificare tale effetto, occorre pertanto stimare i parametri

$$\xi_b \equiv \frac{Y_{1b}}{Y_{1b}^*}; \quad \eta_b \equiv \frac{Y_{2b}}{Y_{2b}^*},$$

o almeno una funzione di essi che ne misuri lo scostamento. L'effetto della FE sarà significativamente positivo se risulterà “significativa” la disuguaglianza $\xi_b < \eta_b$.

Poiché ovviamente le quote di sotto-dichiarazione negli anni 2018 e 2019 non sono direttamente osservabili, l'analisi che segue utilizza un approccio indiretto in cui, in virtù dell'ipotesi H3, le operazioni B2C sono usate come controfattuale. Non essendo inoltre disponibili informazioni sufficienti a distinguere le operazioni B2B da quelle B2C a livello dichiarativo, le informazioni fornite con le comunicazioni dai contribuenti, sono integrate con quelle desumibili dai dati delle fatture elettroniche trasmesse nel primo semestre del 2019. Questo approccio, unitamente alle ipotesi H1-H4, consente di identificare l'effetto di interesse con il parametro di un opportuno modello econometrico (vedi di seguito).

¹⁵⁷ Tutte le ipotesi elencate, così come lo sviluppo modellistico che segue, presuppongono il condizionamento a opportune variabili di controllo strutturali e territoriali, non esplicitamente indicate per semplicità di notazione.

Derivazione del modello econometrico.

Da H1 e H3 seguono le identità:

$$A4) Y_1 = [\xi_c + Q(\xi_b - \xi_c)]Y_1^*; \quad A5) Y_2 = \beta[\xi_c + Q(\eta_b - \xi_c)]Y_1^*,$$

da cui:

$$A6) \frac{Y_2}{Y_1} = \beta \frac{\xi_c + Q(\eta_b - \xi_c)}{\xi_c + Q(\xi_b - \xi_c)} = \beta \left\{ 1 + Q \frac{\eta_b - \xi_b}{\xi_c + Q(\xi_b - \xi_c)} \right\} = \beta \left\{ 1 + \frac{Q}{\xi_c} (\eta_b - \xi_b) + O_2 \right\},$$

dove O_2 indica i termini di ordine non inferiore al secondo nello sviluppo in serie di Taylor del rapporto a primo membro, in funzione delle quantità $(\xi_b - \xi_c)$ e $(\eta_b - \xi_b)$ ¹⁵⁸.

Per poter utilizzare l'equazione 6) ai fini della stima dell'effetto FE, è necessario disporre di una stima della quota Q per ogni soggetto considerato. A tal fine è stato calcolato, per ogni operatore incluso nel *panel*, il rapporto q tra il totale dell'IVA esigibile Y_{2b}^* ¹⁵⁹ associata a operazioni attive risultanti dai dati della fatturazione elettronica nel primo semestre 2019, e il totale dell'IVA esigibile dichiarata nelle comunicazioni trimestrali dello stesso periodo:

$$q \equiv Y_{2b}^*/Y_2.$$

Dalle definizioni discende che la quota Q può esprimersi, in funzione del rapporto q , come segue:

$$Q = \frac{Y_{2b}^*}{Y_2^*} = \frac{q}{Y_2^*/Y_2} = \frac{q}{q + \xi_c^{-1}(Y_2 - Y_{2b})/Y_2}.$$

L'ultima espressione può essere rappresentata come:

$$\frac{q}{q + \xi_c^{-1}(1 - q\eta_b)} = \frac{q\xi_c}{1 + q(\xi_c - \eta_b)},$$

che, sviluppata al prim'ordine in $(\xi_c - \eta_b)$ fornisce:

$$A7) Q = q\xi_c\{1 - (\xi_c - \eta_b)q + O(\xi_c - \eta_b)^2\}.$$

¹⁵⁸ Qui, come nel seguito, si assume che le differenze tra i tassi di sotto-dichiarazione IVA relativamente a operazioni B2B e B2C nel 2018, e B2B nel 2019 rispetto al 2018 siano abbastanza piccole da poter giustificare l'approssimazione del primo ordine dello sviluppo in serie di Taylor.

¹⁵⁹ Sono stati scartati i soggetti in corrispondenza dei quali la somma degli importi relativi alle operazioni attive fatturate è risultato superiore al volume totale delle operazioni dichiarate. Tali situazioni potevano infatti dipendere da ritardi nell'invio delle comunicazioni trimestrali.

Sostituendo la A7) nella A6) e mantenendo solo i termini del primo ordine si ottiene:

$$\frac{Y_2}{Y_1} \cong \beta[1 + q(\eta_b - \xi_b)]$$

Passando ai logaritmi e trascurando ancora una volta i termini di ordine superiore al primo in $(\eta_b - \xi_b)$ nello sviluppo in serie dell'espressione risultante otteniamo infine:

$$A8) \quad Z_2 - Z_1 \cong \alpha + q(\eta_b - \xi_b),$$

dove $Z_j = \log Y_j$ ($j = 1, 2$); $\alpha = \log \beta$.

La 9) fornisce una giustificazione intuitiva all'adozione di un modello econometrico del tipo:

$$A9) \quad Z_2 = \alpha + Z_1 + \gamma q + \lambda'U + \varepsilon,$$

dove U denota un opportuno insieme di variabili di controllo, λ il corrispondente vettore di parametri, e ε è un residuo che soddisfa le usuali ipotesi di incorrelazione e omoschedasticità.

Dal confronto della A8) con la A9) emerge che il parametro di interesse è il coefficiente γ essendo quest'ultimo identificabile con la differenza di quota di IVA dichiarata prima e dopo l'introduzione della fattura elettronica: $\gamma = \eta_b - \xi_b$. In sostanza, la derivazione del modello conduce ad una interpretazione "causale" del parametro γ , consentendo una valutazione di tipo controfattuale dell'effetto oggetto di analisi. Specificamente, l'ipotesi (nulla) di assenza di effetto si traduce nell'identità $\gamma \equiv 0$. E' chiaro quindi che la derivazione presentata consente di esprimere la verifica di un "effetto fattura elettronica" in termini di un usuale test di significatività sul parametro γ .

Una volta disponibile una stima $\hat{\gamma}$ del parametro target, una quantificazione complessiva dell'effetto FE può essere ottenuta, a partire dal modello A9) sulla base della considerazione che, per l' i -esimo contribuente, vale:

$$A10) \quad Z_{i2} - Z_{i2}^c = \gamma q_i \quad (i = 1, \dots, n),$$

dove il pedice i nelle variabili coinvolte indica il riferimento al contribuente i -esimo, e Z_{i2}^c denota il valore controfattuale del logaritmo naturale del valore dichiarato dell'IVA esigibile nel primo semestre 2019 dal contribuente, ovvero l'importo che il contribuente i -esimo avrebbe dichiarato in assenza di fattura elettronica. Esponenziando la A10), e sostituendo il parametro γ con la corrispondente stima $\hat{\gamma}$ ottenuta via OLS, si perviene alla stima plug-in \hat{Y}_{i2}^c del valore controfattuale dell'IVA esigibile per il contribuente i :

$$\hat{Y}_{i2}^c = e^{-\hat{\gamma} q_i} Y_{i2}$$

Una stima $\hat{\delta}_{FE}$ dell'incremento totale di gettito imputabile all'introduzione della fattura elettronica può dunque essere ottenuta come:

$$A11) \hat{\delta}_{FE} = \sum_{i=1}^n Y_{i2} - \sum_{i=1}^n \hat{Y}_{i2}^c = \sum_{i=1}^n Y_{i2} (1 - e^{-\hat{y}q_i}) \approx \sum_{i=1}^n \hat{y}q_i Y_{i2}$$

Corrispondentemente, l'effetto relativo può essere stimato come:

$$A12) \hat{\delta}_{FE}^r = \frac{\sum_{i=1}^n \hat{y}q_i Y_{i2}}{\sum_{i=1}^n Y_{i2}}$$

Appendice B2: Derivazione dell'incremento di gettito

In quest'appendice si ricava l'espressione per l'incremento di gettito derivante dall'effetto della FE sull'IVA portata in detrazione sotto l'ipotesi HD1) del Paragrafo 2.2.

Di seguito le notazioni utilizzate:

D_1^*, D_2^* = IVA potenziale sugli acquisti da portare in detrazione nel primo semestre degli anni 2018 e 2019 rispettivamente.

D_1, D_2 = IVA sugli acquisti portata effettivamente in detrazione nel primo semestre degli anni 2018 e 2019 rispettivamente.

Dall'ipotesi HD1), formulata nel sotto-paragrafo 2., la dinamica dell'Iva detratta è la medesima di quella dell'Iva esigibile. Con le precedenti notazioni, l'ipotesi può dunque essere formulata come:

$$B1) \frac{D_2^*}{D_1^*} = \frac{Y_2^*}{Y_1^*} = \beta.$$

Per derivare uno stimatore dell'effetto partiamo come al solito da un modello deterministico. Poniamo:

$$B2) \xi_D = \frac{D_1}{D_1^*}, \quad \eta_D = \frac{D_2}{D_2^*}, \quad d_1 = \log D_1, \quad d_2 = \log D_2.$$

Si ha:

$$D_2 = \beta \frac{\eta_D}{\xi_D} D_1,$$

da cui, passando ai logaritmi:

$$B3) d_2 - d_1 = \log \beta + \log \frac{\eta_D}{\xi_D}$$

L'uguaglianza B3) esplicita (in scala logaritmica) la variazione dell'IVA detratta dichiarata come somma di due termini: il primo ($\log \beta$), rappresenta la dinamica sottostante (ossia quella che si osserverebbe in caso di dichiarazione fedele), mentre il secondo cattura l'effetto di interesse, essendo una funzione del rapporto dei due parametri ξ_D e η_D che rappresentano, rispettivamente, la deviazione dalla corretta dichiarazione prima e dopo l'introduzione della fatturazione elettronica. Per stimare l'effetto correttamente, inoltre occorre considerare anche altre variabili di controllo che potrebbero influenzare la differenza tra d_2 e d_1 per motivi esogeni a quello di interesse. Pertanto, ponendo $a = \log \beta + \log \frac{\eta_D}{\xi_D}$, la stima dell'effetto di interesse può essere ottenuta attraverso i seguenti passi:

Stimare il modello di regressione:

$$B4) \quad d_2 - d_1 = a + \tau'U + \varepsilon,$$

dove, al solito, U rappresenta un insieme di variabili di controllo, (a, τ) parametri da stimare, ed ε un residuo che soddisfa le usuali ipotesi.

Calcolare la quantità $\hat{g} \equiv \hat{a} - \hat{a}$, dove \hat{a} e \hat{a} sono stime OLS dell'intercetta dei modelli A9) e B4) rispettivamente. Il parametro \hat{g} significativamente minore di zero indica che il contribuente ha ridotto la quota dei costi portati in detrazione nella dichiarazione in una misura non giustificata dall'evoluzione dei ricavi.

Per ogni soggetto i ($i=1, \dots, n$), calcolare il valore controfattuale dell'IVA detratta come:

$$D_{i2}^c = D_{i2} e^{-\hat{g}}.$$

Stimare l'incremento di gettito come:

$$\hat{\delta}_{FE}^a = -(1 - e^{-\hat{g}}) \sum_i D_{i2} \approx -\hat{g} \sum_i D_{i2}.$$

6. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Acciari P., Tomarelli F., Limosani L., Benedetti L. (2015), Measurement of Base Erosion and Profit Shifting phenomena through the analysis of FDI stocks, Working paper 3/2015, Ministero dell'economia e delle finanze.

Albarea, A., Bernasconi, M., Marenzi, A., & Rizzi, D. (2018). Income under reporting and tax evasion in Italy. Estimates and distributive effects. Ufficio Valutazione Impatto Senato, Roma.

Allingham, M. e Sandmo, A. (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*, 1, pp. 323-338.

Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998), Tax compliance, *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.

Alm, J., (2013), Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies, *International Tax and Public Finance*, 19, pp. 54-77.

Barone G. e Mocetti S. (2011), Tax morale and public spending inefficiency, *International Tax and Public Finance*, 18, pp.724-749.

Barone G., Cannari L., Mocetti S. (2012), 'Gli italiani e l'atteggiamento nei confronti del fisco', in A. Gentile e S. Giannini (a cura di), *Evasione fiscale e tax compliance*, Il Mulino, Bologna, 2012.

Bazzoli, M., Di Caro, P., Figari, F., Fiorio, C.V., e Manzo, M. (2019), Distributional effects of tax evasion in Italy using income-expenditure gaps. Dipartimento delle Finanze Working paper, forthcoming, Roma.

Bazzoli, M., Di Caro, P., Figari, F., Fiorio, C.V., & Manzo, M. (2020). Size, heterogeneity and distributional effects of self-employment income tax evasion in Italy. Dipartimento delle Finanze working paper, forthcoming, Roma.

Bernasconi, M. e Marenzi, A. (1997), Gli effetti redistributivi dell'evasione fiscale in Italia, *Ricerche quantitative per la politica economica*, pp. 1-38, Convegno CIDE-SADIBA, Banca d'Italia, novembre.

Braiotta A., Carfora A., Pansini R.V., Pisani S. (2015), Tax Gap and Redistributive Aspects across Italy, *Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate*, n. 2.

Braiotta A., Pisani S., Pisano E. (2013), Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2.

Cabral, A. C. G., Kotsogiannis, C., & Myles, G. (2018), Self-Employment Income Gap in Great Britain: How Much and Who?, *CESifo Economic Studies*, 65(1), 84-107.

Carfora, A., Pansini, R.V., Pisani, S. (2016), *Spatial Dynamics in Tax Gap Determinants*, Argomenti di discussione, n. 1, Agenzia delle entrate, Roma.

Carfora A., Marigliani M., Pisani S., Spingola A. (2017), *Gli effetti dello split payment sulla compliance IVA*, Argomenti di Discussione dell’Agenzia delle entrate, n. 2.

Ceriani, L., Figari, F., & Fiorio, C.V. (2018), *EUROMOD report Italy 2015-2018*, December.

Ceriani, L., Figari, F., and Fiorio, C. (2020). *EUROMOD Report. Italy 2014-2017*. Technical report, Institute for Social and Economic Research, University of Essex.

Coelli, T.J., Rao, D.S.P., O’Donnell, C.J., Battese, G.E. (2005). *An introduction to efficiency and productivity analysis*. Springer.

Commissione europea (2018), *Impact Assessment accompanying the Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, Bruxelles.

Costa, S. e Sallusti, F. (2016), *Message from an Italian bottleneck: inter-industry relationships and efficiency spillover*. LLEE working paper series, n. 128.

D’Agosto E., Manzo M., Modica A., Pisani S. (2017), *Tax Audits and Tax Compliance - Evidence from Italy*, 7th Annual IRS-TPC Joint Research Conference on Tax Administration.

D’Agosto E., Manzo M., Pisani, S., D’Arcangelo F.M., (2017), *The Effect of Audit Activity on Tax Declaration: Evidence on Small Businesses in Italy*, *Public Finance Review*.

D’Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2016), *A general framework for measuring VAT compliance in Italy*, documento interno, Agenzia delle entrate.

D’Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2014), *Asymmetries in the territorial VAT gap*, in *Argomenti di discussione*, Agenzia delle entrate, n. 2.

D’Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2013), *Asimmetrie territoriali del gap IVA*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2.

Das-Gupta A. e Mookherjee D. (2000), *Incentives and institutional reform in tax enforcement an analysis of developing country experience*, Lavoisier.

De Gregorio C. e Giordano A. (2014), *”Nero a metà”*: contratti part-time e posizioni full-time fra i dipendenti delle imprese italiane, *Istat working paper*, n. 3.

Dipartimento delle finanze e Agenzia delle entrate (2015), *Gli immobili in Italia 2015*.

http://www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/studi_statistiche/Redditi_e_immobili/Immobili_anno_2015.htm

Engström, P., & Hagen, J. (2017), *Income underreporting among the self-employed: a permanent income approach*. *European Economic Review*, 92, 92-109.

Filippin, A., Fiorio, C.V., Viviano, E. (2013), The effect of tax enforcement on tax morale, *European Journal of Political Economy*, 32, pp. 320-331.

Fiorio, C.V. & D'Amuri, F. (2005), Workers' tax evasion in Italy, *Giornale degli Economisti ed Annali d'Economia*, 118, 64(2/3), 247-270.

Fiscalis Tax Gap Project Group (2016), The concept of tax gaps - Report on VAT Gap Estimations, No 65, *Taxation Studies*, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

Fiscalis Tax Gap Project Group (2018), The concept of tax gaps - Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission

Gallucci M., Pansini R.V., Pisani S. (2020), Direct taxes gap estimates: methodology and preliminary results, *Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate*, n. 02/2020

Gemmell N., Hasseldine J. (2014), Taxpayers' Behavioural Responses and Measures of Tax *Compliance* 'Gaps': A Critique and a New Measure, *Fiscal Studies*, 35, 275-296.

Gemmell, N., & Ratto, M. (2012), Behavioral responses to taxpayer audits: evidence from random taxpayer inquiries. *National Tax Journal*, 65(1), 33.

Gentile A. e Giannini S. (2012), *Evasione fiscale e tax compliance*, Il Mulino, Bologna.

Guarnera U. (2019) Stima dell'impatto sulla *compliance* indotto dall'obbligo di invio telematico dei corrispettivi per distributori automatici, in *Documenti interni di lavoro del Settore Analisi del Rischio e Ricerche per la Tax Compliance*, Agenzia delle entrate.

HM Revenue & Customs (2015), *Measuring tax gaps 2015 edition*. Tax gap estimates for 2013-14, March, London.

HM Revenue & Customs (2016), *Measuring tax gaps 2016 edition*. Tax gap estimates for 2014-15, March, London.

Hofmann, E., Kirchler, E., Bock, C., & Voracek, M. (2017) *Tax compliance across sociodemographic categories: Meta-analyses of survey studies in 111 countries*. *Journal of Economic Psychology*, 62. pp. 63-71.

Hurst, E., Li, G., & Pugsley, B. (2014), Are household surveys like tax forms? Evidence from income underreporting of the self-employed. *Review of economics and statistics*, 96(1), 19-33.

Institute for Advanced Studies (IHS) (2016), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*, August, Vienna.

Internal Revenue Service (2016), *Tax Gap Estimates for Tax Years 2008-2010*.

Imperioli L., Manzo M., Monteduro M. T. (2015), Il tax gap sulle imposte immobiliari e la perequazione fiscale, XXXVI Conferenza Italiana di Scienze Regionali.

Istat, *L'economia non osservata nei conti nazionali: anni 2011-2013*.

Istat (2015), Rapporto sulla competitività dei settori produttivi, Febbraio, Roma.

Istat (2017a), Rapporto annuale - La situazione del paese, Maggio, Roma.

Istat (2017b), Rapporto sulla competitività dei settori produttivi, Febbraio, Roma.

Lago-Penas, I. e Lago-Penas, S. (2010), The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries, *European Journal of Political Economy*, 26, pp. 441-453.

Luzi, O. e Monducci, R. (2016), The new statistical register 'Frame SBS': overview and perspectives. *Rivista di statistica ufficiale*, n. 1/2016, pp. 5-14.

Mediobanca (2017), Indagine annuale sulle principali imprese multinazionali del mondo, Milano.

Ministero dell'economia e delle finanze (2011), Economia non osservata e flussi finanziari, Rapporto finale sull'attività del gruppo di lavoro sull'Economia sommersa e i flussi finanziari, Roma.

Ministero dell'economia e delle finanze (2014), *Rapporto sull'evasione fiscale*. http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2014/Rapporto_art6_dl66_13_luglio.pdf.

Ministero dell'economia e delle finanze (2015), Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale, Allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2015.

OECD (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD, Paris.

OECD (2013), *Cooperative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, OECD, Paris.

OECD (2015a), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi.

OECD (2015b), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi.

OECD (2015c), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD, Paris.

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi.

Paulus, A. (2015). Tax evasion and measurement error: An econometric analysis of survey data linked with tax records (No. 2015-10). ISER Working Paper Series.

Pisani S. (2014), An approach to assess how the activity of the Italian Revenue Agency affects *compliance*, *Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate*, n. 1.

Pisani S. e Polito C. (2006), Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale, Agenzia delle entrate, Ufficio Studi, documenti di lavoro.

Pissarides, C.A., & Weber, G. (1989), An expenditure-based estimate of Britain's black economy. *Journal of Public Economics*, 39, 17-32.

Paulus, A. (2015), Tax evasion and measurement error: An econometric analysis of survey data linked with tax records (No. 2015-10). ISER Working Paper Series.

Rai - Radiotelevisione Italiana, Gli abbonamenti alla televisione anni 2010-2015.

Sallusti, F. (2017) The underground trap: direct and systemic effects on sectoral competitiveness. Mimeo.

Santoro (2010), L'evasione fiscale, Il Mulino, Bologna.

Schneider F. e Williams C.C. (2013), *The Shadow Economy*, The Institute of Economic Affairs, London.

Thackray, M. M. (2017), The Revenue Administration-Gap Analysis Program: An Analytical Framework for Excise Duty Gap Estimation, International Monetary Fund.

Torgler B. (2007), *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*, Edward Elgar.

Torgler, B. e Schneider, F. G. (2007), What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries, *Social Science Quarterly*, 88, pp.443-470.

Ueda J. (2018) Estimating the Corporate Income Tax Gap: the RA Gap Methodology, IMF Technical Notes and Manual, August, Washington UNCTAD (2017a), The Top 100 Digital MNEs, Technical annex to the World Investment Report 2017, Nazioni Unite, New York e Ginevra.

UNCTAD (2017b), World Investment Report 2017: Investment and the Digital Economy, Nazioni Unite, New York e Ginevra.

APPENDICE C: RIFERIMENTI NORMATIVI**Legge 11 marzo 2014, n. 23, “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”****LEGGE 11 marzo 2014, n. 23****Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.***Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 59 del 12 marzo 2014*

La Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica hanno approvato;

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Promulga

la seguente legge:

Art. 3*Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale*

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 e con particolare osservanza dei principi e criteri generali di delega indicati nelle lettere a), b) e c) del comma 1 del medesimo articolo 1, in funzione del raggiungimento degli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti, di certezza del diritto nonché di uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi, norme dirette a:

a) attuare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi;

b) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti e stabili nel tempo, dei quali deve essere garantita un'adeguata pubblicizzazione;

c) prevedere che i risultati della rilevazione siano calcolati e pubblicati con cadenza annuale;

d) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:

1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

2) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva e assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;

4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva;

5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali;

e) definire le linee di intervento per favorire l'emersione di base imponibile, anche attraverso l'emanazione di disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al contrasto d'interessi fra contribuenti, selettivo e con particolare riguardo alle aree maggiormente esposte al mancato rispetto dell'obbligo tributario, definendo attraverso i decreti legislativi le più opportune fasi applicative e le eventuali misure di copertura finanziaria nelle fasi di attuazione;

f) prevedere che il Governo rediga annualmente, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, da presentare alle Camere contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni; prevedere che il Governo indichi, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, e che esso aggiorni e confronti i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

Art. 4

Monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, lettera f), il Governo è altresì delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano, coordinandola con le procedure di bilancio di cui alla Legge 31 dicembre 2009, n. 196, la redazione, da parte del Governo medesimo, di un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali, intendendosi per spesa fiscale qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, sulla base di metodi e di criteri stabili nel tempo, che consentano anche un confronto con i programmi di spesa e la realizzazione di valutazioni sull'efficacia di singole misure agevolative, eventualmente prevedendo l'istituzione, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di una commissione composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalle altre amministrazioni interessate, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, la quale potrà avvalersi del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali.

2. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione, ferma restando la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Il Governo assicura, con gli stessi decreti legislativi, in funzione delle maggiori entrate ovvero delle minori spese realizzate anche con l'attuazione del comma 1 del presente articolo e del presente comma, la razionalizzazione e la stabilizzazione dell'istituto della destinazione del 5 per mille dell'imposta sul reddito

delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti. Il Governo assicura, con gli stessi decreti legislativi di cui all'articolo 1, la razionalizzazione e la riforma dell'istituto della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

3. Le maggiori entrate rivenienti dal contrasto dell'evasione fiscale, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, e dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale devono essere attribuite esclusivamente al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, di cui all'articolo 2, comma 36, del Decreto-Legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148, e successive modificazioni. Al Fondo sono interamente attribuiti anche i risparmi di spesa derivanti da riduzione di contributi o incentivi alle imprese, che devono essere destinati alla riduzione dell'imposizione fiscale gravante sulle imprese. Per le finalità di cui al primo e al secondo periodo del presente comma, il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a coordinare le norme adottate in attuazione dei criteri di delega di cui all'articolo 3, comma 1, e di cui al comma 2 del presente articolo e le vigenti procedure di bilancio, definendo in particolare le regole di alimentazione del predetto Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, “Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23”

DECRETO LEGISLATIVO 24 settembre 2015, n. 160

“Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23”.

Publicato nella GU n. 233 del 7 ottobre 2015 - Suppl. Ordinario n. 55

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Vista la Legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, gli articoli 3 e 4, con i quali il Governo è delegato a introdurre norme tese a definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, a redigere un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale, nonché a introdurre la redazione di un rapporto annuale, allegato al disegno di legge di bilancio, sulle spese fiscali, eventualmente prevedendo l'istituzione di una commissione di esperti, nonché norme dirette a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che costituiscono una duplicazione;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 26 giugno 2015;

Visti i pareri delle Commissioni VI Finanze della Camera dei deputati e 6^a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica del 4 agosto 2015, della V Commissione Bilancio, tesoro e programmazione della Camera dei deputati del 15 luglio 2015 e della 5^a Commissione Bilancio Senato del 5 agosto 2015;

Visto l'articolo 1, comma 7, della citata Legge n. 23 del 2014, secondo cui qualora il Governo non intenda conformarsi ai pareri parlamentari trasmette nuovamente i testi alle Camere;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 4 settembre 2015;

Acquisiti i pareri definitivi delle competenti Commissioni parlamentari ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della citata Legge n. 23 del 2014;

Vista la deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 22 settembre 2015;

Sulla proposta del Ministro dell'economia e delle finanze;

Emana

il seguente decreto legislativo:

Art. 1

Monitoraggio delle spese fiscali e coordinamento con le procedure di bilancio

1. All'articolo 10-bis della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, dopo il comma 5, è inserito il seguente:

«5-bis. La Nota di aggiornamento di cui al comma 1 è corredata altresì da un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica. Nell'indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica. Le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore sono oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma.»

2. All'articolo 11 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 3, lettera b), dopo le parole: «e degli scaglioni,» sono inserite le seguenti: «le norme necessarie alla eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali e»;

b) dopo il comma 3, è inserito il seguente:

«3-bis. Le eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta ai sensi del comma 3, lettera b), sono attribuite di norma al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.»

3. All'articolo 21 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 11, lettera a), le parole: «, nonché gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'esercizio, recanti esenzioni o riduzioni del prelievo

obbligatorio, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti» sono soppresse;

b) dopo il comma 11, è inserito il seguente:

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

4. Per la redazione del rapporto di cui al comma 3, lettera b), il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico-finanziarie, di cui due rappresentanti della Presidenza del Consiglio dei ministri, cinque rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, un rappresentante dell'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), un rappresentante del Ministero dello sviluppo economico, un rappresentante dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), un rappresentante della Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante della Banca d'Italia e tre professori universitari. La Commissione può avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari. La partecipazione alla Commissione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, nè a rimborsi di spese.

Art. 2

Monitoraggio dell'evasione fiscale e coordinamento con le procedure di bilancio

1. Dopo l'articolo 10-bis della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'articolo 1, è inserito il seguente:

«Art. 10-bis.1 (Monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva). - 1. Contestualmente alla nota di aggiornamento di cui al comma 1 dell'articolo 10-bis, è presentato un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. Il Governo indica, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, l'aggiornamento e il confronto dei risultati con gli obiettivi.

2. Le maggiori entrate che, sulla base delle risultanze riferite all'anno precedente, possono essere ascritte su base permanente ai risultati dell'attività di contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché di miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al comma 4, lettera e), al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, le cui dotazioni possono essere destinate soltanto ai fini indicati dalla normativa istitutiva del Fondo medesimo.

3. Per la redazione del rapporto previsto dal comma 1, che è corredato da una esaustiva nota illustrativa delle metodologie utilizzate, il Governo, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro

tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, si avvale della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva», predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

4. La Commissione redige una Relazione annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, contenente anche una nota illustrativa delle metodologie utilizzate per effettuare le stime e finalizzata a:

a) recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'*Istat* sulla base della normativa che regola la redazione dei conti economici nazionali;

b) stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;

c) valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;

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

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

f) indicare le linee di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

5. Per adempiere all'obiettivo di stimare l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva, di cui al comma 4, lettera b), nella Relazione di cui al medesimo comma 4 viene effettuata una misurazione del divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, escludendo gli effetti delle spese fiscali di cui all'articolo 21, comma 11-bis, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196. A tal fine, in particolare, si misurano:

a) i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti nel calcolo delle imposte e dei contributi in sede di dichiarazione;

b) gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta dovuto in base alle dichiarazioni;

c) il divario tra le basi imponibili fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-bis, e la parte residua di tale divario, che viene attribuita all'occultamento di basi imponibili;

d) le mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, valutate sottraendo, dal divario tra le entrate effettive e quelle potenzialmente ottenibili in un regime di perfetto adempimento, le minori entrate ascrivibili alle spese fiscali, di cui al citato articolo 21, comma 11-bis.

6. I risultati del contrasto all'evasione e del miglioramento dell'adempimento spontaneo, di cui al comma 4, lettera e), sono misurati sulla base di separata valutazione delle entrate risultanti dalle complessive attività di verifica e accertamento effettuate dalle amministrazioni, comprensive di quelle di cui al comma 5, lettere a) e b), e dell'andamento dell'adempimento spontaneo, correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti, che è approssimato dalla variazione, rispetto all'anno precedente, della parte del divario tra le basi imponibili dichiarate e quelle teoriche attribuita all'occultamento di basi imponibili, di cui al comma 5, lettera c), e dalla variazione, rispetto all'anno precedente, delle mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, di cui al comma 5, lettere a), b) e d). Nella valutazione dell'andamento dell'adempimento spontaneo rispetto all'anno precedente si tiene conto degli effetti dell'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento sugli aggregati di contabilità nazionale. Si dà conto delle mancate entrate di cui al comma 5, lettere a), b) e d), sia complessivamente che separatamente, sia in valore assoluto che in rapporto alle basi imponibili teoriche, applicando la massima disaggregazione possibile per: tipo di imposta, categoria, settore, dimensione dei contribuenti, ripartizione territoriale.».

2. La Commissione di cui al comma 3 dell'articolo 10-bis.1 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, inserito dal comma 1 è composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie, di cui un rappresentante della Presidenza del Consiglio dei ministri, quattro rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, due rappresentanti dell'Istituto nazionale di statistica (*Istat*), un rappresentante del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, un rappresentante dell'INPS, un rappresentante dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), un rappresentante della Conferenza delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, un rappresentante della Banca d'Italia e tre professori universitari. La Commissione può avvalersi del contributo di esperti delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle associazioni familiari. La partecipazione alla Commissione, a qualunque titolo, non dà diritto a compensi, emolumenti o altre indennità, nè a rimborsi di spese.

3. All'articolo 11 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, comma 3, dopo la lettera b), è inserita la seguente:

«b-bis) le norme volte a rafforzare il contrasto e la prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.»

Art. 3

Disposizioni transitorie, decorrenza e abrogazione

1. La destinazione delle eventuali maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali disposta ai sensi del comma 3, lettera b), dell'articolo 11 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, si applica a partire dalla manovra triennale di finanza pubblica predisposta nel primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto. Resta fermo il diverso utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'eliminazione, riduzione o modifica di spese fiscali previsto da disposizioni di legge vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. Le disposizioni del presente decreto si applicano con effetto dal 1° gennaio 2016. Con la medesima decorrenza, il comma 36.1. dell'articolo 2 del Decreto-Legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, è abrogato.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 24 settembre 2015

MATTARELLA

Renzi, Presidente del Consiglio dei ministri

Padoan, Ministro dell'economia e delle finanze

Visto, il Guardasigilli: Orlando