

nel territorio dello Stato, nonché in materia di sostegno alla *compliance* (su tutti, il ravvedimento operoso “allargato”), che hanno, in quest’ultimo caso, ulteriormente ridotto le occasioni dei contribuenti di porre in essere irregolarità, anche sostanziali, in fase dichiarativa”.

La drastica flessione nel settore dell’imposizione diretta risulta parzialmente compensata dall’incremento degli esiti finanziari in materia di IVA (+531,2 milioni) e dal sensibile incremento dei rilievi in materia di ritenute (+104,4 per cento rispetto al 2015), per un importo di oltre 1,3 miliardi. Il numero delle annualità controllate ai fini delle imposte dirette, dell’IVA e dell’IRAP, per il 2016 è stato pari a 235.104.

Si deve ritenere che la flessione complessiva degli esiti finanziari registrata nel 2016 si è riflessa in parte già negli introiti da accertamento conseguiti e di cui si è riferito nella parte relativa all’attività dell’Agenzia delle entrate.

La Guardia di Finanza ha comunicato, inoltre, che si sono definiti gli effetti del piano straordinario di controlli previsto per il triennio 2009-2011. Tale piano era finalizzato a massimizzare le potenzialità del metodo di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, previsto dall’art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per la prevenzione e la repressione dell’evasione alle imposte sui redditi, sono stati pianificati 60.000 controlli (20.000 per ogni anno dal 2009 al 2011), che hanno concorso al raggiungimento degli obiettivi fissati dalle Direttive generali in tema di controlli strumentali. Il piano non è stato rinnovato, ma i controlli sono stati fatti confluire nella generale categoria dei controlli strumentali.

TAVOLA 2.43

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLA GUARDIA DI FINANZA – VERIFICHE E CONTROLLI
ESITI FINANZIARI

(in milioni)			
Anno	Imposte dirette*	Ritenute	IVA **
2012	56.138,40	1.328	4.783,40
2013	52.102,40	650	4.999,60
2014	55.560,90	316	5.970,40
2015	61.118,80	580	4.939,70
2016	55.707,40	563	5.470,90

* Maggiori componenti reddituali

** Maggiore imposta

Fonte: Guardia di Finanza

Relativamente al contrabbando di tabacchi, dal confronto tra i risultati del 2016 e quelli dell’anno precedente emerge un decremento del quantitativo dei tabacchi sequestrati, passati da 274.434 Tabacchi Lavorati Esteri - (T.L.E.) nel 2015 a 246.249 T.L.E. nel 2016.

TAVOLA 2.44

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLA GUARDIA DI FINANZA
SEQUESTRO TABACCHI LAVORATI

	2013	2014	2015	2016
T.L-E- sequestrati Kg	118.889	201.336	274.434	243.249
di cui contraffatti	295	2.067	28.628	5.445
di cui Cheap white	95.565	93.977	156.454	158.194

Fonte: Guardia di Finanza

In merito al contrasto delle attività di contraffazione i risultati operativi del 2016 mettono in evidenza una ripresa del numero degli interventi, passati da 11.080 del 2015 a 13.220 nel 2016 e del numero delle persone denunciate all’A.G., passate da 9.416 nel 2015 a 9.765. “

In notevole crescita il numero di prodotti contraffatti sequestrati passato da 394 milioni circa nel 2015 a 180 milioni nel 2016. Preponderante il numero di sequestri relativi alla sicurezza dei prodotti (121 milioni). Quanto alle macrocategorie merceologiche interessate ai sequestri rilevante, oltre ai beni di consumo (n. 72 milioni di pezzi), il settore della moda (n. 56 milioni di pezzi).

TAVOLA 2.45

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLA GUARDIA DI FINANZA
PREVENZIONE E REPRESSIONE NEL SETTORE DELLA CONTRAFFAZIONE

	2012	2013	2014	2015	2016
Numero Interventi	13.019	11.409	9.578	11.080	13.220
Numero Persone denunciate all'A.G.	10.572	9.445	8.413	9.416	9.765
Numero Prodotti sequestrati	105.169.133	130.057.541	290.652.753	393.802.147	180.354.328

Fonte: Guardia di Finanza

2.5. L'attività antifrode

Specifiche considerazioni si formulano relativamente all'attività che le diverse Amministrazioni svolgono ai fini del contrasto alle frodi in materia di IVA e alle sottofatturazioni.

In proposito l'Agenzia delle dogane, la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle entrate hanno riferito sugli esiti dell'attività antifrode svolta con riferimento, in particolare, al contrasto alle *frodi carosello* e alle false fatturazioni interne (violazioni della normativa comunitaria e nazionale in materia di IVA), nonché ai risultati finanziari dei controlli connessi alla collaborazione internazionale o intracomunitaria.

Dall'analisi degli elementi informativi forniti dall'Agenzia delle dogane, si rileva, per quanto attiene agli aspetti quantitativi un decremento del numero dei controlli connessi a collaborazione internazionale o intracomunitaria, che passano da 2.191 nel 2015 a 2.006 nel 2016 (-8,4 per cento).

In ordine ai risultati finanziari, nel 2016 si è verificato un decremento rispetto all'anno precedente dei maggiori diritti accertati nell'ambito dell'attività antifrode che, considerati complessivamente, passano da 2,2 miliardi a 1,7 miliardi (-23 per cento).

Il decremento è riferibile, in particolare, al contrasto delle *frodi carosello* e delle false fatturazioni interne nonché alle altre frodi. Al contrario, in considerevole aumento si presentano i risultati finanziari connessi alla collaborazione internazionale o intracomunitaria.

TAVOLA 2.46

ATTIVITÀ ANTIFRODE DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI
ESITI FINANZIARI

	2012	2013	2014	2015	2016
Risultati finanziari attività di accertamento, controllo e antifrode ⁽¹⁾	1.710,6	1.640,5	1.660,5	2.230,7	1.716,0
di cui:					
Altre frodi ⁽²⁾	723,1	830,2	698,7	867,7	769,4
Risultati finanziari dei controlli connessi a collaborazione internazionale o intracomunitaria ⁽³⁾	198,2	241,7	157,8	154,3	333,2
Numero dei controlli connessi a collaborazione internazionale o intracomunitaria ⁽⁴⁾	1.524	2.522	2.207	2.191	2.006

⁽¹⁾ I dati in euro sono riferiti ai maggiori diritti accertati in seguito ad attività di accertamento, controllo e antifrode

⁽²⁾ I dati in euro sono riferiti ai maggiori diritti accertati in seguito ad attività di accertamento controllo e antifrode non compresi del rigo precedente

⁽³⁾ Importi riferiti all'ammontare dei relativi maggiori diritti constatati derivante dal totale dei controlli eseguiti nei confronti di società che hanno inviato e/o ricevuto richieste di assistenza e/o cooperazione

⁽⁴⁾ Dati riferiti al totale dei controlli eseguiti nei confronti di società che hanno inviato e/o ricevuto richieste di assistenza e/o cooperazione e l'ammontare dei relativi maggiori diritti constatati

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli

Per quanto attiene all'attività antifrode della Guardia di Finanza, i dati mettono in luce una flessione del numero di controlli connessi a collaborazione internazionale, che passano da 1.767 nel 2015 a 1.575 nel 2016 (-10,9 per cento). Si incrementano, al contrario, i risultati finanziari dell'attività antifrode, che passano da 18,3 miliardi nel 2015 a 32,5 miliardi nel 2016 (+77,7 per cento).

TAVOLA 2.47

RISULTATI DELL'ATTIVITÀ ANTIFRODE DELLA GUARDIA DI FINANZA

	2012	2013	2014	2015	2016
Numero dei controlli connessi a collaborazione internazionale o intracomunitaria	1.956	1.605	2.092	1.767	1.575
Risultati finanziari attività antifrode * (in milioni)	13.536	14.485	16.902	18.324	32.557

*Violazioni d.lgs. n. 74 del 2000, di cui art. 8 per 17,5 miliardi; art. 2 per 13,6 miliardi; art. 3 per 1,4 miliardi

Fonte: Guardia di Finanza

Da ultimo si riportano i dati dell'Agenzia delle entrate relativi all'attività anti frode, svolta dall'Ufficio centrale antifrode e dagli Uffici antifrode regionali. Anche nel 2016 continua la flessione del numero delle indagini fiscali svolte, che passano da 360 nel 2015 a 177 nel 2016 (-50,8 per cento). In notevole diminuzione anche il maggiore imponibile constatato ai fini delle imposte sui redditi e le ritenute (rispettivamente del -98,1 e 93,9 per cento).

TAVOLA 2.48

RISULTATI DELL'ATTIVITÀ ANTIFRODE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

	2012	2013	2014	2015	2016
N. Indagini fiscali (Verifiche e accessi mirati)	527	474	454	360	177
Maggiore imposta IVA constatata*	804	781	384	457	269
Maggiore imponibile I.I.D.D.*	1.639	1.312	481	8.359	156
Maggiore imponibile IRAP*	1.343	1.238	349	493	135
Ritenute*	111	73	1	327	20
Ammontare false fatturazioni rilevate*	707	742	671	410	274
Unità di personale impiegate**	88	74	62	63	33

* Importi espressi in milioni

** Unità di personale impiegate calcolate come rapporto tra le ore impiegate per lo svolgimento delle istruttorie esterne e le ore pro-capite lavorabili nell'anno preso a riferimento

Fonte: Agenzia delle entrate

2.6. I reati tributari

Considerato il rilievo che l'intervento penale riveste ai fini del contrasto dell'evasione fiscale nei diversi settori tributari e, in particolare, in quello dell'IVA e della imposizione sui redditi, si espongono qui di seguito i dati sulle segnalazioni di reato inviate alle procure della Repubblica dagli organi di controllo, nonché alcuni dati sui reati tributari di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 forniti dal Ministero della giustizia.

Va ricordato come la disciplina penale tributaria contenuta nel citato d.lgs. n. 74 sia stata profondamente modificata a seguito dell'emanazione dei decreti legislativi n. 128 del 5 agosto 2015 e n. 158 del 24 settembre 2015.

In particolare, con il d.lgs. n. 128 è stato depenalizzato il c.d. "abuso del diritto", stabilendo che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, ferma restando l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie (art. 10-bis, comma 13), mentre con il d.lgs. n. 158, sono state, tra l'altro, innalzate le soglie di punibilità previste dagli

artt. 4 (dichiarazione infedele), 10-*bis* (omesso versamento di ritenute), 10-*ter* (omesso versamento di IVA) e ridotte le fattispecie che concretizzano i reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di infedele dichiarazione (art. 3 e 4).

Non è ancora possibile valutare in modo preciso quali siano stati concretamente gli effetti finanziari prodotti dai citati interventi sulla disciplina penale-tributaria, non essendo disponibili né i dati relativi all'andamento delle imposte dichiarate e non versate relativamente ai periodi d'imposta 2015 e 2016, né l'impatto che questa può avere avuto sulla definizione amministrativa delle imposte dovute.

Una indiretta conferma del fenomeno recessivo - che richiederà uno specifico approfondimento - si desume dalla riduzione delle segnalazioni di reato trasmesse dagli organi amministrativi preposti ai controlli fiscali, secondo quanto comunicato dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle entrate.

Nella tavola seguente sono riepilogate le violazioni tributarie penali relative ai settori delle Imposte sui redditi e dell'IVA, emerse dalle indagini fiscali svolte dalla Guardia di Finanza nel periodo 2012-2016.

TAVOLA 2.49

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLA GUARDIA DI FINANZA
VIOLAZIONI PENALI TRIBUTARIE NEI SETTORI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IVA

	2012	2013	2014	2015	2016	Variazione % 2016 - 2015
Soggetti denunciati	11.769	12.726	13.062	13.665	11.303	-17,3
di cui: in stato di arresto	178	202	146	104	99	-4,8
Totale violazioni accertate	13.170	13.401	17.802	14.633	11.577	-20,9
di cui:						
Emissione fatture per operazioni inesistenti	2.123	2.047	2.068	2.173	1.894	-12,8
Dichiarazione fraudolenta	3.713	3.729	3.875	3.617	3.080	-14,8
Dichiarazione infedele	1.450	1.617	1.850	1.986	1.010	-49,1
Omessa dichiarazione	2.597	2.903	3.339	3.743	2.965	-20,8
Occultamento / distruzione documenti contabili	2.220	1.967	1.656	1.890	1.836	-2,9
Omesso versamento IVA	519	534	533	507	237	-53,3
Indebita compensazione	190	173	177	214	194	-9,3
Omesso versamento di ritenute certificate	200	223	239	275	160	-41,8
Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	176	208	190	228	201	-11,8

Fonte: Guardia di Finanza

In netta flessione anche il numero delle violazioni rilevate, che complessivamente passano da 14.633 nel 2015 a 11.577 nel 2016 (-20,8 per cento). La diminuzione riguarda tutte le fattispecie di reato e, in misura particolare, i reati di dichiarazione infedele (-49,1 per cento), di omesso versamento IVA (-53,3 per cento) e di omesso versamento di ritenute (-41,8 per cento).

La diminuzione interessa anche il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (-12,8 per cento sul 2015) sostanzialmente stabile nel quadriennio precedente con una media di 2.061 casi l'anno).

Meno rilevante risulta essere la flessione dei reati denunciati per le altre fattispecie non interessate dalle modifiche apportate con il d.lgs. n. 158 quali l'occultamento/distruzione di documenti contabili e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Relativamente all'attività della Guardia di Finanza ai fini della prevenzione e repressione dei fenomeni del contrabbando e delle contraffazioni svolta, si evidenziano qui di seguito i risultati conseguiti distintamente per i settori delle frodi doganali, del contrabbando e della contraffazione.

Per quanto attiene alle “frodi doganali”, si è moltiplicato il numero degli interventi, che sono passati da 8.411 nel 2015 a 32.204 nel 2016 a (+283 per cento), mentre è diminuito il numero di violazioni constatate, che passa da 8.455 nel 2015 a 8.289 nel 2016 (-17,3 per cento). Anche il numero dei soggetti denunciati si è ridotto, passando da 5.885 nel 2015 a 4.869 nel 2016 (-2 per cento).

TAVOLA 2.50

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLA GUARDIA DI FINANZA
FRODI DOGANALI

	2012	2013	2014	2015	2016
Numero interventi	4.996	5.399	7.040	8.411	32.204*
Soggetti denunciate all'A.G.	3.643	4.859	6.744	5.885	4.869
Violazioni	5.179	5.420	7.006	8.455	8.289

* Dal 2016 il numero degli interventi include anche le visite approdi e le richieste di visite doganali pari complessivamente a 21.920. Conseguentemente gli interventi corrispondenti a quelli degli anni precedenti sono stati 10.284

Fonte: Guardia di Finanza

Nella tavola che segue si espongono le violazioni penali tributarie denunciate dall'Agenzia delle entrate. I dati confermano, analogamente a quelli forniti dalla Guardia di Finanza, la riduzione dei soggetti denunciati (-38,5 per cento) e delle violazioni accertate (-34,5 per cento).

TAVOLA 2.51

VIOLAZIONI PENALI TRIBUTARIE DENUNCIATE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

	2012	2013	2014	2015	2016
Soggetti denunciati	n.d.	1.095	920	946	582
Totale violazioni accertate	4.184	3.709	2.739	2.724	1.785

Fonte: Agenzia delle entrate

L'Agenzia ha comunicato che nel triennio 2014-2016 l'autorizzazione alla costituzione di parte civile è stata richiesta per 67 procedimenti penali in relazione a reati tributari o che abbiano avuto risvolti fiscalmente rilevanti (20 richieste di autorizzazione sono state inviate alla Presidenza del Consiglio dei Ministri nel 2014, 21 nel 2015 e 26 nel 2016).

Nella tavola che segue sono riportati i dati delle violazioni penali tributarie denunciate dall'Agenzia delle dogane. Le violazioni rilevate nel 2016, dopo aver subito una riduzione nel 2015 rispetto al 2014, fanno registrare nel 2016 un rilevante aumento passando da 1.185 del 2015 a 1.386 nel 2016 pari al +17 per cento. Il numero dei soggetti denunciati aumenta passando da 716 del 2015 a 753 del 2016. L'aumento delle violazioni denunciate si concentra principalmente nel settore dell'IVA intracomunitaria e nazionale (circa 30 per cento) e nelle accise (circa 15 per cento).

TAVOLA 2.52

AGENZIA DELLE DOGANE - VIOLAZIONI TRIBUTARIE PENALI CONSTATATE

	2013	2014	2015	2016
Soggetti denunciati	674	734	716	753
Totale violazioni accertate	1.628	2.664	1.185	1.386
di cui:				
Accise	240	221	204	235
Dogane	963	1.919	543	582
IVA Intracomunitaria e Nazionale	425	524	438	569

Fonte: dati Agenzia delle dogane e dei monopoli

Quanto alle segnalazioni di fatti penalmente rilevanti operate dall'Agenzia delle dogane, si evidenziano nella tavola che segue le violazioni constatate nel quadriennio 2013-2016.

TAVOLA 2.53

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELL'AGENZIA DELLE DOGANE
FRODI RILEVATE

	2012	2013	2014	2015	2016
Frodi carosello e false fatturazioni interne (IVA Intracomunitaria) ⁽¹⁾	987,5	810,3	961,8	1.363,0	946,6
Numero false fatturazioni ⁽²⁾	3.766	3.488	4.697	2.546	4.264

⁽¹⁾ I dati in euro sono riferiti ai maggiori diritti accertati in seguito ad attività di accertamento controllo e antifrode in materia di IVA intracomunitaria e frodi carosello

⁽²⁾ Casi di sotto fatturazione per i quali nella dichiarazione doganale e nelle fatture allegate alla bolletta sono stati riportati valori non veritieri

Fonte: Agenzia delle dogane

Infine, sempre con riferimento ai procedimenti penali-tributari, si espongono nella tavola che segue i dati forniti dal Ministero della giustizia concernenti il periodo 2013-2015, distintamente per i procedimenti conclusi presso gli uffici dei Gip e dei Gup e per i procedimenti trattati in sede di dibattimento.

TAVOLA 2.54

PROCEDIMENTI ISCRITTI E DEFINITI NEI TRIBUNALI ITALIANI - SEZIONE GIP GUP - CONTENENTI I REATI
TRIBUTARI PREVISTI DAL D.LGS. N. 74 DEL 2000 NEGLI ANNI 2013-2015*

Reato	2013		2014		2015	
	Iscritti	Definiti	Iscritti	Definiti	Iscritti	Definiti
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)	5.885	6.079	4.578	5.190	n.d.	n.d.
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)	400	407	415	415	n.d.	n.d.
Dichiarazione infedele (art. 4)	3.224	3.064	3.176	3.451	n.d.	n.d.
Omessa dichiarazione (art. 5)	3.479	3.190	3.395	3.698	n.d.	n.d.
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)	3.025	3.285	2.768	2.890	n.d.	n.d.
Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)	2.324	2.487	2.005	2.273	n.d.	n.d.
Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 bis)	4.100	4.106	3.939	4.178	n.d.	n.d.
Omesso versamento di IVA (art. 10 ter)	7.799	8.148	10.678	10.727	n.d.	n.d.
Indebita compensazione (art. 10 quater)	390	376	485	563	n.d.	n.d.
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)	376	294	322	329	n.d.	n.d.

* I dati degli uffici non rispondenti sono stati stimati

Fonte: Ministero della giustizia

TAVOLA 2.55

PROCEDIMENTI ISCRITTI E DEFINITI NEI TRIBUNALI ITALIANI - SEZIONE DIBATTIMENTO - CONTENENTI I
REATI TRIBUTARI PREVISTI DAL D.LGS. N. 74 DEL 2000 NEGLI ANNI 2013-2015*

Reato	2013		2014		2015	
	Iscritti	Definiti	Iscritti	Definiti	Iscritti	Definiti
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)	2.217	1.578	1.989	1.541	2.374	2.494
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)	83	79	141	108	82	94
Dichiarazione infedele (art. 4)	1.349	1.014	1.730	1.130	1.527	1.441
Omessa dichiarazione (art. 5)	2.154	1.496	2.565	1.576	2.429	1.852
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)	1.138	913	989	822	1.034	942
Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)	1.122	807	1.170	832	1.113	1.005
Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 bis)	2.732	2.067	3.562	2.427	3.173	2.998
Omesso versamento di IVA (art. 10 ter)	6.513	4.481	7.446	6.800	6.470	6.428
Indebita compensazione (art. 10 quater)	285	161	457	292	282	224
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)	133	85	184	95	194	126

* I dati degli uffici non rispondenti sono stati stimati

Fonte: Ministro della giustizia

3. Analisi specifiche e principali criticità emerse

3.1. L'IVA, il tax gap e lo split payment

Il gettito dell'Iva ha registrato, anche nel 2016, un andamento crescente confermando il trend avviato a partire dal 2014, dopo alcuni anni di riduzione. In termini monetari il gettito si è assestato ad oltre 124 miliardi (+ 5,2 miliardi in termini assoluti, +4,3 in termini percentuali). L'aumento è interamente riconducibile alla componente relativa agli scambi interni (+5,9 miliardi), trainata dai versamenti da *split payment* e dal meccanismo del *reverse charge*, mentre l'IVA sulle importazioni diminuisce di poco meno di un miliardo: diminuzione determinata, come era avvenuto nel 2015, dal mercato degli olii minerali e in particolare dalla diminuzione del prezzo del greggio.

GRAFICO 3.1

GETTITO IVA DAL 2012 AL 2016

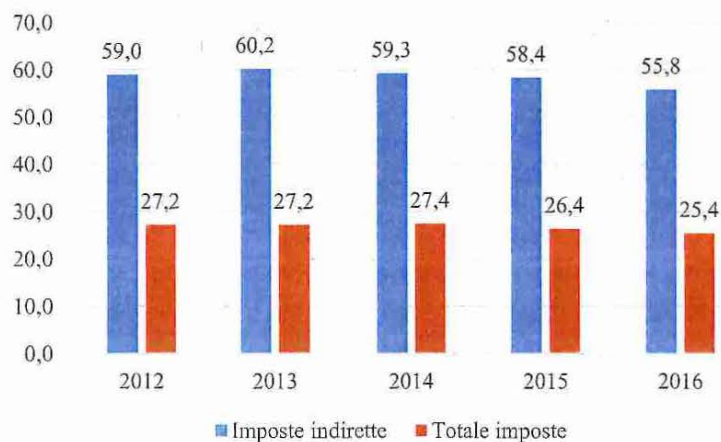


Fonte: elaborazioni Corte dei conti su dati MEF – Dipartimento delle finanze

Nonostante l'andamento crescente, rispetto agli anni precedenti, risulta in diminuzione la quota dell'IVA sul totale delle imposte indirette e sul totale delle imposte: il gettito IVA vale oggi circa il 56 per cento del totale delle imposte indirette (aveva toccato la quota del 60 per cento nel 2013) e poco più del 25 per cento del totale delle imposte (era pari al 27 per cento nel 2013)¹⁹.

GRAFICO 3.2

QUOTA DEL GETTITO IVA RISPETTO ALLE IMPOSTE INDIRETTE E AL TOTALE DELLE IMPOSTE

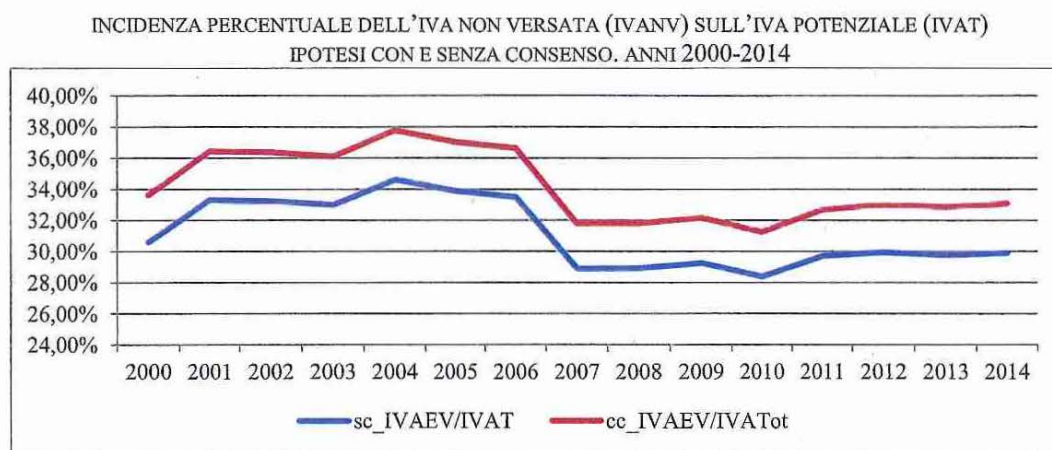


Fonte: Elaborazione corte dei conti su dati MEF – Dipartimento delle finanze

¹⁹ Altre voci hanno contribuito all'aumento significativo delle imposte indirette (+ 4,2 per cento rispetto all'anno precedente). In particolare il canone di abbonamento radio e tv (il cui gettito è aumentato in seguito alla riscossione tramite il pagamento della bolletta della luce), l'accisa sui prodotti energetici e petroliferi, i proventi del lotto e dagli apparecchi e congegni di gioco.

Risultati positivi emergono anche sul fronte delle analisi effettuate dall'Agenzia delle entrate per quanto riguarda le stime del *gap* IVA²⁰. Le stime (il grafico riporta la serie dal 2010 al 2014) sono state sottoposte ad una revisione straordinaria sia di natura metodologica che riferita alle fonti, poiché incorporano le nuove serie di contabilità nazionale rilasciate dall'Istat sulla base dei nuovi regolamenti internazionali (SEC 2010). La stima dell'IVA non versata è effettuata in base alle due ipotesi evasive, ossia con consenso (cc_IVAEV) e senza consenso (sc_IVAEV), da cui consegue la determinazione di un limite inferiore e di uno superiore.

GRAFICO 3.3



Fonte: Agenzia delle entrate

La dinamica dell'indicatore mostra un evidente andamento ciclico (i valori più bassi si riscontrano negli anni della crisi 2007-2009) e una marcata diminuzione rispetto ai primi anni del 2000, anche se si è in presenza di un andamento pressoché costante negli ultimi tre anni. Il *gap* dell'IVA evidenzia, nel periodo 2000-2006, una propensione media con e senza consenso del 34,8 per cento mentre negli anni 2007-2014 si riduce di quasi quattro punti percentuali (30,9 per cento).

Un ulteriore aspetto riguarda la stima sull'elasticità comparata dell'IVA, ossia la variazione tendenziale del gettito di tale imposta con l'analoga variazione delle risorse interne²¹. Quando l'elasticità assume valori positivi vuol dire che la dinamica è stata superiore a quella delle risorse interne, viceversa quando assume valori negativi.

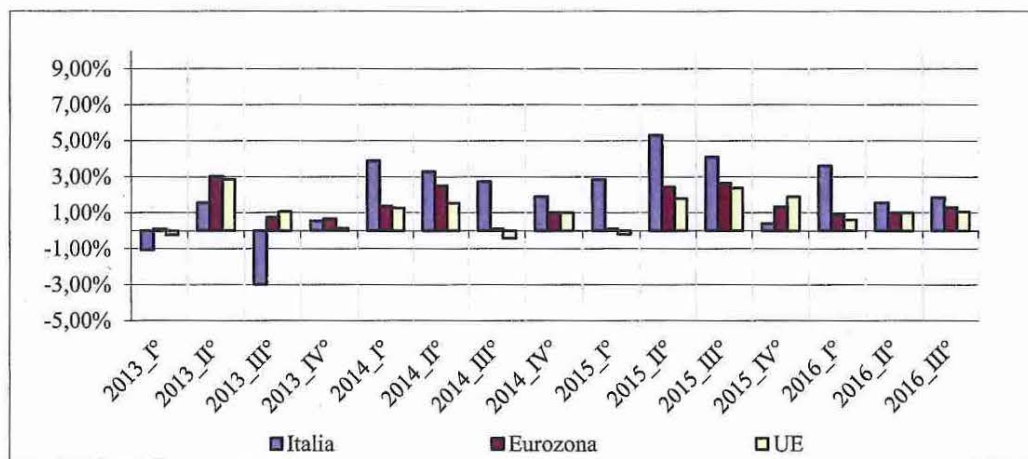
La serie considera i valori trimestrali a partire dal 2013, fino al terzo trimestre del 2016, e così calcolata, sebbene sia solo una *proxy* dell'andamento della *compliance*, consente di effettuare dei confronti internazionali. Nel 2013 era abbastanza evidente un comportamento differenziato del nostro Paese rispetto al resto dell'Europa, sia in termini di periodicità che complessivi. Nel 2014 si rileva un ritorno alla *compliance* in tutta l'area e l'Italia mostra un andamento più regolare e significativamente più ampio rispetto agli altri Paesi. Questo recupero, che continua con analoghe caratteristiche anche nel 2015 e nei primi tre trimestri del 2016, sembra confermare per il gettito IVA un aumento della *compliance*, che tuttavia appare essenzialmente riferibile al meccanismo indotto dall'ampliamento del *reverse charge* e dall'adozione dello *split payment* che hanno trasferito sull'acquirente la responsabilità del versamento del tributo in quanto più affidabile.

²⁰ I dettagli metodologici della stima del *gap* IVA sono contenuti nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale.

²¹ Allo scopo di consentire una comparazione internazionale delle dinamiche dell'imposta, l'Agenzia prende in considerazione l'IVA lorda per costruire una misura dell'adempimento spontaneo dei contribuenti. Le risorse interne sono pari al Pil + importazione – le esportazioni.

GRAFICO 3.4

DIFFERENZA TRA LA DINAMICA DEL GETTITO IVA E LA DINAMICA DEGLI AGGREGATI ECONOMICI DI RIFERIMENTO PER L'ITALIA, L'EUROZONA E LA UE COMPLESSIVA NEL PERIODO 2013-2016



Fonte: Agenzia delle entrate

Un ulteriore approfondimento riguarda l'istituto dello *split payment*, introdotto dalla legge di stabilità 2015 come misura di contrasto all'evasione. Lo *split payment* consiste nel versamento dell'IVA da parte della Pubblica amministrazione per i beni e servizi da essa acquistati e riflette la stessa logica del *reverse charge*, ossia del trasferimento dell'onere di versamento dell'imposta dal fornitore all'acquirente. Tale inversione produce un incremento di gettito spontaneo nel caso in cui il soggetto acquirente è fiscalmente più *compliance* del venditore (ipotesi verificata se l'acquirente è la PA che, per definizione, non evade).

L'Agenzia delle entrate ha effettuato un'analisi finalizzata a fornire degli elementi per valutare se a seguito dell'introduzione dell'istituto in questione si sia verificato un *break* strutturale sul gettito IVA, ossia se, venendo meno i fenomeni evasivi e i mancati versamenti da parte di alcuni dei fornitori della PA, ci sia effettivamente questo recupero di imposta.

Dallo studio sembra emergere, nel biennio 2015-2016, che l'introduzione dello *split payment* abbia favorito un incremento del gettito IVA di 3,5 miliardi (2,5 nel 2015 e 1,0 nel 2016).

3.2. Le compensazioni e i rimborsi

Anche nel 2016 le compensazioni e i rimborsi - istituti a disposizione dei contribuenti per far valere i propri crediti d'imposta - presentano grande rilievo nel complessivo funzionamento del sistema fiscale.

Nell'anno i crediti portati in compensazione (dei debiti tributari e contributivi) hanno superato i 50 miliardi complessivi, con una crescita del 58 per cento rispetto ai 31,6 miliardi segnati nel 2009 e di oltre il 6 per cento rispetto al 2015. La crescita rispetto all'anno precedente risulta determinata principalmente dalle maggiori compensazioni registrate per IRPEF (+1,8 miliardi), per IVA (+1,3 miliardi) e per recupero del *bonus* di 80 euro erogato dai sostituti d'imposta (+0,6 miliardi).

Di segno opposto la dinamica dei rimborsi erogati dall'Amministrazione, che complessivamente diminuiscono rispetto al 2015 di 1,6 miliardi. Tale risultato deriva da un incremento di quasi 2 miliardi nei rimborsi erogati ai fini IVA e da una flessione di oltre 3,5 miliardi nei rimborsi erogati ai fini dell'imposizione sul reddito.

Nonostante i differenti andamenti registrati, l'ammontare dei rimborsi erogati nel 2016 si commisura a meno del 30 per cento delle compensazioni effettuate nello stesso anno (Tavola 3.1).

TAVOLA 3.1

COMPENSAZIONI E RIMBORSI: 2009-2016

(in milioni)

Compensazioni F24						
Anni	IVA	Imposte dirette	Crediti per imposte anticipate iscritte in bilancio ⁽¹⁾	Recupero <i>bonus</i> 80 euro erogato dai sostituti d'imposta ⁽²⁾	Agevolazioni	Totale
2009	18.659,00	9.702,00			3.280,10	31.641,10
2010	13.040,10	8.686,60			3.891,30	25.618,00
2011	13.097,30	8.863,30	162,8		1.285,00	23.408,40
2012	14.054,60	9.225,60	2.672,10		1.664,40	27.616,60
2013	13.644,00	10.866,80	2.706,40		2.067,70	29.284,90
2014	13.917,00	9.988,80	3.979,60	3.681,50	2.173,40	33.739,90
2015	14.290,90	18.725,80	4.292,50	7.575,70	2.149,50	47.034,40
2016	15.499,30	20.536,40	3.022,70	8.163,70	2.787,70	50.009,80

Rimborsi					
Anni	IVA ⁽³⁾	Imposte dirette	Agevolazioni ⁽⁴⁾	Totale	di cui: rimborsi in conto fiscale
2011	6.146,60	2.415,60	25,3	8.587,50	5.851,80
2012	7.162,70	1.772,60	11,6	8.946,80	6.943,50
2013	11.456,40	1.822,60	4,6	13.283,60	10.916,00
2014	8.458,50	4.301,80	2,6	12.762,80	7.888,00
2015	8.741,00	6.984,60	10	15.735,60	8.222,10
2016	10.701,47	3.464,76	1,30	14.167,53	10.201,25

⁽¹⁾ Compensazioni effettuate ai sensi dell'art. 2, comma 57, del DL n. 225 del 2010⁽²⁾ Compensazioni effettuate ai sensi dell'art. 1, comma 5, del DL n. 66 del 2014⁽³⁾ Comprende: rimborsi erogati mediante conto fiscale; rimborsi erogati dagli uffici territoriali; interessi maturati; rimborsi "IVA auto"; rimborsi IVA ai soggetti non residenti⁽⁴⁾ Comprende: rimborsi canone RAI; "bonus incapienti"; "bonus famiglia"

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

A determinare i descritti andamenti hanno contribuito, accanto all'evoluzione dell'economia e dei parametri della tassazione, alcune misure introdotte negli ultimi anni tra le quali vanno ricordate, in particolare, il "*bonus* 80 euro" e lo *split payment*, nonché, in senso opposto, l'entrata a regime dei diversi interventi legislativi finalizzati a contrastare gli abusi nella compensazione dei crediti d'imposta, che hanno posto maggiori vincoli alle compensazioni, specificamente in ambito IVA²².

²² Fra i più importanti: a) il DL 1 luglio 2009, n. 78 (convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), che ha introdotto alcuni vincoli alla possibilità di compensazione in materia di IVA che hanno trovato applicazione a partire dal 1° gennaio 2010. In particolare, i crediti IVA, annuali o infrannuali, di importo superiore a 10.000 euro annui, possono essere compensati con altri tributi, contributi previdenziali e assistenziali o altre somme (cosiddetta compensazione "orizzontale") solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA (o dall'istanza da cui il credito risulta); per l'utilizzo in compensazione "orizzontale" di crediti di importo superiore a 15.000 euro è anche richiesta l'apposizione del visto di conformità alla dichiarazione da cui risulta il credito; b) la legge n. 122 del 2010, che ha stabilito che dal 1° gennaio 2011 la compensazione tra crediti e debiti erariali non è consentita nel caso di presenza di debiti iscritti a ruolo scaduti di importo superiore a 1.500 euro; c) l'art. 8, comma, 18 del DL n. 16 del 2012, che ha ridotto la soglia di compensazione orizzontale del credito IVA, da 10.000 euro a 5.000 euro; d) la legge di stabilità 2014, che ha reso obbligatorio richiedere l'applicazione del visto di conformità alle dichiarazioni dalle quali emergano crediti che il contribuente voglia utilizzare in compensazione per un importo superiore a 15.000 euro; e) il DL 8 aprile 2013, n. 35 (convertito dalla legge 6 giugno 2013, n. 64), che ha aumentato, a decorrere dal 2014, il limite annuale per l'utilizzo di crediti in compensazione da 516.000 euro a 700.000 euro; il DL n. 50 del 2017 (il disegno di legge di conversione, approvato definitivamente in data 15 giugno 2017, è in fase di pubblicazione), che ha, tra l'altro, ridotto da 15.000 euro a 5.000 euro il limite oltre il quale la compensazione è subordinata all'apposizione del visto di conformità previsto dall'articolo 35, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 241 del 1997, ovvero, in alternativa, per i contribuenti di cui all'articolo 2409-bis c.c., alla dichiarazione rilasciata dai soggetti che esercitano il controllo contabile e ha modificato l'articolo 37, comma 49-bis, del DL n. 223 del 2006, prevedendo, per i soggetti titolari di partita IVA, l'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate qualora essi intendano compensare, per qualsiasi importo, crediti IVA (annuali o relativi a periodi inferiori), ovvero crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

TAVOLA 3.2

COMPENSAZIONI DI CREDITI IVA EFFETTUATE TRAMITE MODELLO F24:
DISTRIBUZIONE PER FASCIA DI IMPORTO

Fascia d'importo	n° soggetti				Importo compensazioni				(in milioni)	
	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016	2013	2016
da 0,01 a 5.000	1.151.041	1.144.640	1.087.303	1.111.078	1.524,62	1.473,24	1.402,77	1.461,98	1	1
da 5.000,01 a 10.000	100.511	98.099	98.098	107.127	720,77	700,45	700,02	765,47	7	7
da 10.000,01 a 15.000	63.947	61.986	62.981	70.179	838,99	812,34	826,27	920,78	13	13
da 15.000,01 a 50.000	55.635	53.187	53.712	58.002	1.550,23	1.479,29	1.494,74	1.622,29	28	28
da 50.000,01 a 100.000	21.410	20.036	20.537	22.781	1.514,18	1.415,38	1.454,17	1.609,17	71	71
da 100.000,01 a 200.000	13.677	13.097	13.529	14.700	1.916,71	1.839,61	1.905,94	2.064,28	140	140
da 200.000,01 a 300.000	5.330	5.181	5.267	5.710	1.300,82	1.267,69	1.288,07	1.390,61	244	244
da 300.000,01 a 400.000	2.902	2.629	2.841	3.030	1.004,45	910,12	983,02	1.047,18	346	346
da 400.000,01 a 516.000	3.683	1.970	1.987	2.141	1.754,88	896,45	905,45	971,66	477	454
da 516.000,01 a 700.000	2.473	4.150	4.313	4.676	1.310,52	2.702,00	2.813,14	3.048,55	530	652
> 700.000	196	441	467	556	207,78	420,42	517,26	597,3	1.060	1.074
Totale	1.420.805	1.405.416	1.351.035	1.399.980	13.643,95	13.917	14.291	15.499,27	9,6	11,1

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate

Nella tavola 3.19 sono riportate le compensazioni effettuate ai fini dell'IVA dell'ultimo quadriennio, distinte per fasce d'importo. L'evoluzione temporale consente di cogliere alcuni dei cambiamenti intervenuti negli ultimi anni. In particolare, a fronte della relativa stabilità del numero dei contribuenti interessati (circa 1,4 milioni di soggetti, con un incremento nel 2016 rispetto all'anno precedente del 3,6 per cento), l'incremento nelle somme compensate si concentra sulle due fasce più elevate di contribuenti, la cui incidenza numerica si è modificata relativamente (da meno dello 0,2 per cento del totale dei soggetti nel 2013 a meno dello 0,4 per cento nel 2016) a fronte di una incidenza sull'ammontare delle compensazioni passata dall'11 per cento al 23,5 per cento del totale.

È al di sopra dei 516 mila euro, infatti, che si registra un deciso aumento degli importi medi compensati a fronte di una sostanziale stabilità degli importi medi compensati nelle fasce minori.

Il sistema di utilizzazione dei crediti di imposta assume il massimo rilievo nel caso dell'IVA, in cui l'estensione della facoltà di compensazione (a quella verticale si è venuta ad aggiungere la compensazione orizzontale²³) determina un ampio ricorso all'istituto, incidendo direttamente sulla canalizzazione dei versamenti effettuati dai contribuenti e sui relativi flussi informativi. Per tale ragione i flussi dei versamenti vengono centralizzati presso la Tesoreria, mentre i flussi informativi sono indirizzati verso l'apposita *Struttura di Gestione* istituita presso l'Agenzia delle entrate.

Tale Struttura provvede alla gestione dei processi necessari per l'attribuzione delle somme definitivamente spettanti ai diversi enti creditori, una volta rilevata la compensazione dei rapporti di debito/credito realizzata con la presentazione del modello unico di pagamento (F24).

Nella Tavola 3.3 sono riportati i dati relativi all'attività svolta dalla Struttura di Gestione nell'anno 2016 ed il ruolo esercitato dal sistema delle contabilità speciali nell'acquisizione delle entrate e nella loro redistribuzione fra i diversi enti, ad integrazione del versamento netto effettuato dai contribuenti.

²³ La compensazione è "verticale" se il credito IVA, riportato nelle liquidazioni successive, è utilizzato solo per la riduzione di debiti IVA. È "orizzontale" se il credito IVA è utilizzato (con il modello F24) per compensare tutti i debiti (e non solo quello IVA) inclusi nella delega di pagamento (altre imposte erariali e territoriali, contributi sociali).

TAVOLA 3.3

**EVIDENZE CONTABILI DELL'ATTIVITÀ SVOLTA NEL 2016
DALLA STRUTTURA DI GESTIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

(in milioni)

	Fondi della riscossione C.S. 1777^(a)	Fondi di Bilancio C.S. 1778^(b)	Fondi Inps C.S. 1779^(c)	Fondi Inail C.S. 1789^(c)	Totale
Saldo iniziale 2016	3.409,3	29.473,1	33,0	0,6	32.916,0
Entrate 2016 (+)	587.182,2	67.964,0	0,0	0,0	655.146,2
Uscite 2016 (-)	587.408,1	67.506,7	2,9	0,0	654.917,7
di cui:					
- Bilancio dello Stato	373.170,2	41.991,1	0,0	0,0	415.161,3
- Regioni ed EE.LL.	52.725,9	13.020,7	0,0	0,0	65.746,6
- Inps	146.286,7	644,7	2,9	0,0	146.934,3
- Inail	6.708,9	114,8	0,0	0,0	6.823,7
Saldo al 31/12/2016	3.183,4	29.930,4	30,1	0,6	33.144,4

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Struttura di Gestione dell'Agenzia delle entrate

In particolare:

- la contabilità speciale 1777 accoglie i saldi dei modelli F24 per il tramite degli intermediari (banche, poste e agenti della riscossione);
- la contabilità speciale 1778 è alimentata con i fondi del bilancio dello Stato e degli Enti pubblici, per fornire alla Struttura di Gestione le risorse occorrenti per la regolazione contabile delle minori entrate derivanti dai crediti d'imposta compensati tramite modello F24. Come emerge dalle informazioni di dettaglio contenute nella Relazione trasmessa alla Corte dalla Struttura di Gestione, i Fondi provengono da 39 capitoli di spesa, quattro dei quali (nn. 3813, 3814, 3821 e 3888) esprimono circa l'83 per cento del totale (56 miliardi su 68).
- le contabilità speciali 1779 e 1789 sono alimentate, rispettivamente, dall'INPS e dall'INAIL, con i Fondi necessari per la regolazione contabile dei crediti verso detti Istituti utilizzati in compensazione tramite modello F24.

Va segnalato come gli elementi forniti dall'Agenzia delle entrate in materia di compensazioni IVA rispondono a una delle raccomandazioni espresse dalla Corte in occasione dell'*Audit*²⁴ svolto – su designazione del MEF e della Commissione europea – per individuare la metodologia da impiegare nel calcolo di due componenti (rimborsi e compensazioni IVA) rilevanti nell'ambito della predisposizione del *Relevé*, ai fini della determinazione del contributo italiano al bilancio comunitario.

Questi stessi elementi, peraltro, consentono alla Corte – in sede di esame del Rendiconto generale dello Stato – di acquisire elementi di trasparenza e di conoscenza su un importante segmento del fenomeno delle contabilità speciali, da molto tempo “escluso” dall'annuale “parifica”.

3.3. Le misure per favorire la tax compliance: “fatturazione elettronica”, gestione adempimenti tributari e i nuovi servizi ai contribuenti

Nella tavola che segue si riportano i principali dati concernenti gli adempimenti tributari e l'attività di assistenza ai contribuenti svolta dall'Agenzia delle entrate.

²⁴ Corte dei conti, *Audit per la riconciliazione delle poste del bilancio dello Stato relative ai rimborsi IVA di annualità pregresse*, febbraio 2015. In particolare, si riteneva “auspicabile assicurare maggiore trasparenza e ufficialità alla complessiva attività della SG dell'Agenzia delle entrate, sia attraverso un sistematico monitoraggio delle risorse gestite e delle funzioni presidiate, sia riportando – con adeguato dettaglio e non solo per macroaggregati – la consuntivazione annuale dei rimborsi e delle compensazioni IVA al Rendiconto generale dello Stato”.

TAVOLA 3.4

ADEMPIMENTI TRIBUTARI E ASSISTENZA AI CONTRIBUENTI

		2012	2013	2014	2015	2016
Numero PIN rilasciati a contribuenti attivi al 31/12	<i>tramite internet</i>	222.551	234.102	466.820	1.857.834	863.124
	<i>presso uffici*</i>	131.063	113.768	135.553	526.263	376.493
	totale	353.614	347.870	602.373	2.384.097	1.239.617
Numero dichiarazioni tributarie presentate in via diretta tramite Uniconline e Unicoweb		584.356	581.824	546.398	2.131.731	2.576.140
Numero dichiarazioni tributarie presentate tramite intermediario		39.504.684	39.657.990	39.686.382	39.193.559	
Numero modelli F24 presentati direttamente dai contribuenti tramite F24 on line e F24 web		39.835.000	40.364.688	43.999.692	53.851.899	54.222.087
Numero contratti di locazione e affitto di immobili registrati telematicamente direttamente dai contribuenti		31.524	47.251	125.903	176.373	202.934
Numero dichiarazioni compilate presso strutture territoriali dell'AE*		61.734	35.288	54.977	155	556
Numero dichiarazioni con richiesta di trasmissione a cura degli Uffici*		303.083	286.407	246.437	6.237	4.786
Numero comunicazioni di irregolarità a seguito di "liquidazione automatizzata art. 36-bis e 54-bis" annullate o rettifiche	<i>tramite call center telematica</i>	161.824	191.290	319.851	267.856	221.509
	<i>presso uffici*</i>	926.523	859.156	825.846	702.231	596.648
	totale	1.088.347	1.050.446	1.145.697	970.087	818.157

* Attività svolta da strutture territoriali

Fonte: Agenzia delle entrate

Tra le diverse iniziative adottate per la promozione della *tax compliance* e il miglioramento dei servizi ai contribuenti, è stato già evidenziato, nel paragrafo 2, l'invio di comunicazioni preventive ai contribuenti, realizzata grazie ad un più tempestivo incrocio dei dati che confluiscono in Anagrafe tributaria.

In questa sede va segnalata anche la messa a disposizione dei contribuenti destinatari delle comunicazioni preventive delle relative informazioni attraverso il c.d. *cassetto fiscale* individuale, nel quale vengono inseriti, oltre alla comunicazione inviata, il prospetto informativo contenente i dati presumibilmente errati e quelli attesi e un prospetto precompilato del quadro dichiarativo da rettificare o integrare²⁵.

I contribuenti destinatari delle comunicazioni potranno chiedere anche telefonicamente chiarimenti e potranno produrre la documentazione giustificativa.

Alle tipologie di comunicazioni già collaudate si aggiungeranno anche comunicazioni specifiche nei confronti dei contribuenti per i quali si hanno elementi per ritenere una fittizia residenza all'estero.

All'attività finalizzata alla promozione della *tax compliance* sarà affiancata un'attività di controllo nei confronti dei contribuenti a cui è stata segnalata un'anomalia inerente la loro posizione tributaria che non hanno chiarito l'anomalia né corretto il proprio comportamento. Questa attività vedrà il coordinamento tra l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza che potranno in essere accessi e verifiche con tempi e modalità coordinate.

²⁵ In alcuni casi, per un numero considerevole di contribuenti, unitamente ai prospetti sopra indicati saranno forniti due *link*, nonché un "foglio Avvertenze" finalizzato a guidare il contribuente agli adempimenti successivi. Il primo dei due *link* permetterà di scaricare il file contenente la dichiarazione originaria presentata dal contribuente mentre il secondo consentirà l'accesso al *software* di compilazione Unico *on line* da utilizzare per la predisposizione e l'invio della dichiarazione integrativa e per la compilazione della delega di pagamento degli importi dovuti.

Nell'ambito delle intese concluse tra le due Amministrazioni, la Guardia di Finanza opererà nel corso del 2017 su tremila soggetti economici, destinatari delle comunicazioni finalizzate alla promozione della *compliance*, che hanno ritenuto di non accedere all'istituto del ravvedimento operoso²⁶.

Grande rilievo presentano, per la riduzione dell'evasione e la semplificazione degli adempimenti, le iniziative previste ai fini dell'adozione della fatturazione elettronica e della comunicazione telematica dei dati delle fatture IVA, in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 1, commi 634 e 635, della legge n. 190 del 2014, nonché di quelle recate dal d.lgs. n. 127 del 2015 e dal DL n. 193 del 2016 riguardanti la trasmissione telematica dei dati delle fatture, dei dati dei corrispettivi giornalieri e dei dati delle liquidazioni periodiche IVA all'amministrazione finanziaria.

L'acquisizione periodica (almeno trimestrale) delle informazioni, è finalizzata ad un'azione di confronto pre-dichiarativo²⁷ con il contribuente.

I contribuenti IVA possono superare la comunicazione dei "dati" delle fatture se utilizzano il Sistema di Interscambio e le regole tecniche (formato, modalità di trasmissione, sistema di notifiche) già in uso per la fatturazione verso la PA²⁸. Va inoltre segnalato che nel corso del 2016 è stato messo a disposizione dei contribuenti un servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche, accessibile dal sito dell'Agenzia, previa autenticazione mediante le credenziali dell'Agenzia, con SPID o con la Carta Nazionale dei Servizi; il servizio è utilizzabile anche per le fatture verso la Pubblica amministrazione per le quali è già integrato con il Sistema di Interscambio²⁹.

La trasmissione puntuale dei dati delle fatture emesse e di quelle ricevute, è accompagnata dall'obbligo di comunicazione trimestrale dei dati riepilogativi delle liquidazioni IVA. I dati delle fatture che dovranno essere comunicati sono esclusivamente quelli che usualmente i contribuenti IVA sono tenuti a registrare (ai sensi degli artt. 23 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972), al fine di determinare, con periodicità mensile o trimestrale, l'importo a debito da versare ovvero il credito da utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso³⁰.

La disciplina dei due adempimenti è stata orientata alla semplificazione, per permettere al contribuente, o al suo intermediario, di predisporre la comunicazione in modo automatizzato partendo dai dati obbligatoriamente tenuti ai fini contabili e seguendo un formato - quello XML - compatibile con qualsiasi *software* contabile oggi sul mercato.

²⁶ L'elenco è stato elaborato dall'Agenzia delle entrate partendo dall'analisi della posizione fiscale di circa 16 mila soggetti economici che, pur avendo ricevuto una comunicazione per la promozione della *tax compliance* che ricordava loro la scadenza del termine, non hanno presentato la dichiarazione IVA per il 2014. L'analisi del rischio è stata effettuata sulla base di precisi criteri di rilevanza, con il ricorso alle informazioni contenute nelle principali banche dati a disposizione dell'Agenzia, tra le quali il c.d. "spesometro".

²⁷ Entrando nel merito dei singoli processi, con i provvedimenti del 28 ottobre 2016 e del 27 marzo 2017, l'Agenzia delle entrate ha definito le regole tecniche per la trasmissione dei "dati delle fatture" da parte dei contribuenti IVA al fine di rispettare le disposizioni recate, rispettivamente, dall'articolo 1 del decreto legislativo n. 127 del 2015 e dall'articolo 4 del decreto legge n. 193 del 2016. Al riguardo, i citati provvedimenti hanno "allineato" - dal punto di vista tecnico - termini, modalità tecniche e informazioni, contenute nelle fatture, da trasmettere tanto per i contribuenti che decidono di esercitare l'opzione stabilita dal decreto legislativo n. 127 quanto per coloro che non la eserciteranno.

²⁸ In questo caso, infatti, l'Agenzia trattiene automaticamente i dati stabiliti dai citati provvedimenti.

²⁹ La trasmissione dei "dati fattura" rappresenta un'evoluzione e razionalizzazione di una serie di adempimenti comunicativi, precedentemente assolti tramite la presentazione del cosiddetto "spesometro integrato" - o comunicazione polivalente e, negli anni 2006 e 2007, con la comunicazione degli elenchi "clienti e fornitori". Il modello della "comunicazione polivalente" prevedeva infatti l'invio di informazioni che non immediatamente disponibili per il contribuente - o il suo intermediario - e dovevano essere elaborate utilizzando diverse fonti contabili (i dati delle fatture dai registri IVA, quelli dei corrispettivi superiori a 3.600 euro dal registro dei corrispettivi, quelli delle operazioni di leasing dai contratti, ecc.).

³⁰ Va evidenziato che già oggi generalmente i contribuenti IVA registrano e calcolano questi dati - direttamente o tramite intermediari - in modalità informatizzata, mediante *software* contabili più o meno integrati con i sistemi gestionali a seconda della dimensione aziendale e che il formato della comunicazione è rappresentato da un file XLM, di per sé estremamente flessibile, che ricalca quello della fattura elettronica già oggi utilizzato da poco meno di un milione di contribuenti IVA fornitori della PA.

La norma prevede ora l'invio trimestrale (semestrale per il solo anno 2017) in luogo di quella annuale prevista per precedente comunicazione polivalente. Ciò è essenziale per assicurare il confronto "pre-dichiarativo" con il contribuente che è centrale nella nuova strategia.

I dati, infatti, saranno elaborati tempestivamente e messi a disposizione del contribuente sul sito internet dell'Agenzia, consentendogli di valutare autonomamente eventuali discrepanze e incoerenze tra i dati da lui comunicati e quelli trasmessi dai clienti e fornitori, nonché tra l'ammontare dell'IVA esigibile/detraibile che emerge dai dati delle fatture e quanto il contribuente ha comunicato. Le situazioni di evidente anomalia saranno analizzate dall'Agenzia che, conseguentemente, provvederà al tempestivo invio di opportune segnalazioni al contribuente il quale, pertanto, sarà in grado di dialogare con l'Amministrazione, sia in via telematica che direttamente presso gli uffici, per chiarire l'anomalia o correggere il proprio comportamento mediante ravvedimento prima della presentazione della dichiarazione IVA.

Relativamente ai contribuenti che operano nel commercio al minuto e simili (art. 22 del d.P.R. n. 633 del 1972), sono stati emanati specifici provvedimenti per regolamentare la memorizzazione e trasmissione telematica obbligatoria dei dati dei corrispettivi prodotti mediante la cessione di beni e le prestazioni di servizi da distributore automatico³¹ e per regolamentare la memorizzazione e trasmissione telematica opzionale dei dati dei corrispettivi delle altre tipologie di cessioni di beni e prestazioni di servizio rivolte al consumatore finale (c.d. *B2C*)^{32,33}.

Gli auspicabili effetti di crescita della *compliance* dichiarativa e di versamento, sia ai fini dell'IVA che delle imposte sul reddito, innescati dalle misure sopra riferite dovrebbero manifestarsi già dal 2017.

Quanto alle iniziative in materia di dichiarazione precompilata, dopo la prima esperienza maturata nel 2015 con il mod. 730 per il 2014, nel 2016 (redditi 2015) l'iniziativa è stata estesa anche nei confronti di coloro che presentano il modello Unico (ora denominato Redditi). In questo modo, per la totalità dei contribuenti persone fisiche sono state rese disponibili le informazioni in possesso dell'Agenzia delle entrate con riferimento agli oneri deducibili e detraibili, alle certificazioni dei sostituti d'imposta e agli immobili.

Secondo quanto riferisce l'Amministrazione, complessivamente nel 2016 sono stati trasmessi all'Agenzia delle entrate circa 19,8 milioni di modelli 730 e circa 10 milioni di modelli Unico. Rispetto al 2015 è stato registrato un incremento (+43 per cento) del numero di soggetti che inviano la dichiarazione direttamente tramite l'apposita applicazione disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate. Si è passati, infatti, da 1,4 milioni di dichiarazioni trasmesse complessivamente nel 2015 ai circa 2 milioni del 2016.

Notevoli sono i flussi informativi provenienti da soggetti esterni utilizzati per la precompilazione delle dichiarazioni³⁴.

³¹ Con i provvedimenti del 30 giugno 2016 e del 30 marzo 2017 si è adottata una definizione tecnico-giuridica di "distributore automatico" e sono stati prodotti servizi *on line* - anche in grado di interfacciarsi con sistemi gestionali delle aziende più strutturate - mediante i quali tutti i "gestori" (proprietari degli apparecchi) e i produttori di *software* per i distributori si "accreditano" al sistema dell'Agenzia, "censiscono" le macchine, comunicandone una serie di attributi, e trasmettono i dati dei corrispettivi mediante un *file XML* sigillato elettronicamente. Alla data del 5 maggio scorso risultavano 3.800 gestori accreditati, 627 mila apparecchi censiti e oltre 2,5 milioni di comunicazioni trasmesse. Nell'apposito portale gli utenti avranno tempestiva visibilità dei corrispettivi da loro comunicati, in modo organizzato e in abbinamento con i "dati fattura" e i "dati di liquidazione IVA". Inoltre, da subito potranno sfruttare gestionalmente tutte le informazioni di ritorno che i servizi *on line* dell'Agenzia acquisiscono.

³² Con provvedimento del 28 ottobre 2016 sono state definite le specifiche tecniche di un nuovo "Registratore Telematico" (RT) che, dal punto di vista della componentistica *hardware* e *software*, rappresenta un'evoluzione degli attuali registratori di cassa. I nuovi apparecchi consentono, tra l'altro, di snellire gli adempimenti tecnico-amministrativi che oggi i contribuenti devono seguire nell'utilizzo di un registratore di cassa.

³³ Per i contribuenti che non intendono dotarsi necessariamente di un Registratore Telematico è stata prevista la messa a disposizione di un *software on line* gratuito che consentirà all'utente di generare, memorizzare e trasmettere i dati dei corrispettivi della singola operazione di cessione di beni o prestazione di servizi effettuata al consumatore finale, producendo il pdf del "documento commerciale" da rilasciare a quest'ultimo.

³⁴ Sono stati circa 700 milioni i dati acquisiti e confluiti nella dichiarazione precompilata del 2016. In particolare, sono state inviate circa 400 milioni di ricette del Servizio Sanitario Nazionale, per un importo dei *ticket* pari a circa 1,5 miliardi, e 120 milioni di documenti fiscali, per un importo di spesa complessivo pari a circa 13 miliardi. In totale sono

Ulteriori semplificazioni sono state realizzate relativamente alla procedura *web* per rendere più completa ed agevole l'utilizzazione della dichiarazione precompilata, estendendola anche agli eredi, ecc.

Va, infine, segnalato che dal gennaio 2017 è stata messa a disposizione dei contribuenti la dichiarazione di successione telematica con accluse domande di voltura catastale e relative istruzioni per la compilazione. L'iniziativa investe l'intero processo successorio che vede il suo inizio con la predisposizione ed invio telematico della dichiarazione ed arriva sino alla trascrizione e voltura automatica degli immobili in essa contenuti.

3.4. La gestione della *voluntary disclosure*

Come già accennato nel paragrafo 2, la collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*) è uno strumento dichiarativo finalizzato a favorire la regolarizzazione delle disponibilità detenute all'estero che è stato adottato dopo l'adozione dei più incisivi strumenti di contrasto del riciclaggio basati sullo scambio automatico di informazioni tra gli Stati per scopi fiscali. La procedura di collaborazione volontaria è stata prevista dall'art. 1 e 2 della legge 15 dicembre 2014, n. 186, ripercorrendo, con modalità e parametri diversi, alcune delle finalità che in passato erano state perseguite attraverso i c.d. "scudi fiscali" di cui al DL n. 350 del 2001 (*scudo fiscale uno*), al DL n. 12 del 2002 (*scudo fiscale bis*) e al DL n. 194 del 2009 (*scudo fiscale ter*).

Va ricordato che con l'art. 7 del DL n. 193 del 2016, convertito dalla legge n. 225 del 2016, è stata prevista una ulteriore opportunità di collaborazione volontaria (la c.d. *voluntary disclosure bis*), che prevede modalità operative parzialmente diverse dalla precedente, basate sull'autoliquidazione delle somme dovute ad opera dello stesso contribuente in unica soluzione entro il 30 settembre 2017 ovvero in tre rate mensili. Il termine di presentazione delle relative istanze scadrà il 31 luglio 2017 e quello di presentazione della documentazione a corredo delle stesse il 30 settembre 2017. Tale nuova opportunità è rivolta a coloro che, non avendo aderito alla prima *voluntary*, detengono illegalmente beni al di fuori del territorio dello Stato e hanno commesso illeciti fino al 30 settembre 2016³⁵.

Limitando l'analisi ai soli risultati conseguiti a seguito dell'attività amministrativa svolta nel 2016, come comunicati dall'Agenzia delle entrate in sede istruttoria, si rileva che, a fronte di 129.565 istanze di accesso alla procedura di collaborazione volontaria per l'emersione ed il rientro di capitali illecitamente detenuti all'estero e per l'emersione nazionale ai sensi del DL n. 186 del 2014 pervenute nel 2015, nel corso del 2016 sono stati perfezionati n. 343.053 atti di accertamento³⁶.

stati utilizzati ai fini della compilazione della dichiarazione oltre 520 milioni di documenti di spesa per un importo di spesa sanitaria complessivo pari a circa 14,5 miliardi riguardanti circa 50 milioni di cittadini. Un'ulteriore evoluzione si è registrata con la dichiarazione precompilata 2017 (redditi 2016), nella quale sono stati incrementati i dati sulle spese sanitarie, con un aumento rilevante dei soggetti tenuti a comunicare i dati al Sistema Tessera Sanitaria (strutture autorizzate per l'erogazione dei servizi sanitari e non accreditate, nonché i dati relativi alle spese sanitarie per i farmaci da banco e per le prestazioni erogate dagli ottici, dagli iscritti negli albi degli psicologi, degli infermieri, delle ostetriche e dei tecnici sanitari di radiologia medica). Inoltre dal 2017 la dichiarazione precompilata contiene le spese veterinarie comunicate dalle farmacie, dalle parafarmacie e dai veterinari e le spese per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni dei condomini, che sono state comunicate all'Agenzia delle entrate dagli amministratori di condominio, nonché i dati dei rimborsi delle spese universitarie erogati da soggetti diversi dalle università (enti per il diritto allo studio, ecc.).

³⁵ Una volta conclusa la fase di presentazione delle istanze è previsto l'avvio di una specifica attività di controllo nei confronti dei soggetti che, pur rientrando potenzialmente tra coloro che avrebbero dovuto presentare l'istanza di adesione volontaria, non hanno ritenuto di farlo. L'azione di controllo si baserà inizialmente sulle possibilità offerte dai trattati bilaterali in materia di richieste cumulative (*group request*) e, successivamente, sulle procedure di scambio automatico delle informazioni.

³⁶ Precedentemente, in sede di audizione tenutasi il 3 novembre 2016 presso le Commissioni riunite V e VI della Camera era stato comunicato che le istanze pervenute sono state complessivamente 129.620, delle quali 127.383 riferibili alla collaborazione volontaria internazionale, 1.509 alla collaborazione nazionale e 783 relative alla contestuale emersione di evasione internazionale e nazionale.