IV. LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA DESTINARE AL FONDO PER LA RIDUZIONE DELLA PRESSIONE FISCALE

La valutazione delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle corrispondenti previsioni di bilancio dell'anno in corso è contenuta nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2018 in attuazione dell'articolo 1, comma 434, primo e secondo periodo, della Legge di Stabilità 2014, cui si rinvia.

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[8]. La valutazione in esame verifica che siano rispettate congiuntamente le seguenti tre condizioni: i) l'esistenza di maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio a legislazione vigente (rispettivamente per le annualità 2018, 2019 e 2020); ii) l'esistenza di maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente (2017); iii) la circostanza che le predette maggiori entrate siano permanenti[9].

Sulla base delle condizioni sopra descritte, si osserva che la stima degli incassi attesi per l'anno 2018 è pari a 13,4 miliardi di euro, di cui circa 10 miliardi riferiti alle entrate tributarie e 3,4 miliardi alle entrate extra tributarie. Si perviene, pertanto, ai seguenti risultati: i) la stima degli incassi attesi per il 2018 è maggiore degli incassi realizzati nel 2017 per 1,1 miliardi di euro; ii) gli incassi stimati per il 2018 risultano inferiori alle previsioni per il triennio 2018-2020.

Sulla base di questi risultati, **non è possibile destinare al Fondo per la riduzione della pressione fiscale ulteriori risorse rispetto a quanto già stanziato per il 2018, 2019 e 2020**[10] sulla base della valutazione delle maggiori entrate permanenti effettuata nella Nota di aggiornamento del DEF dello scorso anno.

[8] Art. 1, c. 431 e 434 della L. n. 147/2013.

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

[10] In sede di predisposizione del disegno di Legge di Bilancio 2018 furono iscritti in Bilancio, per il triennio 2018-2020, 370 milioni di euro nello stato di previsione dell'entrata e, contestualmente, nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

V. INDIRIZZI SULLE STRATEGIE PER IL CONTRASTO DELL'EVASIONE

Il contrasto all'evasione è un obiettivo prioritario del Governo che intende perseguirlo privilegiando un rapporto di collaborazione tra il fisco e i contribuenti.

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

- i grandi progressi della tecnologia dell'informazione nella creazione di basi dati in grado di tracciare le transazioni e incrociare le dichiarazioni fiscali;
- i risultati della riflessione economica sugli incentivi a evadere, sulla propensione a colludere nel consumo finale e sulla sostenibilità di mercato di un tessuto produttivo frammentato e marginale;
- i risultati ottenuti con le misure di semplificazione amministrativa e di miglioramento del rapporto con il contribuente;
- le indicazioni e controindicazioni emerse nell'attività di accertamento, di riscossione, di amministrazione della giustizia fiscale, gli strumenti normativi nel contrasto alle frodi IVA, nonché un sistema di regole ampio e condiviso alla cui definizione devono partecipare i governi di tutti i paesi, al fine di evitare fenomeni di concorrenza fiscale sleale anche attraverso spostamenti di ingenti capitali verso paesi non collaborativi.

In particolare, con i**l 'Decreto Dignità'**[11] **si è inteso semplificare e ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti** senza indebolire gli strumenti di contrasto all'evasione finora adottati. In linea con questa priorità sono state adottate le misure sulla **revisione dell'istituto del redditometro**, sul **rinvio della scadenza dello spesometro**, sull'**abrogazione dello *split payment* per i professionisti** e sul **rinvio dell'obbligo della fatturazione elettronica per i distributori stradali di carburanti**.

L'istituto del redditometro[12], strumento di accertamento induttivo del reddito delle persone fisiche, sarà oggetto di revisione al fine di orientarlo al contrasto all'evasione fiscale in modo più efficace. Le disposizioni appena introdotte prevedono infatti che siano individuati nuovi elementi indicativi di capacità contributiva, sentiti l'ISTAT e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori. Il redditometro, attualmente vigente, non avrà più effetto per i

[11] Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87 - Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese.
[12] Art. 10 del Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87.

controlli ancora da effettuare sull'anno di imposta 2016 e sugli anni successivi. L'esclusione dell'applicazione dello *split payment* alle prestazioni di servizi rese ai soggetti i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte, a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto[13], riflette l'esigenza di ridurre i problemi di liquidità per i professionisti, che cumulano la ritenuta alla fonte e il versamento dell'IVA direttamente all'erario.

Al fine di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti, è stato inoltre previsto il rinvio dello spesometro[14], ovvero della trasmissione all'Agenzia delle entrate dei dati di fatturazione relativi al terzo trimestre 2018, al 28 febbraio 2019 (data già prevista per il quarto trimestre del 2018), anziché entro il secondo mese successivo al trimestre. Infine, il rinvio della fatturazione elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione[15] è stato disposto per consentire agli operatori di dotarsi degli strumenti tecnologici necessari per ottemperare all'obbligo generalizzato previsto a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Anche la ormai prossima introduzione degli **ISA (indici sintetici di affidabilità fiscale)** risponde alla esigenza di rafforzare il carattere cooperativo della relazione tra fisco e contribuente, incentivando la *tax compliance*, la trasparenza, il dialogo[16]. Il sistema degli ISA offre, infatti, una risposta adeguata all'istanza di favorire la *compliance* nei confronti dei contribuenti più virtuosi e consente di perseguire più efficacemente l'equità distributiva attraverso il contrasto di condotte non virtuose, distorsive della concorrenza e delle regole di mercato.

Il Governo punta a consolidare la *governance* dell'amministrazione fiscale, attraverso un rafforzamento del coordinamento generale e un miglioramento della gestione strategica in seno alle Agenzie, in linea con un'impostazione di contrasto all'evasione che privilegi le attività in grado di incentivare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorisca l'emersione spontanea delle basi imponibili rispetto ai tradizionali interventi di controllo e accertamento *ex post*. Questo obiettivo deve essere conseguito anche attraverso la semplificazione e la digitalizzazione degli adempimenti, la riduzione del *tax gap* e il miglioramento del sistema della riscossione.

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

[13] Art. 12 del Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87.
[14] Art. 11 del Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87.
[15] Art. 11 bis del Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87.
[16] L'articolo 9-bis del Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, ha introdotto la disciplina degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA). Successivamente l'art. 1, comma 931, della legge di bilancio 2018 (L. 205/2017) ha stabilito che gli indici sintetici di affidabilità fiscale si applicano a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 sostituendo gli studi di settore.

FOCUS

Le tre aree strategiche delle Convenzioni per il triennio 2018-2020

La Convenzione con **l'Agenzia delle Entrate** pone, in particolare, l'accento su tre importanti aree strategiche di intervento: Servizi ai contribuenti; Prevenzione degli inadempimenti tributari; Contrasto dell'evasione.

Tra gli indicatori proposti si segnalano, in particolare: l'incremento dell'utilizzo della dichiarazione precompilata e della fruizione dei servizi telematici da parte dei contribuenti, nonché la riduzione dei tempi di lavorazione dei rimborsi (Area Servizi); le comunicazioni preventive per stimolare la *compliance* e gli accordi preventivi (Area Prevenzione); il tasso di impugnazione dei provvedimenti di accertamento emessi dall'Agenzia e le controversie decise in favore dell'amministrazione finanziaria dai giudici tributari (Area contrasto).

L'Atto aggiuntivo con **l'Agenzia delle entrate – Riscossione** si articola attraverso tre aree strategiche di intervento: Servizi; Riscossione; Efficienza.

In particolare, la prima area strategica mira al miglioramento della relazione con il contribuente, incrementando la gamma dei servizi, semplificandone l'accesso, in un'ottica di trasparenza e fiducia reciproca e favorendo lo sviluppo digitale. A tal fine, sono previsti anche indicatori volti a valutare il gradimento dei servizi offerti; la seconda area strategica 'Riscossione', oltre a prevedere azioni dirette a conseguire gli obiettivi di gettito normativamente previsti, punta a misurare l'efficienza nella concessione delle rateizzazioni e nella notifica delle cartelle di pagamento; la terza area strategica è finalizzata all'incremento dei livelli di efficienza e al contenimento dei costi, nel rispetto dei vincoli di spesa prescritti dal Legislatore, nonché in attuazione delle ulteriori misure di risparmio ed efficientamento previste.

La Convenzione **con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli**, in coerenza con la *mission* ad essa affidata, contempla le seguenti tre aree: Competitività e sostegno alla crescita; Fiscalità; Legalità.

Tra gli indicatori proposti nel Piano 2018 si segnalano, in particolare:

- l'incremento delle autorizzazioni *Authorized Economic Operator* (AEO) rispetto all'anno precedente, le dichiarazioni presentate con fascicolo elettronico dagli operatori economici, i tempi di sdoganamento, il posizionamento dell'Agenzia sui tempi di sdoganamento *all'import-export* rispetto alla media UE (Area Competitività);
- il tasso di positività dei controlli, l'incremento del valore medio dichiarato all'importazione in Italia, l'adesione dei contribuenti agli atti impositivi e sanzionatori adottati dall'Agenzia (Area Fiscalità);

l'efficacia del presidio nel settore dei giochi e gli effetti delle azioni di contrasto delle attività illecite negli ambiti di competenza, con particolare riguardo alla materia degli stupefacenti, contraffazione, tutela del *made in Italy* e sicurezza dei prodotti (Area Legalità).

Nella direzione di ridurre in maniera strutturale il *tax gap,* il Governo intende dare impulso, in particolare, alle seguenti azioni riformatrici.

In linea con l'esigenza di modernizzare il Paese e al fine di favorire la *compliance* volontaria, proseguiranno le attività volte a mettere a disposizione dei contribuenti i servizi per la generazione, la trasmissione, la ricezione e la conservazione delle fatture elettroniche, anche tra privati, e per la trasmissione telematica delle operazioni IVA, in vista dell'introduzione generalizzata dell'obbligo di fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2019.

Per quanto attiene più specificamente alle attività di prevenzione e contrasto all'evasione ed elusione fiscale, saranno rafforzate le attività dirette a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili attraverso l'ulteriore valorizzazione degli strumenti cooperazione rafforzata con il Fisco (come, ad esempio, l'istituto della *cooperative compliance* e gli accordi preventivi con le imprese che svolgono attività internazionali). In tale ambito sarà inoltre incentivato l'adempimento

spontaneo delle persone fisiche ad alta capacità contributiva mediante un'azione bilanciata tra consulenza e controllo.

Sotto il profilo della prevenzione, appare di rilevo anche l'attività di elaborazione dei nuovi indici di affidabilità fiscale finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei professionisti nonché, nell'ambito della fornitura di servizi alle imprese, l'elaborazione di indicatori di performance e di *benchmarking* economico.

Sul versante del contrasto all'evasione verranno, invece, favorite le iniziative congiunte (in particolare tra Agenzia delle entrate e Guardia di finanza) per ottimizzare le attività di analisi di rischio finalizzate a contrastare la sottrazione all'imposizione delle basi imponibili, a offrire una 'mappatura territoriale' dei fenomeni evasivi e a predisporre piani di intervento anche in modalità integrata. Saranno, altresì, potenziati gli strumenti per la prevenzione e il contrasto degli illeciti in materia tributaria ed extra-tributaria, attraverso una politica dei controlli basata sulla gestione informatizzata del rischio per migliorarne l'efficacia mediante l'utilizzo efficiente delle banche dati, la cui interoperabilità sarà intensificata. In tal modo, le frodi, ivi comprese quelle finalizzate all'indebita fruizione dei rimborsi fiscali e delle compensazioni mediante l'utilizzo di crediti inesistenti o non disponibili, potranno essere più efficacemente contrastate.

Particolare attenzione sarà inoltre dedicata alle sinergie operative con le altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale. Anche tale attività avrà come obiettivo principale un più incisivo contrasto alle frodi fiscali, quali ad esempio le frodi carosello nel settore dell'IVA intracomunitaria e le frodi in materia di accise.

Inoltre, l'avvio del primo scambio automatico di dati finanziari tra autorità fiscali è avvenuto nel settembre 2017 tra 47 giurisdizioni che avevano il quadro giuridico nazionale e internazionale in linea con il nuovo standard internazionale ('Common Reporting Standard' – CRS). Altre 53 giurisdizioni dovrebbero effettuare il primo scambio di informazioni entro il 30 settembre 2018.

Lo scambio automatico di dati finanziari è uno strumento di grande rilevanza operativa e consentirà alle amministrazioni fiscali degli Stati aderenti di ricevere informazioni sui conti finanziari detenuti all'estero da propri residenti al 31 dicembre di ogni anno, entro il 30 settembre dell'anno successivo. La qualità dei dati sarà particolarmente elevata tenuto conto degli obblighi di *due diligence* che impegnano gli intermediari finanziari che inviano le informazioni alle amministrazioni fiscali ad applicare le regole stabilite dallo standard CRS per individuare i beneficiari dei conti finanziari. Tali regole sono ispirate alle norme antiriciclaggio internazionali.

A fine 2018 saranno disponibili complessivamente i flussi di dati finanziari, trasmessi alle autorità fiscali italiane da 88 giurisdizioni (UE ed extra UE), relativi ai conti detenuti all'estero, anche indirettamente (attraverso società, fondazioni, trust, ecc.), da contribuenti residenti in Italia. I dati di fonte estera potranno essere utilizzati ai fini dell'analisi del rischio di evasione, mediante l'incrocio con i dati fiscali presenti in Anagrafe tributaria.

Sempre nel campo della trasparenza fiscale, la Direttiva 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018 (c.d. 'DAC 6') introduce l'obbligo per taluni intermediari di fornire all'Amministrazione finanziaria informazioni sugli schemi

transfrontalieri evasivi e elusivi promossi o resi disponibili ai clienti. E' inoltre previsto un meccanismo di scambio automatico di queste informazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione europea. La proposta rappresenta l'attuazione in ambito UE delle raccomandazioni contenute nel Rapporto sull'Azione 12 del progetto OCSE/G20 BEPS, che contiene *best practices* per l'elaborazione di *mandatory disclosure rules* finalizzate alla rendicontazione di schemi elusivi realizzati con l'obiettivo di minimizzare il carico fiscale.

In relazione alle attività di prevenzione e contrasto all'evasione contributiva, va segnalato che dal 01/01/2017 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 Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali che, con apposita convenzione stipulata con il Direttore dell'Agenzia, ne definisce gli obiettivi (art. 2,comma 1, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 149) e ne monitora periodicamente la corretta gestione delle risorse finanziarie (art. 1, comma 3, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 149), Le competenze dell'Ispettorato nazionale del Lavoro in materia ispettiva sono quelle già esercitate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, dall'INPS e dall'INAIL, coerentemente con il fine di programmare e coordinare a livello centrale e territoriale tutta la vigilanza in materia del lavoro e legislazione sociale, in ambito contributivo e assicurativo, nonché in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, nei limiti delle competenze previste dal D.Lgs. n. 81/2008 (Testo Unico sulla salute e sicurezza sul lavoro).

Tutto ciò premesso, la *mission* dell'Agenzia, illustrata anche nel Piano delle performance 2018-2020 mediante la definizione degli obiettivi strategici ed operativi, si estrinseca nel realizzare una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale. L'Agenzia deve, quindi, coordinare, sulla base delle direttive emanate dal Ministero del Lavoro, delle linee di intervento condivise nella Commissione centrale di coordinamento della vigilanza di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 124/2004 presieduta dal medesimo Ministro, nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria, ed a tal fine l'INL ha definito 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.

Nel 2017 l'INL ha definito ed approfondito le violazioni della disciplina in materia di lavoro e legislazione sociale che la nuova Agenzia deve fronteggiare, tenendo conto delle esigenze connesse alla tipologia delle vigilanze (lavoristica, previdenziale, assicurativa, tecnica) ed alla localizzazione territoriale dei relativi fenomeni.

L'INL, in continuità con il passato, anche nel 2017 ha orientato l'azione di vigilanza nei confronti di illeciti sostanziali, ossia di quei fenomeni 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.

Dall'esito del monitoraggio annuale dei controlli svolti, nel corso del 2017, 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 seguenti risultati: su n. 160.347 aziende ispezionate, sono state individuate n. 103.498 aziende irregolari con n. 252.659 lavoratori irregolari e 48.073 lavoratori totalmente 'in nero'. Sono stati recuperati contributi e premi evasi per un totale di Euro 1.100.099.932 e, complessivamente, il 65% delle aziende ispezionate è risultato irregolare.

L'attività svolta dall'INPS allo scopo di contrastare il lavoro sommerso e, in generale, i fenomeni di svolgimento irregolare delle prestazioni lavorative, con riferimento al lavoro subordinato e ai diversi regimi di lavoro autonomo, si è largamente basata sull'utilizzo degli accertamenti di natura ispettiva.

L'INPS e l'INL hanno attivato un percorso di fattiva collaborazione culminato con la sottoscrizione, in data 21 febbraio 2017, di un Protocollo di intesa avente ad oggetto la cooperazione istituzionale, finalizzata a garantire un efficace svolgimento dell'attività di vigilanza ispettiva in materia previdenziale.

Le attività poste in essere nell'ambito dei contesti produttivi e delle fenomenologie irregolari sono state condotte attraverso la definizione di 19.991 accessi ispettivi su tutto il territorio nazionale: in sede di verifica sono state individuate n. 15.458 aziende irregolari; è stato effettuato un recupero contributivo e sono stati accertati premi evasi per un totale di Euro 894.150.678.

Nel corso del 2017, l'INPS ha sviluppato le attività di contrasto ai fenomeni di illegalità in ambito previdenziale attraverso l'analisi delle fonti informative disponibili (vigilanza documentale) e il loro utilizzo sulla base di metodologie di statistica predittiva finalizzata a rilevare l'insorgenza di fenomeni di irregolarità nella contribuzione obbligatoria prima che gli stessi producano effetti finanziari a danno dell'Istituto e più in generale, del Sistema Paese.

Nel 2017 sono state effettuate 343.838 verifiche documentali. Gli accertamenti positivi, ovvero conclusi con l'invio della diffida di pagamento o con la segnalazione alla vigilanza ispettiva, sono stati 314.782, pari al 91,5% rispetto al totale degli stessi (con incremento rispetto al dato registrato nel 2015, quando gli accertamenti positivi sono stati l'87,4% del totale). L'attività di vigilanza documentale ha consentito di accertare, nell'anno 2017, contribuzione non versata per un importo pari a Euro 295.512.749.

Per quanto concerne, invece, l'attività di vigilanza documentale dell'INPS, nel corso del 2018, anche con la finalità di indurre i soggetti contribuenti a comportamenti virtuosi attraverso *policy* di riallineamento alla legalità o di collaborazione con l'Istituto, la piena effettività ed efficacia dei controlli on desk sarà conseguita attraverso l'espletamento di *check* orientati verso tre distinte linee d'azione:

- la prima, finalizzata a mantenere una costante azione di controllo sul territorio in relazione a situazioni di congruità contributiva già consumate, allo scopo di garantire il mantenimento dell'efficacia deterrente dell'azione di vigilanza documentale e a d incrementare il volume degli importi accertati

(ed. attività di accertamento: diretta ad accertare e quantificare la contribuzione dovuta e non versata);

- la seconda, finalizzata a prevenire e/o contrastare in maniera tempestiva quelle fattispecie evasive della contribuzione ancor prima che i comportamenti fraudolenti si siano consolidati ed abbiano prodotto effetti a danno delle entrate dell'istituto e del sistema Paese (ed. attività di prevenzione finalizzata a contribuire alla riduzione del debito pubblico);
- la terza, finalizzata a realizzare, mediante azioni di *nudging* un condizionamento dei comportamenti dei soggetti contribuenti, siano essi potenziali evasori o meno, per minimizzare la possibilità che un altro soggetto ponga in essere comportamenti fraudolenti (ed. attività di deterrenza indirizzata al riallineamento alla legalità a beneficio dell'Istituto e del Sistema Paese).

ALLEGATO IV

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

PAGINA BIANCA

INDICE

1. MANDATO DELLA COMMISSIONE E RISULTATI CONSEGUITI 45

A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA 45

B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2019 46

C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL *TAX GAP* E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI 47

D) IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA: UNA VALUTAZIONE DEI RISULTATI OTTENUTI CON ALCUNI RECENTI INTERVENTI 60

E) VALUTAZIONE DELLE PRINCIPALI MISURE NORMATIVE DI CONTRASTO E PREVENZIONE DELL'EVASIONE 64

APPENDICE A: GLI EFFETTI SUL *TAX GAP* DELLA VARIAZIONE DEL TASSO DI ADEMPIMENTO 66

2. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 71

3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA 82

A) UN QUADRO DI SINTESI DELLE IMPOSTE E DEI CONTRIBUTI ANALIZZATI 82

B) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF) 86

C) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES) 91

D) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA) 95

E) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" PER L'IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP) 98

F) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" SULLE LOCAZIONI 103

G) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" DEL CANONE RAI 105

H) LA STIMA DEL "*GAP*" PER I CONTRIBUTI SOCIALI SUL LAVORO DIPENDENTE 108

I) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" SULLE ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI 113

J) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" PER LE IMPOSTE IMMOBILIARI 117

K) STIMA E VALUTAZIONE DELL'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLE ENTRATE SOTTRATTE AL BILANCIO PUBBLICO 130

APPENDICE B: ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI 133

4. STRATEGIE E INTERVENTI PER IL CONTRASTO E LA PREVENZIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA 139

A) L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA 139

EVASIONE FISCALE 139

I) LE PRINCIPALI DIRETTRICI DI INTERVENTO 139

II) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE 142

III) L'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI 154

IV) L'ATTIVITÀ DELLA GUARDIA DI FINANZA 187

V) L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI 217
EVASIONE CONTRIBUTIVA 224
VI) L'ATTIVITÀ DELL'ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO 224
VII) L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE DELL'INPS 253
B) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO FISCALE 255
C) LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO CONTRIBUTIVO 268
5. NUOVI STRUMENTI DI VALUTAZIONE DELLA PREVENZIONE E DEL CONTRASTO DELL'EVASIONE 270
A) DAGLI STUDI DI SETTORE AGLI INDICATORI DI AFFIDABILITA' 270
B) L'ESTENSIONE DELLO SPLIT PAYMENT E IL CONTRASTO ALLE INDEBITE COMPENSAZIONI IVA 278
C) L'EFFETTO DELL'INSERIMENTO DEL CANONE RAI NELLA BOLLETTA ELETTRICA 283
D) LA FATTURAZIONE ELETTRONICA 285
6. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI 288
APPENDICE C: RIFERIMENTI NORMATIVI 292

1. MANDATO DELLA COMMISSIONE E RISULTATI CONSEGUITI

A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA

Il Decreto Legislativo 24 settembre 2015 n. 160, recante disposizioni in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale (in attuazione degli articoli 3 e 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23) ha previsto che, contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (DEF), sia presentato un Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva[1]. Per la redazione di tale Rapporto il Governo, anche con il contributo delle Regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli Enti locali del proprio territorio, si avvale della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva» (d'ora in poi indicata come «Relazione») predisposta da una Commissione istituita con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La predetta Commissione, istituita con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 aprile 2016, è presieduta dal Prof. Enrico Giovannini e coinvolge rappresentanti delle Amministrazioni pubbliche, centrali e locali, nonché soggetti provenienti dal mondo accademico ed istituzionale, secondo la composizione definita dall'articolo 2, comma 2, del citato Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160[2].

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

- recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'Istituto nazionale di statistica (Istat) sulla base della normativa che regola la redazione dei Conti economici nazionali;
- stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;
- valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;
- illustrare le strategie e gli interventi attuati per contrastare e prevenire l'evasione fiscale e contributiva, nonché quelli volti a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi;

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

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

- valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo;
- indicare le linee di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

La Commissione si è insediata presso il Ministero dell'economia e delle finanze il 7 giugno 2016 e pubblica la sua Relazione a fine settembre[3] con un successivo aggiornamento all'esito della revisione, da parte dell'Istat, delle stime dell'economia non osservata. Ai fini dell'elaborazione della Relazione di quest'anno, la Commissione ha lavorato per allargare lo spettro delle voci prese in considerazione e migliorare le metodologie di stima, con l'obiettivo di pervenire a risultati ancora più accurati e dettagliati[4].

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

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

L'ampliamento dello spettro dei tributi considerati ha consentito di elevare dal 76% all'87,5% la quota di imposte per le quali è stato valutato il *tax gap*. In effetti, come argomentato più avanti, in alcuni casi l'evasione può essere considerata, per definizione, pari a zero e ciò vuol dire che la quota effettiva di imposte per le quali è ancora necessario effettuare una stima del *tax gap* è pari al 12,5%. Inoltre, il Capitolo 5, relativo ai principali interventi adottati per la prevenzione ed il contrasto dell'evasione, si arricchisce quest'anno di approfondimenti sulle misure inerenti all'estensione dello *split payment* ed al contrasto alle indebite compensazioni IVA, nonché alle frodi nel settore dei carburanti.

B) L'AGENDA DI LAVORO PER IL 2019

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

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

[4] La Commissione si è riunita nelle date del 2 maggio, 18 giugno e 19 settembre 2018.

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

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

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

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

Aspetti definitori

L'obiettivo principale di questa Relazione è fornire una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico[5]. Per adempiere a questo mandato, viene effettuata una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento agli obblighi tributari e contributivi previsti a legislazione vigente.

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

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

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

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

Box 1.C.1: Evasione ed erosione fiscale

La metodologia utilizzata in questa Relazione è finalizzata alla stima dell'evasione fiscale (articolo 2 del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160), mentre la valutazione dell'erosione fiscale è demandata al lavoro della Commissione istituita per la redazione del *Rapporto annuale sulle spese fiscali* (articolo 1 dello stesso decreto). Questo chiarimento va tenuto presente in quanto, alla luce delle definizioni concettuali consolidate a livello internazionale, un'interpretazione più ampia del *tax gap* include anche la perdita di gettito dovuta alle varie misure di *policy* che prevedono agevolazioni fiscali nella forma di riduzioni di aliquote, abbattimenti degli imponibili o regimi speciali di favore rispetto ai principi generali cui dovrebbe rispondere il sistema di tassazione, che costituiscono le cosiddette spese fiscali (o *tax expenditures).*

Secondo questa interpretazione, il *tax gap* totale sarebbe dato dalla differenza tra quanto il contribuente dovrebbe teoricamente versare secondo un modello *benchmark* di tassazione e quanto effettivamente riscosso. Più precisamente, il *tax gap* totale si articolerebbe in due parti: il *compliance gap,* ovvero il *tax gap* in senso stretto, che considera solo il divario rispetto all'adempimento alla normativa vigente, e il *policy gap,* ovvero una misura della discrepanza tra la legislazione vigente e il modello *benchmark* di tassazione.

In un approccio onnicomprensivo (*holistic approach*) l'efficienza del sistema fiscale dunque è determinata da: *i*) gli effetti derivanti dalle scelte di *policy* che determinano una riduzione del gettito, come le spese fiscali (*policy gap*); ii) gli effetti derivanti dall'adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme fiscali (*compliance gap*). Pertanto, il *policy gap* fornisce una quantificazione della cosiddetta "erosione" fiscale, ovvero l'effetto di tutte quelle norme che consentono di ridurre la base imponibile "teoricamente" assoggettabile al tributo o che permettono di ridurre la corrispondente aliquota, mentre il *compliance gap* comprende al suo interno gli esiti dei comportamenti evasivi, elusivi, le frodi fiscali, i mancati versamenti di imposte dichiarate e tutti i possibili errori non intenzionali che alterano il gettito.

L'evasione si genera dalla sottrazione illegale dall'accertamento e dal pagamento dei tributi da parte del contribuente attraverso l'occultamento, totale o parziale, dei redditi e del patrimonio, voluto intenzionalmente e la conseguente violazione delle norme fiscali. L'elusione, invece, consiste nell'aggiramento dell'obbligo fiscale, senza violarlo, per mezzo di comportamenti o altri mezzi giuridici tesi ad ottenere un illegittimo risparmio di imposta[7]. La frode è una forma più grave di evasione, poiché consiste nell'occultamento doloso di base imponibile, e/o di imposta, attuato mediante atti o fatti finalizzati a sviare l'attività di controllo.

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

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

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

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

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