

applicano alle fatture emesse a partire dal 1° luglio 2018. Le informazioni disponibili per effetto di tali disposizioni potranno essere utilizzate dall'Agenzia delle entrate, dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dalla Guardia di Finanza e dalla Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo per i rispettivi compiti istituzionali (art. 1, comma 918).

In data 30 aprile 2018 l'Agenzia delle entrate con la circolare 8/E ha fornito i primi chiarimenti sulle misure introdotte in tema di cessione di carburanti e sulle relative modalità di pagamento e fatturazione. Successivamente, l'art. 11-bis, comma 1, del D.L. n. 87/2018, riproponendo integralmente quanto già previsto dall'art. 1 del D.L. 28 giugno 2018, n. 79¹⁰⁸, ha posticipato al 1° gennaio 2019 l'obbligo di emissione della fattura elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione a soggetti passivi IVA da parte degli esercenti gli impianti di distribuzione stradale¹⁰⁹.

Resta, dunque, ferma la decorrenza dell'obbligo di fattura elettronica dal 1° luglio 2018 per le cessioni intermedie di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione (ad esempio, l'acquisto del singolo distributore da un grossista), nonché per le prestazioni dei subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel quadro di un contratto di appalto con una pubblica amministrazione.

Le modifiche alle disposizioni in materia di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi contenute nel D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127.

L'art. 1, comma 909, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha previsto che, a decorrere dal 1° luglio 2018, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sono obbligatorie con riferimento alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori. Con Provvedimento n. 106701/2018 in data del 28 maggio 2018 del Direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, sentito il Ministero dello sviluppo economico, sono state definite, anche al fine di semplificare gli adempimenti amministrativi dei contribuenti, le informazioni da trasmettere, le regole tecniche, i termini per la trasmissione telematica, le modalità con cui garantire la sicurezza e l'inalterabilità dei dati nonché modalità e termini gradualmente per l'adempimento dell'obbligo in argomento, anche in considerazione del grado di automazione degli impianti di distribuzione di carburanti.

Al riguardo, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha altresì segnalato che in un'ottica c.d. *once only*, i dati da trasmettere per effetto di tale nuovo adempimento conterranno anche le informazioni necessarie alla imminente digitalizzazione del registro di carico/scarico dei prodotti detenuti dagli operatori in parola.

Piano straordinario di controlli nel settore dei prodotti petroliferi.

L'art. 1, comma 919 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha previsto che l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza devono realizzare, nell'ambito della programmazione delle attività relative agli anni 2018, 2019 e 2020, un piano straordinario di controlli finalizzato all'emersione di basi imponibili sottratte a tassazione e al recupero delle imposte evase, sulla base di elementi e circostanze desunti dalle informazioni presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, del coordinato utilizzo dei dati archiviati ai sensi dell'art. 11 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214 (c.d. "Anagrafe dei rapporti rafforzata"), nonché dei dati acquisiti in base agli ordinari poteri istruttori e, in particolare, di quelli ottenuti con le indagini finanziarie.

Allo scopo di dare attuazione alla predetta disposizione normativa, il Nucleo Speciale Entrate della Guardia di Finanza e l'Agenzia delle entrate - Divisione Contribuenti - Settore Contrasto Illeciti hanno elaborato congiuntamente un percorso di analisi per l'avvio di mirate azioni ispettive volte ad individuare fenomeni di frode che interessano il comparto in argomento.

Modalità di documentazione degli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA e relativa deducibilità/detraibilità.

Allo scopo di prevenire e contrastare i fenomeni evasivi e di frode nello specifico settore, la Legge n. 205/2017 ha previsto che dal 1° luglio 2018:

- gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da par-

¹⁰⁸ Abrogato dall'art. 1, comma 2, della Legge n. 96/2018, di conversione del D.L. n. 87/2018, in forza del quale "Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo Decreto-Legge n. 79 del 2018".

¹⁰⁹ Art. 1, comma 920, della Legge n. 205/2017. In merito, si rinvia ai chiarimenti interpretativi forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 8/E del 30 aprile 2018 e n. 13/E del 2 luglio 2018.

te di soggetti passivi IVA debbano essere documentati mediante fattura elettronica (cfr. art. 22, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972). Conseguentemente, sono state abrogate le disposizioni in materia di scheda carburante, mentre restano non soggette all'obbligo di certificazione mediante l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale le cessioni di carburanti e lubrificanti per autotrazione eseguite nei confronti di clienti che acquistano al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e professione (cfr. art. 2, comma 1, lett. b) del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696);

- le spese per carburante per autotrazione sono deducibili/detraibili se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, di debito o prepagate ovvero altra modalità di pagamento ritenuta parimenti idonea, individuata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (cfr. artt. 164, comma 1-bis del TUIR e 19-bis.1, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972). Al riguardo, è stato emanato il Provvedimento direttoriale n. 73203/2018 in data 4 aprile 2018;
- si considerano mezzi di pagamento idonei a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni l'utilizzo degli assegni (bancari e postali, circolari e non), dei vaglia cambiari e postali, degli strumenti elettronici previsti dall'art. 5 del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale), tra cui, ad esempio, l'addebito diretto, il bonifico bancario o postale, il bollettino postale, le carte di debito, di credito, prepagate ovvero gli altri strumenti di pagamento elettronico disponibili che consentono l'addebito in conto corrente (es. applicazioni su *smartphone*);
- le forme di pagamento di cui sopra troveranno applicazione anche nelle ipotesi in cui, a seguito di specifici accordi, il pagamento avvenga in un momento diverso rispetto alla cessione del prodotto, come accade, ad esempio, per le carte utilizzate nei contratti cc.dd. di "*netting*", laddove il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative in favore dell'utente, il quale utilizza, per il prelievo, un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera (cc.dd. "carte carburanti");
- restano validi i sistemi, comunque denominati, di carte (ricaricabili o meno), nonché di buoni, che consentono al cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota IVA, quando la cessione/ricarica, documentata da fattura elettronica, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento dianzi indicati.

Successivamente, l'art. 11-bis, comma 1, del D.L. n. 87/2018 ha:

- posticipato al 1° gennaio 2019 l'abrogazione delle norme vigenti in tema di documentazione, da parte dei soggetti passivi IVA, degli acquisti di carburanti per autotrazione (c.d. scheda carburante)¹¹⁰;
- fissato al 1° luglio 2018 la decorrenza delle disposizioni¹¹¹ che consentono di dedurre dalle imposte sui redditi e di detrarre dall'IVA le sole spese per carburante effettuate mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate nonché con gli altri strumenti di pagamento individuati con il Provvedimento n. 73203 in data 4 aprile 2018 del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Pertanto, fino al 31 dicembre 2018, ai fini della deducibilità del costo e della detraibilità dell'IVA, le spese relative agli acquisti di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione potranno essere documentate con le modalità finora in uso (scheda carburante) ovvero, facoltativamente, mediante emissione di fattura elettronica, fermo restando l'obbligo di utilizzare, in ogni caso, strumenti di pagamento tracciabili.

La disciplina dei depositi fiscali.

Al fine di meglio combattere le forme di illegalità poste in essere dai soggetti operanti nella filiera commerciale della vendita di carburanti per autotrazione¹¹², l'art. 1, commi da 937 a 943, della Legge n. 205/2017 ha introdotto misure di contrasto ai fenomeni evasivi e di frode perpetrati all'atto dell'introduzione, nel mercato nazionale, di gasolio e benzina acquistati a livello intracomunitario e stoccati presso depositi fiscalmente riconosciuti. In particolare, a decorrere dal 1° febbraio 2018 (art. 1, comma 943), l'immissione in consumo dal deposito fiscale¹¹³ ovvero l'estrazione dal deposito di un destinatario re-

¹¹⁰ Art. 1, comma 926, della Legge n. 205/2017.

¹¹¹ Art. 1, commi 922 e 923, della Legge n. 205/2017.

¹¹² Consistenti nel mancato assolvimento dell'IVA da parte dei proprietari committenti (spesso "cartiere") al momento dell'immissione in consumo o dell'estrazione dai depositi.

¹¹³ Per deposito fiscale, di cui all'art. 23 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative - TUA), si intende l'impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle

gistrato¹¹⁴ di benzina o il gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per autotrazione¹¹⁵, è subordinata al versamento dell'IVA da parte del soggetto per conto del quale l'operazione viene effettuata (art. 1, comma 937).

L'IVA deve essere versata con l'utilizzo del modello F24 senza possibilità di compensazione. Gli estremi del pagamento devono essere riportati nel riquadro 14 del documento di accompagnamento semplificato (DAS), di cui all'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1995, emesso dal depositario autorizzato o dal destinatario registrato per la successiva circolazione dei prodotti, salvo che nel medesimo riquadro siano indicati i casi di esonero previsti dai commi 940 e 941 - di seguito commentati - indicando, altresì, gli estremi dell'eventuale garanzia. La ricevuta di versamento, invece, deve essere consegnata, in originale, al gestore del deposito al fine di operare l'immissione in consumo o l'estrazione dei prodotti. In mancanza della stessa, il gestore del deposito è solidalmente responsabile dell'IVA non versata (art. 1, comma 938).

Le cessioni dei prodotti di cui al precedente comma 937, effettuate durante la custodia degli stessi nei depositi, sono effettuate senza il pagamento dell'IVA. Al riguardo, la Relazione illustrativa alla Legge n. 205/2017 chiarisce che tale disposizione, benché non sia connaturale ad un deposito fiscale ai soli fini delle accise - in cui l'IVA dovrebbe applicarsi a tutti i passaggi o lavorazioni che avvengono all'interno del deposito - rappresenta un'eccezione necessaria al fine di non vanificare l'effetto anti-frode che si vuole ottenere attraverso il versamento diretto dell'imposta una volta estratto il bene (art. 1, comma 939).

Le disposizioni di cui ai commi 937, 938 e 939 dianzi indicate si applicano, per i prodotti introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario, anche qualora il deposito fiscale sia utilizzato come deposito IVA, salvo il caso in cui l'immissione in consumo dal medesimo deposito fiscale sia effettuata per conto di un soggetto che, alternativamente:

- integri i criteri di affidabilità individuati nell'art. 1, commi 940 e 941, secondo modalità stabilite con il decreto di cui al successivo comma 942;
- presti idonea garanzia con le modalità e nei termini stabiliti con il medesimo decreto, il quale prevede altresì l'attestazione da fornire al gestore del deposito, in alternativa alla ricevuta prevista al comma 938, al fine di operare l'immissione in consumo dei prodotti (art. 1, comma 940). In proposito, nella citata Relazione illustrativa viene precisato che la previsione in commento evita che gli operatori non intenzionati a versare l'IVA al momento dell'estrazione, precostituendosi le condizioni per realizzare la frode, si avvalgano della disciplina dei depositi IVA, la quale prevede che all'atto dell'estrazione l'imposta si applichi con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*)¹¹⁶.

Le medesime disposizioni citate nei commi 937, 938 e 939, di contro, non si applicano:

- ai prodotti di proprietà del gestore del deposito dal quale sono immessi in consumo o estratti;
- ai prodotti immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto, titolare di un diverso deposito fiscale avente capacità non inferiore ai valori stabiliti dall'art. 23 del D.Lgs. n. 504/1995, e che integri i criteri di affidabilità delineati con il decreto di cui al comma 942;
- ai prodotti, di cui al citato comma 937, immessi in consumo da un deposito fiscale avente capacità non inferiore ai predetti valori per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e nei

condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria. Il depositario autorizzato è il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale.

¹¹⁴ Per destinatario registrato, di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1995, si intende la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato.

La Circolare n. 8/D in data 1° giugno 2017 dell'Agenzia delle Dogane dei Monopoli ha chiarito i requisiti, di carattere soggettivo e oggettivo, che devono essere soddisfatti dal titolare di un deposito commerciale (munito di licenza d'esercizio) ai fini del rilascio dell'autorizzazione a operare come destinatario registrato. In sintesi, deve esistere un legame durevole tra l'effettivo svolgimento di un'attività economica da parte del soggetto richiedente e la ricezione di prodotti in regime sospensivo, complementare e funzionale all'esercizio della prima, e il soggetto deve disporre di un deposito adeguato alla ricezione dei prodotti, avendo riguardo anche alla separazione e contabilizzazione dei vari prodotti soggetti ad accisa. Inoltre, il richiedente, nei 5 anni precedenti alla richiesta, non deve essere:

- stato condannato per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare;
- incorso in procedure concorsuali;
- stato destinatario di sanzioni amministrative per violazioni relative all'accisa, all'imposta sul valore aggiunto e ai tributi doganali.

¹¹⁵ E per gli altri prodotti da individuare con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

¹¹⁶ La disciplina dei depositi fiscali ai fini IVA è contenuta nell'art. 50-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, di recente modificato dall'art. 4, comma 7, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225.

termini stabiliti con il medesimo decreto di cui al comma 942 (art. 1, comma 941).

L'art. 1, comma 942, della Legge n. 205/2017 rimanda a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze l'individuazione delle procedure attuative dei commi da 937 a 941 nonché le modalità di comunicazione telematica ai gestori dei depositi di cui al comma 937 dei dati relativi ai versamenti dell'IVA di cui al medesimo comma 937. Al riguardo, è stato emanato il D.M. 13 febbraio 2018¹¹⁷, nell'ambito del quale, tra l'altro, è stato chiarito che:

- le norme di cui all'art. 1, commi da 937 a 941, della Legge n. 205/2017, si applicano alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione (cfr. art. 2 del citato D.M.);
- i criteri di affidabilità indicati nell'art. 1, commi 940 e 941, della Legge n. 205/2017, si considerano integrati, relativamente ai soggetti per conto dei quali sono effettuate le immissioni in consumo previste dal comma 940 e a quelli di cui al comma 941, che sono titolari di un deposito fiscale diverso da quello dal quale avviene l'immissione in consumo e avente la capacità indicata nel medesimo comma, qualora ricorra una delle seguenti condizioni (cfr. art. 3 del citato D.M.): a) il soggetto è certificato ai sensi degli artt. 38 e seguenti del Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013; b) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'art. 90 del T.U.L.D., di cui al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43; c) il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestazione della cauzione ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. a) del D.Lgs. n. 504/1995, relativamente al deposito fiscale di cui risulta titolare;
- la garanzia prevista dall'art. 1, commi 940 e 941, della Legge n. 205/2017, è prestata sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore nominale, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità, ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. Tale garanzia deve essere prestata, a favore del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, per una durata pari a 12 mesi dall'immissione in consumo dal deposito fiscale, per l'importo corrispondente all'IVA dovuta. Al fine di effettuare l'immissione in consumo dei beni, il soggetto per conto del quale viene effettuata l'operazione stessa deve consegnare copia della garanzia al gestore del deposito fiscale (cfr. art. 4 del citato D.M.);
- il versamento dell'IVA dovuta ai sensi del comma 937 dell'art. 1 della Legge n. 205/2017, deve essere effettuato con modello F24 nel quale è indicato anche il codice fiscale e il codice accisa del gestore del deposito fiscale o del destinatario registrato. La ricevuta del versamento deve poi essere consegnata, in originale, al gestore del deposito fiscale o al destinatario registrato al fine di effettuare l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato. Questi ultimi, acquisita tale ricevuta, devono procedere alla verifica della presenza del modello di pagamento accedendo attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate nel proprio cassetto fiscale.

Autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi.

Con i commi dal 945 al 957 dell'art. 1 della Legge n. 205/2017, sono stati stabiliti i principi e le condizioni generali per il rilascio dell'autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi nei confronti dei soggetti che per commercializzare i prodotti energetici si avvalgono del sistema della logistica petrolifera (cc.dd. *trader*¹¹⁸), allo scopo di censire quest'ultima categoria di operatori economici. Più in particolare, il comma 945 ha previsto che il soggetto che intende avvalersi, per lo stoccaggio di prodotti energetici, di un deposito fiscale (di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 504/1995) o del deposito di un destinatario registrato (di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1995), dei quali non sia il titolare, deve presentare un'istanza di preventiva autorizzazione all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Tale autorizzazione ha validità biennale e attribuisce ai soggetti autorizzati un codice identificativo.

Il comma 946 introduce l'obbligo di presentare, nel caso il soggetto sia già esercente un deposito fiscale nel territorio dello Stato, una comunicazione preventiva all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - che sostituisce l'autorizzazione di cui al comma 945 - avente validità annuale e la cui efficacia è subordinata alla vigenza dell'autorizzazione o della licenza relative al predetto deposito.

¹¹⁷ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 40 in data 17 febbraio 2018 e recante "Modalità di attuazione delle disposizioni in materia di contrasto alle frodi nel settore degli olii minerali".

¹¹⁸ Trattasi di operatori commerciali del settore petrolifero che, non avendo la disponibilità di proprie strutture per il deposito dei prodotti, ovvero avendola presso luoghi diversi da quelli in cui i prodotti vengono immessi in consumo, si avvalgono di impianti di proprietà di terzi appartenenti a depositari già autorizzati o a destinatari registrati.

A norma del comma 947, l'attività di stoccaggio dei prodotti energetici presso un deposito fiscale o presso il deposito di un destinatario registrato è consentita solo successivamente all'acquisizione, da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli territorialmente competente, dell'atto di assenso del depositario autorizzato o del destinatario registrato ai sensi dei citati commi 945 e 946, la cui assenza preclude, quindi, ogni effetto dell'autorizzazione/comunicazione prevista.

I commi 948, 949 e 951 disciplinano i casi in cui l'autorizzazione possa essere negata, revocata o sospesa, nonché le modalità di comunicazione delle decisioni assunte, da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ai depositari autorizzati o ai destinatari registrati interessati. Il comma 952 stabilisce che i quantitativi dei prodotti energetici stoccati devono essere documentati mediante un prospetto riepilogativo, al fine di assicurare la trasparenza dei dati e consentire i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria. Nei commi 953 e 954 vengono fissate le condizioni per procedere all'estrazione dei prodotti energetici giacenti presso i depositi fiscali o presso i depositi dei destinatari registrati, nonché la corresponsione di un diritto annuale che deve essere versato al fine di ottenere l'autorizzazione.

Il comma 956 stabilisce che le violazioni alle disposizioni dianzi descritte sono punite con una sanzione amministrativa che va da 1.000 a 10 mila euro. In merito al versamento dell'IVA, il medesimo comma contempla la responsabilità solidale da parte del depositario autorizzato o del destinatario registrato in caso di stoccaggio o estrazione in mancanza della predetta autorizzazione. Il comma 957 prevede, infine, che l'individuazione delle modalità attuative dei commi da 945 a 959 è rinviata a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con cui disciplinare, tra l'altro, le procedure per lo scambio informativo dei dati relativi ai cc.dd. traders tra l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle entrate e il Corpo.

Al riguardo si rimarca l'importanza della previsione normativa in commento in quanto, a regime, l'inclusione della Guardia di Finanza tra le Amministrazioni destinatarie dei predetti flussi informativi consentirà di:

- conoscere, preventivamente, la platea dei soggetti economici che, operando nel delicato settore della commercializzazione dei prodotti petroliferi, si avvalgono di depositi fiscali di terzi per lo stoccaggio;
- effettuare una puntuale attività di analisi e riscontro nei confronti degli operatori sub (a), finalizzata alla pianificazione di controlli mirati verso quei soggetti ritenuti potenzialmente più a rischio di frode sotto il profilo tributario.

Nella Gazzetta Ufficiale n. 93 del 21 aprile 2018 è stato pubblicato il D.M. 12 aprile 2018 rubricato "Autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi", con cui è stato fornito, in attuazione dei commi da 945 a 959 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, un quadro di riferimento più dettagliato relativamente ai soggetti che per commercializzare i propri prodotti energetici si avvalgono del sistema della logistica petrolifera cc.dd. "trader". Il decreto si rivolge agli operatori economici che intendono stoccare, ai fini della commercializzazione, i propri prodotti energetici sottoposti ad accisa (escludendo, quindi, quelli soggetti ad imposta di consumo) presso i depositi di terzi di cui agli artt. 8 e 23 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504¹¹⁹ (TUA), denominati ai soli fini del decreto stesso "depositi ausiliari".

L'obiettivo dell'intervento legislativo in commento, avente finalità eminentemente antievasive, è *in primis* quello di censire i soggetti cc.dd. "traders", sottoponendoli ad un peculiare regime abilitativo che prevede, preliminarmente, un'identificazione obbligatoria presso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, necessaria per operare nella filiera della distribuzione dei carburanti. Nel decreto viene altresì confermato che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli mette a disposizione della Guardia di Finanza l'elenco dei soggetti abilitati a stoccare prodotti energetici presso i depositi ausiliari di terzi attraverso l'interoperabilità delle banche dati esistenti.

Sotto il profilo delle attività di controllo, la norma prevede anche la possibilità per l'Amministrazione finanziaria, ivi inclusa la Guardia di Finanza, di effettuare attività ispettive finalizzate a verificare la corretta tenuta, da parte dei traders autorizzati ovvero di quelli che hanno effettuato la comunicazione preventiva, del riepilogo delle quantità giornaliere dei prodotti energetici, distinti per tipologia e destinazione d'uso, stoccati presso ciascun deposito ausiliario identificato mediante il codice accisa.

¹¹⁹ Deposito fiscale e destinatario registrato, ossia operatori espressamente autorizzati ad operare in regime di accisa sospesa. In particolare, per i depositari autorizzati vi è l'obbligo del pagamento dell'accisa relativamente ai prodotti immessi in consumo dai propri impianti, mentre per i destinatari registrati il citato obbligo è riferito ai prodotti pervenuti presso i propri depositi.

Intensificazione del contrasto all'illegalità economico-finanziaria durante la stagione estiva

In occasione della stagione estiva e del consistente afflusso di persone nelle località a maggiore vocazione turistica, la Guardia di Finanza, al pari delle decorse annualità, ha disposto l'intensificazione delle attività ispettive allo scopo di contrastare la diffusione di casi di abusivismo commerciale e di altre forme di illegalità economico-finanziaria, che ledono gli interessi dei consumatori e degli operatori economici rispettosi delle regole. In particolare, sono stati organizzati per il periodo giugno-agosto 2017 appositi piani d'azione, calibrati in funzione delle peculiarità di ciascun contesto territoriale, mirati principalmente al contrasto dei seguenti fenomeni illeciti:

- esercizio di attività commerciali o di prestazioni di servizi svolte in maniera abusiva, per l'assenza delle autorizzazioni di legge, ovvero senza ottemperare alle prescrizioni in materia tributaria;
- locazione in nero di "seconde/terze case" in luoghi a più spiccata "vocazione turistica";
- produzione e vendita di prodotti con marchi contraffatti, recanti false o fallaci indicazioni di origine e provenienza, non conformi rispetto agli standard di sicurezza imposti dalla normativa dell'Unione europea e nazionale, ovvero in violazione del diritto d'autore, in particolare se correlate a fenomeni di abusivismo commerciale;
- utilizzo di manodopera in nero o irregolare da parte di esercenti attività rivolte al pubblico;
- frodi nelle erogazioni di carburante da parte di impianti di distribuzione stradale e/o mancato rispetto degli obblighi di corretta trasparenza e informazione all'utenza sui prezzi praticati.

Inoltre, tenuto conto dei profili di rischio connessi all'utilizzo del circuito *money transfer* per possibili finalità di riciclaggio di proventi illeciti e di finanziamento del terrorismo, è stata disposta, in caso di controlli nei confronti di esercizi commerciali che forniscono anche servizi di rimessa di denaro, l'esecuzione di ulteriori rilevamenti volti a identificare i soggetti che hanno effettuato trasferimenti di denaro, acquisendo la documentazione attestante la transazione eseguita e procedendo alla verifica di eventuali precedenti di polizia e l'inclusione nelle *black list* antiterrorismo.

All'esito della campagna ispettiva, complessivamente, sono stati eseguiti 9.746 interventi a contrasto dell'abusivismo commerciale (di cui 938 irregolari per violazioni alla normativa di pubblica sicurezza e 2.954 per violazioni fiscali); 1.676 controlli per il contrasto alle locazioni "in nero", nel cui ambito sono state riscontrate 921 violazioni; 1.770 interventi ai fini accise, di cui 424 irregolari (nell'insieme sono stati sequestrati 330.204 litri di prodotti petroliferi); controlli in materia di contraffazione e sicurezza prodotti, che hanno consentito di denunciare 3.271 persone e di sequestrare oltre 22,5 milioni di beni contraffatti e/o insicuri; 2.101 interventi in tema di lavoro irregolare, nel cui ambito sono stati scoperti 2.939 lavoratori irregolari o totalmente "in nero"; 1.217 controlli presso agenzie di *money transfer*, nel cui ambito sono state identificate 1.566 persone - per lo più di nazionalità extracomunitaria - che hanno usufruito di servizi di rimessa di denaro.

I principali Piani operativi nelle altre aree di interesse economico-finanziario

In una visuale più ampia, nel 2017 l'operato della Guardia di Finanza si è sviluppato, nelle duplici linee d'azione delle attività investigative e dei Piani Operativi¹²⁰, mediante il contrasto a tutte le principali manifestazioni di illegalità e criminalità economico-finanziaria. Molte delle attività svolte in tali ambiti sono state utilizzate per il recupero delle imposte evase per effetto:

- delle regole generali in tema di tassazione dei proventi illeciti e indeducibilità dei costi da reato;
- dell'art. 33, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che prevede che la Guardia di Finanza, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, utilizza documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria;
- dell'art. 36 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale, al comando della Guardia di Finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli.

Nel campo del contrasto alle truffe sui fondi pubblici e all'illegalità nella Pubblica Amministrazione, nel corso del 2017 sono stati eseguiti 27.428 interventi che hanno portato alla segnalazione all'Autorità Giudiziaria ordinaria e contabile di 21.752 soggetti, in relazione a ipotesi di frode e indebita richiesta e percezione di finanziamenti e altre erogazioni di origine nazionale o europea, per reati nel settore degli appalti e contro la Pubblica Amministrazione, nonché per responsabilità amministrativa per danno erariale. I contributi a carico dei bilanci pubblici che, a seguito delle attività investigative, sono risultati richiesti o percepiti in maniera indebita hanno raggiunto quota 1,43 miliardi di euro, a fronte di un ammontare complessivo di flussi di spesa controllati pari a circa 9 miliardi di euro. Sotto il profilo dei recuperi patrimoniali a carico dei soggetti responsabili delle condotte, i Reparti del Corpo hanno operato sequestri preventivi, anche per equivalente, di beni, valori e disponibilità per oltre 728 milioni di euro. Nel settore della responsabilità amministrativa, inoltre, sono stati segnalati alla magistratura contabile danni erariali per 3,5 miliardi di euro.

Inoltre, con riguardo ai connessi sviluppi investigativi, i Reparti del Corpo sono stati destinatari, nel medesimo periodo, di 8.668 deleghe d'indagine della magistratura ordinaria e contabile, delle quali 7.528 (pari a circa l'87%) sono state portate a conclusione entro l'anno. Delle deleghe oggetto di riscontro, il 43% ha riguardato reati contro la Pubblica Amministrazione, il 16% fattispecie di truffa nella percezione di risorse a valere sui bilanci pubblici e il 13% le frodi nel settore della contrattualistica pubblica.

¹²⁰ Per l'obiettivo strategico del "Contrasto agli illeciti in materia di spesa pubblica e all'illegalità nella Pubblica amministrazione" sono stati eseguiti i seguenti Piani Operativi: "Fondi strutturali e spese dirette", "P.A.C. e Politica Comune della Pesca", "Incentivi alle imprese", "Appalti", "Responsabilità amministrativa", "Spesa sanitaria", "Spesa previdenziale", "Anticorruzione", "Prestazioni sociali agevolate", "Ticket sanitario".

Per l'obiettivo strategico del "Contrasto alla criminalità economico finanziaria", sono stati eseguiti i seguenti Piani Operativi: "Antiriciclaggio", "Analisi flussi finanziari", "Movimentazione transfrontaliera di valuta", "Responsabilità amministrativa degli enti", "Tutela dell'economia", "Sicurezza in materia di circolazione dell'euro e degli altri mezzi di pagamento", "Tutela del risparmio", "Contrasto al finanziamento del terrorismo", "Accertamenti patrimoniali", "Accertamenti patrimoniali soggetti connotati da pericolosità economico - finanziaria", "Attività di prevenzione antimafia su richiesta dei prefetti", "Doppio binario", "Lotta alla contraffazione", "Tutela made in Italy", "Tutela diritto d'autore" e "Tutela dei distretti industriali".

Nel campo del contrasto alla criminalità organizzata ed alla criminalità economico finanziaria, sono stati portati a termine 1.573 accertamenti economico-patrimoniali a carico di condannati e indiziati di appartenere ad associazioni mafiose e loro prestanome, che hanno riguardato complessivamente 8.609 persone fisiche e 2.444 fra aziende e società ed eseguiti provvedimenti di sequestro ai sensi della normativa antimafia di 4.484 beni mobili e immobili, nonché di 265 aziende, per un valore complessivo di oltre 2,4 miliardi di euro. Inoltre, sono stati confiscati, ai sensi della citata normativa, 1.407 beni mobili e immobili nonché 175 aziende, per un valore complessivo di oltre 1,6 miliardi di euro. In tale ambito, sono stati denunciati 213 soggetti per associazione mafiosa, 121 dei quali tratti in arresto, mentre 956 sono stati i denunciati per il reato di trasferimento fraudolento di valori, indicativo di fenomeni di interposizione fittizia, di cui 57 arrestati.

In materia di riciclaggio sono state svolte 751 indagini e attività di polizia giudiziaria che hanno portato alla denuncia di 1.330 soggetti, di cui 114 in stato di arresto. 2.503 sono, invece, le violazioni amministrative alla normativa antiriciclaggio accertate. In relazione alla fattispecie di auto-riciclaggio, sono state eseguite 221 indagini e attività di polizia giudiziaria, con la denuncia di 450 soggetti, 45 dei quali in stato di arresto, con il sequestro di 84,5 milioni di euro.

Nell'azione di contrasto all'usura, sono stati denunciati 1.068 soggetti, di cui 69 tratti in arresto, con il sequestro di patrimoni e disponibilità finanziarie per circa 19,3 milioni di euro. Nelle indagini svolte nei settori dei reati societari, fallimentari, bancari, finanziari e di borsa sono stati denunciati 5.432 soggetti, di cui 254 tratti in arresto, nonché accertate distrazioni patrimoniali in danno di società fallite per circa 4,4 miliardi di euro.

I controlli svolti ai valichi di confine, presso i porti e gli aeroporti, in entrata e/o in uscita dal territorio nazionale, ai fini della verifica del rispetto delle norme sulla circolazione transfrontaliera di valuta, hanno permesso di riscontrare 6.225 violazioni per trasporto di valuta in eccedenza rispetto al limite consentito, nonché intercettare valori al seguito complessivamente pari a circa 172,7 milioni di euro.

Nel campo della lotta alla contraffazione e alla pirateria audiovisiva e informatica sono stati eseguiti 12.055 interventi e denunciate all'Autorità Giudiziaria 7.919 persone, di cui 76 arrestate. Sono stati inoltre sequestrati oltre 171 milioni di prodotti illegali, perché contraffatti, piratati, pericolosi o recanti falsa o fallace indicazione di origine o provenienza, per un valore stimato di oltre 2,1 miliardi di euro, nonché tolte dal mercato 832 tonnellate e oltre 217 mila di litri di generi agroalimentari contraffatti o prodotti in violazione alla normativa sul *made in Italy*.

Nel contempo, sono stati sequestrati o oscurati 514 siti *internet* utilizzati per lo smercio di articoli contraffatti o opere audio-video illecitamente riprodotte.

Nella lotta ai traffici di stupefacenti, sono state sequestrate oltre 79,6 tonnellate di droga a carico di 6.727 soggetti denunciati, di cui 1.949 arrestati. Di queste, 33,7 tonnellate sono state sequestrate in mare, dove si è proceduto all'arresto di 45 responsabili e al sequestro di 27 imbarcazioni utilizzate per i trasporti illeciti. Nell'attività di contrasto al falso monetario sono state sequestrate **141.079** banconote false (per un valore nominale pari a circa **2,9 milioni di euro**), operati ulteriori sequestri di beni e disponibilità finanziarie per un valore di oltre 6 milioni di euro, denunciati **316** soggetti e arrestate **48** persone.

V) L'ATTIVITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI TERRITORIALI

La Legge delega 5 maggio 2009, n. 42, nel definire i caratteri dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti territoriali in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, ha inteso affermare un ruolo primario di tali soggetti istituzionali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, con l'obiettivo di favorire una piena e concreta responsabilizzazione degli stessi non solo nella manovrabilità delle proprie fonti di finanziamento, ma anche nel recupero delle risorse all'interno dell'ambito territoriale di riferimento. Vanno lette in questa direzione le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, lettera d) e all'art. 26, con le quali si affermano rispettivamente i principi di *“coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale”* e di *“reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le Regioni, gli Enti locali e lo Stato per le attività di contrasto dell'evasione dei tributi erariali, regionali e degli Enti locali, nonché di diretta collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei predetti tributi”*.

Sulla base dell'assetto di ripartizione delle competenze e delle fonti di finanziamento previsto dal Titolo V della Costituzione, le Regioni e le altre Amministrazioni Locali gestiscono una quota rilevante delle entrate e delle spese pubbliche. I dati pubblicati dall'Istat e relativi al Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche, redatto in conformità al Regolamento Ue n. 549/2013, testimoniano che nel 2017 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 30,0% delle entrate complessive della Pubblica Amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 28,5% del totale della spesa della PA. Sotto il profilo qualitativo, le competenze e le funzioni amministrative esercitate dagli Enti territoriali afferiscono ad ambiti di spesa rilevanti quali la sanità, l'assistenza sociale, l'orientamento e la formazione professionale, l'istruzione e il diritto allo studio, le politiche del lavoro, il trasporto pubblico locale, la viabilità e le opere pubbliche, il turismo, l'industria, il commercio e l'artigianato.

In tale contesto, la scelta del legislatore di riconoscere un ruolo attivo delle Regioni e degli Enti territoriali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale va intesa nel senso di affermare la necessità di definire un modello di gestione che, pur mantenendo una natura unitaria, risulti orientato a canoni di flessibilità e di integrazione tali da favorire una efficace interazione tra i diversi attori della fiscalità.

La partecipazione delle Regioni alla lotta all'evasione

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

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

individuati, in relazione alle peculiarità della realtà economica territoriale, alcune categorie economiche o tipologie di contribuenti di significativo interesse per la Regione.

Le misure maggiormente innovative introdotte dal Decreto Legislativo n. 68/2011 in materia di concorso delle Regioni alla lotta all'evasione sono tuttavia quelle rappresentate al comma 2 dell'articolo 9. Con tale disposizione, infatti, si riconosce alle Regioni, in relazione ai criteri di territorialità del gettito previsti dalla L. 42/2009, una quota del gettito "riferibile al concorso della Regione nell'attività di recupero fiscale in materia di IVA". Il comma 4 del medesimo articolo demanda ad un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le modalità attuative di tali disposizioni. A distanza di oltre nove anni dall'approvazione della Legge delega 42/2009 e di sette anni dall'approvazione dei decreti attuativi, tali disposizioni non risultano ancora intervenute.

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

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

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

La partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione

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

Inizialmente, il richiamato Decreto Legge n. 203/2005 ha riconosciuto ai Comuni una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi statali, riscosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del Comune stesso. Attraverso il Decreto Legge 31 maggio 2010 n. 78, tale incentivo è stato elevato al 33%, estendendo contestualmente la partecipazione dei Comuni all'accertamento contributivo, attraverso il riconoscimento di un incentivo pari al 33% delle sanzioni civili applicate sui maggiori contributi riscossi a titolo definitivo. Successivamente, attraverso il Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la quota dei compensi riconosciuta ai Comuni è stata elevata al 50%, con contestuale estensione di tale forma premiale anche alle somme corrisposte non a titolo definitivo. In ultimo, attraverso l'art. 1 comma 12bis del Decreto Legge 13 agosto 2011 n. 138, la quota di partecipazione incentivata all'accertamento fiscale è stata ulteriormente elevata al 100% per il triennio 2012/2014 poi successivamente estesa sino al 2019 dal Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225. Attraverso le summenzionate disposizioni, cui hanno fatto seguito una serie di interventi attuativi, si è infatti dato inizio ad un percorso di contrasto all'evasione fiscale e contributiva che ha previsto la partecipazione attiva dei Comuni.

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

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

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

importante strumento per il recupero dei tributi locali e, in un contesto più generale, abbia generato effetti positivi in termini di efficientamento dell'azione amministrativa.

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

Nella Tabella 4.A.V.1 sono evidenziati i risultati dell'attività di recupero fiscale effettuata sulla base delle segnalazioni qualificate dei Comuni, articolati per territorio regionale di riferimento. Nel periodo febbraio 2009-luglio 2018 sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 103.217 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 365 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 116 milioni di euro¹²¹.

L'analisi della Tabella 4.A.V.1 mostra profonde differenze territoriali in ordine ai risultati conseguiti attraverso tale strumento di attività, testimoniando una risposta eterogenea da parte delle macchine amministrative comunali alla gestione del cambiamento, che impone come requisiti ineludibili il recupero di efficienza, di conoscenza ed operatività nonché la definizione di un meccanismo razionale e compiuto di relazioni tra le diverse articolazioni organizzative del Comune e gli attori istituzionalmente deputati all'attività di recupero fiscale.

¹²¹ Gli importi indicati nella tabella sono al lordo delle successive lavorazioni e dei calcoli effettuati dal Ministero dell'Interno (ai sensi dell'art. 18, comma 9, del Decreto Legge n. 78 del 2010, D.M. 23 marzo 2011 e D.M. 15 luglio 2011). Il numero delle segnalazioni riportate comprendono sia quelle di competenza dell'Agenzia delle entrate sia quelle della Guardia di Finanza.

TABELLA 4.A.V.1: GLI ESITI DELL'ATTIVITÀ DI RECUPERO FISCALE DERIVANTE DALLE C.D. "SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI" NEL PERIODO FEBBRAIO 2009-GIUGNO 2017

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale (valori in euro)
ABRUZZO	597	905.964,00	796.845,75
BASILICATA	1	0,00	0,00
CALABRIA	6.812	8.500.722,99	1.921.841,86
CAMPANIA	1.208	5.109.389,00	359.931,51
EMILIA-ROMAGNA	33.487	105.980.369,18	40.486.008,29
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.033	3.086.600,00	1.154.334,59
LAZIO	5.792	1.977.692,00	1.258.614,58
LIGURIA	5.753	30.660.330,50	8.105.275,67
LOMBARDIA	17.226	107.292.528,43	36.880.194,25
MARCHE	1.958	18.808.439,81	2.524.652,95
MOLISE	113	41.872,00	3.650,00
PIEMONTE	6.335	34.876.569,88	7.263.926,06
PUGLIA	739	121.321,00	15.084,69
SARDEGNA	890	2.659.657,68	1.509.426,98
SICILIA	6.606	11.516.132,00	1.230.521,90
TOSCANA	9.021	21.079.785,00	7.281.158,06
TRENTINO-ALTO ADIGE	7	0,00	0,00
UMBRIA	828	718.993,00	518.980,91
VALLE D'AOSTA	37	34.949,00	16.291,28
VENETO	4.774	12.292.416,04	4.684.931,56
TOTALE	103.217	365.663.731,51	116.011.670,89

Ulteriori misure di coinvolgimento degli Enti Territoriali nell'azione di recupero fiscale

Recentemente, il legislatore è intervenuto predisponendo due importanti interventi finalizzati, da un lato, al consolidamento dell'azione di recupero fiscale e, dall'altro, allo sviluppo di meccanismi di deflazione del contenzioso amministrativo e tributario in essere tra l'Amministrazione fiscale ed il contribuente:

- la "definizione agevolata delle cartelle esattoriali e dei provvedimenti di ingiunzione fiscale" prevista in una prima fase dagli articoli 6 e 6-ter del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla Legge 1 dicembre 2016, n. 225 e, successivamente, dall'articolo 1 del Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla Legge 4 dicembre 2017, n. 172;
- la "definizione agevolata delle controversie tributarie" di cui all'art. 11 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96.

Le norme succitate prevedono l'adesione ed il coinvolgimento, seppure non organico, degli Enti territoriali nelle fasi conclusive del processo di recupero fiscale. Con riferimento alla prima fattispecie, infatti, attraverso l'art. 6 viene stabilito che relativamente ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, i debitori possono estinguere il debito (salve le specifiche esclusioni richiamate nel medesimo articolo) senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del Decreto Legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, provvedendo al pagamento integrale delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi, e di quelle maturate a favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 17 del

Decreto Legislativo 13 aprile 1999, n. 112, a titolo di aggio sulle medesime somme e di rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento. Il debito può essere anche dilazionato in rate sulle quali sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2017, gli interessi nella misura di cui all'articolo 21, primo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Nell'art. 6-ter viene invece previsto che per le "entrate, anche tributarie, delle Regioni, delle Province, delle Città metropolitane e dei Comuni, non rimosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale ai sensi del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al Regio Decreto 14 aprile 1910, n. 639, notificati, negli anni dal 2000 al 2016, dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione di cui all'articolo 53 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i medesimi enti territoriali possono stabilire, entro il termine fissato per la deliberazione del bilancio annuale di previsione degli enti locali per l'esercizio 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare le entrate stesse, l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate".

Emerge, pertanto, che l'adesione degli Enti territoriali alle misure di recupero fiscale opera coattivamente sulla base delle disposizioni contenute nell'art. 6 e discrezionalmente in base a quelle previste dall'art. 6ter, avendo il legislatore posto l'accento sullo "strumento" utilizzato per la riscossione (cartella esattoriale/provvedimento di ingiunzione fiscale), piuttosto che sulla titolarità del tributo¹²².

Nell'Audizione del 4 luglio 2018 del Direttore dell'Agenzia delle entrate e Presidente dell'Agenzia delle entrate - Riscossione presso la Camera dei Deputati - VI Commissione Finanze, sono stati evidenziati i risultati conseguiti dalla prima "rottamazione" dei carichi pregressi. Le domande ricevute entro la scadenza del termine di presentazione del 21 aprile 2017 sono risultate complessivamente pari ad oltre 1,7 milioni e hanno interessato una platea di circa 1 milione e 475 mila contribuenti. Il valore complessivo dei debiti (comprensivi di mora, aggi, spese esecutive e diritti di notifica) inseriti nelle domande ricevute è pari a circa 34 miliardi di euro, di cui 2,7 miliardi sono risultati non rientranti nel perimetro applicativo oppure esclusi ai sensi dei commi 8 e 10 dell'art. 6 del Decreto Legge n. 193/2016. Le richieste hanno interessato debiti iscritti a ruolo dall'Agenzia delle entrate per il 68%; da altri enti erariali (Ministeri, Prefetture, ecc.) per il 2%; dai principali enti previdenziali (INPS e INAIL) per il 20%; dai Comuni e aziende di servizi comunali per il 6%; da altri enti quali Ordini professionali, altri enti previdenziali, Camere di Commercio, Regioni, ecc. per il restante 4%.

Nel corso del 2017, l'ammontare complessivo delle riscossioni registrate a titolo di definizione agevolata è stato pari a 6,5 miliardi di euro a fronte di un dato previsionale, contenuto nella Relazione Tecnica, che ha accompagnato la conversione in legge del Decreto Legge 193/2016, di 5,073 miliardi di euro nell'anno 2017. Di questi, il 7,4%, pari a 478 milioni di euro, è relativo a carichi iscritti a ruolo da Comuni o aziende di servizi comunali; il 5,2%, pari a

¹²² La Corte Costituzionale, con Sentenza n. 29/2018, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1 e 10, del Decreto Legge 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla Legge 225/2016, promossa dalla Regione Toscana, in riferimento agli artt. 117, terzo e quarto comma, e 119, primo e secondo comma della Costituzione; così come ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6-ter del medesimo Decreto, promossa, in riferimento agli artt. 117, terzo e quarto comma, 119, primo e secondo comma, e 3 della Costituzione.

Secondo la Corte infatti, la materia che viene in rilievo nell'intervento normativo, è quella della riscossione mediante ruoli e le disposizioni impugnate si inseriscono in un più ampio contesto caratterizzato dallo scioglimento delle società del Gruppo Equitalia e di contestuale attribuzione delle funzioni ad un ente pubblico economico subentrante (Agenzia delle entrate-Riscossione) che assume la qualifica di agente della riscossione, abilitato ad operare con le procedure della riscossione tramite ruolo. Ciò posto, lo scopo primario della definizione agevolata risiederebbe nella volontà di evitare che l'ente subentrante ad Equitalia, si trovi con pesanti arretrati che possano ostacolare l'attuazione della riforma del sistema di riscossione mediante ruoli, procedura caratterizzata da esigenze unitarie che impongono una disciplina centralizzata ed omogenea per tutte le Regioni e gli enti interessati. In questa prospettiva, a parere della Corte, ricorrono le condizioni che legittimano l'esercizio della potestà legislativa concorrente dello Stato del «coordinamento [...] del sistema tributario» ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost. nonché dell'art. 119, secondo comma, Cost. e, conseguentemente, non sussistono lesioni delle competenze regionali in materia di autonomia finanziaria.

339 milioni di euro, è relativo ad iscrizioni a ruolo effettuate da altri enti (Regioni, Ordini professionali, altri Enti previdenziali, Camere di Commercio, ecc.).

Le disposizioni di cui all'articolo 1 del D.L. 148/2017 intervengono nuovamente sulla disciplina della definizione agevolata dei carichi iscritti al ruolo, prevedendo:

- la possibilità di presentazione della richiesta di definizione agevolata per tutti i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016 che non siano già stati ricompresi in dichiarazioni di adesione presentate in occasione della definizione agevolata di cui all'articolo 6 del D.L. n. 193/2016 e accolte;
- la riammissione alla definizione agevolata dei carichi compresi in piani di dilazione, in essere al 24 ottobre 2016 e non ammessi alla definizione medesima nel 2016, a causa del mancato tempestivo pagamento di tutte le rate scadute al 31 dicembre 2016;
- l'estensione della procedura di definizione agevolata ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio al 30 settembre 2017.

Attraverso l'intervento della "definizione agevolata delle controversie tributarie" di cui all'art. 11 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, viene stabilito che "le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602" e che "ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente".

Per quanto concerne gli esiti di tale iniziativa, i dati relativi alle riscossioni da F24 consentono di individuare in 49 milioni di euro i proventi derivanti dalla definizione agevolata delle controversie tributarie in materia di IRAP e addizionale IRPEF riscossi e riversati alle Regioni nel 2017. Ulteriori risorse sono state riscosse e/o riversate in favore degli Enti Territoriali in relazione alle specifiche modalità di riscossione definite con riferimento ai tributi di propria competenza.

EVASIONE CONTRIBUTIVA

VI) L'ATTIVITÀ DELL'ISPettorato NAZIONALE DEL LAVORO

L'Agenzia: istituzione, competenze e finalità

Dal 1° gennaio 2017 l'attività di vigilanza sui luoghi di lavoro è affidata all'Ispettorato Nazionale del Lavoro, Agenzia con personalità giuridica di diritto pubblico e autonomia organizzativa e contabile, posta sotto la vigilanza del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali che, con apposita convenzione stipulata con il Direttore dell'Agenzia, ne definisce gli obiettivi (art. 2, comma 1, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149) e ne monitora periodicamente la corretta gestione delle risorse finanziarie (art. 1, comma 3, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149). Le competenze dell'Ispettorato nazionale del Lavoro in materia ispettiva sono quelle già esercitate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, dall'INPS e dall'INAIL, coerentemente con il fine di programmare e coordinare a livello centrale e territoriale tutta la vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, in ambito contributivo e assicurativo, nonché in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, nei limiti delle competenze previste dal D.Lgs. 81/2008 (Testo Unico sulla salute e sicurezza sul lavoro).

Riguardo questo ultimo ambito è necessario precisare che la competenza in materia di vigilanza in tema di sicurezza e salute sui luoghi di lavoro, in via principale e generale, è assegnata alle Regioni (Legge 23 dicembre 1978, n. 833 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale, che ha fatto salve alcune norme derogatorie), che la esercitano per il tramite delle Aziende Sanitarie Locali. L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, d'altra parte, conserva la competenza a vigilare nei seguenti ambiti (art. 13 del Decreto Legislativo 9 aprile 2008, n. 81, legge di riordino in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro):

- attività nel settore delle costruzioni edili o di genio civile e più in particolare lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione e risanamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura e in cemento armato, opere stradali, ferroviarie, idrauliche, scavi, montaggio e smontaggio di elementi prefabbricati; lavori in sotterraneo e gallerie, anche comportanti l'impiego di esplosivi;
- lavori mediante cassoni ad aria compressa e lavori subacquei;
- vigilanza congiunta in materia di prevenzione degli infortuni sul lavoro negli impianti ferroviari da esplicarsi con i funzionari incaricati delle ferrovie (già disciplinata dalla Legge n. 191/74);
- tutela dai rischi da radiazioni ionizzanti dei lavoratori (già prevista dal Decreto Legislativo 17 marzo 1995, n. 230);
- ulteriori attività lavorative comportanti rischi particolarmente elevati, che potranno essere individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.