

Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

INDICE

Introduzione	4
Capitolo 1. L'Evasione Fiscale: un fenomeno ampio e complesso.....	
1.1. Una tassonomia dell'evasione fiscale: esigenza di un approccio globale.....	1
1.2. La riorganizzazione del dispositivo di contrasto dell'evasione	1
1.3. La delega fiscale e il miglioramento della <i>compliance</i> fiscale.....	2
Capitolo 2. I Risultati dell'Attività di Contrasto all'Evasione Fiscale.....	3
2.1. I dati della Riscossione.....	3
2.2. L'attività di contrasto all'evasione fiscale.....	3
2.2.1. L'attività effettuata dall'Agenzia delle Entrate.....	
2.2.2. L'attività effettuata dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.....	
2.2.3. L'attività effettuata dalla Guardia di Finanza	
Capitolo 3. Strategie di Contrasto dell'Evasione Fiscale	5
3.1. Indirizzo strategico generale	5
3.2. Coordinamento tra gli organi di controllo.....	5
3.3. Contrasto alle frodi.....	5
3.4. Cooperazione con giurisdizioni estere e contrasto agli illeciti fiscali internazionali.....	5
3.5. Strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione differenziate per macro categorie di contribuenti.....	6
3.5.1. Grandi contribuenti	63
3.5.2. Imprese di medie dimensioni	64
3.5.3. Imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi.....	65
3.5.4. Enti non commerciali e persone fisiche.....	66
3.6. Riscossione.....	6
Capitolo 4. La Stima e il Monitoraggio dell'Evasione Fiscale.....	6
4.1. Introduzione	6
4.2. La misurazione del <i>tax gap</i>	7
4.2.1. Il gap IVA.....	70
4.2.2. Il gap delle principali imposte.....	72
4.3. Un confronto internazionale basato sul gap IVA	7
4.4. Il recupero dell'evasione e l'effetto deterrenza.....	7
4.4.1. Attività di deterrenza diretta	76
4.4.2. Attività di deterrenza complessiva	78

Allegato A1: Evoluzione della lotta all'evasione	8
I condoni.....	10
Il contrasto di interessi.....	10
Allegato A2: Il gap IVA	11
Allegato A3: Il gap delle principali imposte	11
Allegato A4: L'effetto di deterrenza diretto	12
Allegato A5: L'effetto di deterrenza indiretto.....	14

1. Introduzione

L'evasione fiscale: un fenomeno ampio e preoccupante.

Benché attualmente non esistano stime ufficiali, il fenomeno dell'evasione fiscale assume nel nostro paese dimensioni molto ampie (il capitolo 1 riporta alcune valutazioni). Si impone alle istituzioni, e in primo luogo al governo, una riflessione attenta, un impegno costante, l'individuazione di obiettivi e di indirizzi di politica fiscale, la concretizzazione di azioni efficaci. L'evasione, infatti, comporta effetti economici negativi molto rilevanti, sotto diversi e importanti profili: determina effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse e interferisce con il normale funzionamento del mercato; altera l'equità e la progressività del sistema tributario; infine, è sinergica alla corruzione e alla criminalità economico/organizzata.

.. un ostacolo alla libera concorrenza

In primo luogo, l'evasione fiscale costituisce un serio ostacolo alla realizzazione di un mercato pienamente concorrenziale. L'impresa che evade le imposte, infatti, riesce ad offrire i propri beni o servizi ad un prezzo più basso rispetto a quello praticato dagli operatori onesti, conquistando quote di mercato. Il mancato gettito per lo Stato si traduce poi in un inasprimento della pressione tributaria per le aziende in regola, con conseguenti, ulteriori effetti distorsivi. Contrastare l'evasione fiscale significa, quindi, tutelare le imprese sane e la loro potenzialità competitiva, incentivare l'iniziativa privata e creare condizioni più favorevoli per l'investimento interno e dall'estero. Significa, in sintesi, promuovere la crescita economica del Paese.

... e causa di iniquità sociale.

In secondo luogo, comportando un aumento del livello della pressione fiscale per i contribuenti che adempiono correttamente ai propri doveri fiscali, l'evasione genera iniquità sociale, mina i principi di solidarietà e legalità sui quali si fonda il "patto" tra lo Stato e i cittadini. Chi non dichiara quanto dovuto non soltanto ottiene per sé un vantaggio immediato, in termini di maggiori disponibilità finanziarie, ma trae vantaggio dall'onestà altrui, beneficia dei servizi pubblici finanziati dai contribuenti che ottemperano ai propri doveri tributari e può ottenere l'accesso ad agevolazioni e a servizi sociali originariamente previsti per i meno abbienti, negandone la fruizione agli effettivi destinatari.

Evasione fiscale, corruzione, criminalità: tre freni alla crescita.

In terzo luogo, l'evasione fiscale è strettamente connessa alla corruzione e alle attività della criminalità economico/organizzata. Come affermato dal Segretario generale dell'ONU, la corruzione "costituisce una minaccia allo sviluppo, alla democrazia e alla stabilità, distorce i mercati, frena la crescita economica, scoraggia gli investimenti esteri, erode il servizio pubblico e la fiducia nei funzionari pubblici"¹.

E' necessario un cambiamento nel Paese, anche culturale.

Il contrasto all'illegalità, alla corruzione, all'inefficiente uso delle risorse pubbliche, nonché, ovviamente, all'evasione fiscale è al centro dell'azione governativa. Questo documento, dunque, si pone lo scopo di individuare una strategia di intervento ad ampio respiro per migliorare l'efficacia del contrasto all'evasione fiscale, puntando anche a favorire un cambiamento culturale nel Paese.

Ecco, dunque, i due piani dell'azione del Governo:

Occorre contrastare con energia

da un lato, una solida azione di contrasto agli illeciti, al fine di intervenire in chiave strutturale sul fenomeno dell'evasione;

e migliorare il rapporto tra il fisco e il contribuente

dall'altro, un percorso di profondo miglioramento del rapporto fra il fisco e i contribuenti.

¹ Discorso tenuto nel corso della giornata internazionale contro la corruzione. Dicembre 2010.

Prerequisiti per una strategia di intervento efficace sono una rivisitazione degli interventi già attuati in passato e una puntuale ricognizione delle caratteristiche odierne del fenomeno.

Riesaminare gli interventi attuati in passato

L'evoluzione storica degli interventi volti a migliorare la *compliance* fiscale (riportata nell'allegato 1) mostra l'ampiezza degli sforzi compiuti nel passato. Ma la persistente diffusione dell'evasione indica la necessità non solo e non tanto di ulteriori misure, quanto di un cambio di passo, di un nuovo approccio che parta da una analisi ben articolata.

Analizzare a fondo i fenomeni

Per affrontare efficacemente il fenomeno è necessario analizzarlo in modo approfondito, scomponendolo nelle sue molteplici manifestazioni, per individuare in modo compiuto i punti di forza e di debolezza delle strategie di contrasto. L'evasione fiscale è, infatti, un *fenomeno complesso*, non riconducibile ad un'unica espressione fattuale. Numerosi sono i comportamenti che consentono di sottrarsi agli obblighi impositivi e differenti sia i gradi di sofisticazione, sia i livelli di gravità delle condotte evasive. Singoli interventi, sebbene utili, non sono di per sé sufficienti ad incidere in modo significativo su un fenomeno assai strutturato e complesso, quale è l'evasione fiscale.

La complessità dell'evasione

Individuare puntualmente le diverse fattispecie concrete

Nel Capitolo 1 è riportato un lavoro di analisi e di classificazione delle diverse forme di evasione, che propone un approccio innovativo nella disamina delle fenomenologie illecite, attraverso una scomposizione puntuale dei comportamenti e dei fenomeni riscontrati "sul campo", prescindendo quindi da astrazioni meramente teoriche o da modelli generali.

... le tipologie di contribuenti coinvolte ...

Per ognuno dei comportamenti illeciti classificati è stata analizzata la platea potenziale di riferimento, individuando le tipologie di contribuenti interessati dal singolo fenomeno e fornendo una valutazione, sebbene approssimata, della loro numerosità. Viene inoltre prospettata, per ciascuna categoria di evasione, una serie di interventi, tra loro coordinati, volti a prevenire, individuare e reprimere con più efficacia le "fughe" dagli obblighi impositivi e ad incentivarne la spontanea ottemperanza.

... interventi specifici per contrastare l'evasione

Una strategia di contrasto articolata e complessiva

Punto qualificante e innovativo è concepire il contrasto all'evasione come strategia articolata e complessiva, che individua per ogni specifico fenomeno un insieme coordinato di misure, volte sia a prevenire che a reprimere.

... richiede un migliore coordinamento tra le Agenzie fiscali e la Guardia di Finanza

Ovviamente, una strategia articolata e complessiva richiede un migliore coordinamento delle Amministrazioni deputate al contrasto all'evasione e un'individuazione puntuale delle priorità. Verrà potenziato il coordinamento strategico tra le Agenzie fiscali e la Guardia di Finanza, elaborando piani di azione sinergici, in modo da far meglio convergere le risorse disponibili sui fenomeni che saranno individuati come prioritari, razionalizzando gli interventi alla luce dei compiti e delle specificità operative e manifestando comunque una visione unitaria dell'amministrazione finanziaria.

Migliorare l'utilizzo delle informazioni e affinare l'analisi dei rischi

Occorre anche un migliore utilizzo delle informazioni, non tanto potenziando le banche dati, ma migliorando il loro utilizzo, attraverso un loro uso intelligente, finalizzato ad affinare l'analisi dei rischi.

Introdurre la fatturazione elettronica e migliorare la tracciabilità

Infine, alcuni interventi specifici sembrano particolarmente promettenti per migliorare l'azione di contrasto all'evasione. Soprattutto, la fatturazione elettronica, accompagnata dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, appare in prospettiva come la più efficace tra le misure volte a migliorare la tracciabilità delle operazioni e foriera di alleggerimenti molto significativi degli adempimenti e dei costi amministrativi per i contribuenti. Soccorre in questo la delega fiscale, che consentirà di adottare provvedimenti specifici in questa materia.

Migliorare il rapporto con i contribuenti

La delega fiscale consentirà anche di affrontare l'altro grande tema strategico: migliorare il rapporto col contribuente. La *tax compliance* è funzione anche della "credibilità" del sistema fiscale. In buona sostanza, il Governo si propone un fisco più vicino al cittadino, agendo su tre fronti: maggiore certezza del diritto, maggiore trasparenza nei rapporti tra il fisco e i contribuenti, incisiva semplificazione degli adempimenti.

Un fisco più semplice

Su quest'ultimo fronte, quello delle semplificazioni, il governo ha già varato nei giorni scorsi uno schema di decreto delegato che costituisce il primo passo, molto significativo, di un percorso che sarà proseguito con metodo nei prossimi anni. Accanto a provvedimenti specifici, tutti rilevanti anche se eterogenei tra loro, è stata in particolare avviata la dichiarazione dei redditi precompilata. Sollevare il più possibile i cittadini dagli adempimenti fiscali superflui od addirittura inutili è questione di civiltà. Eliminare le complessità che non risultano funzionali alla corretta ed efficiente applicazione delle imposte significa riduzione dei costi per i cittadini, miglioramento del loro rapporto con lo Stato.

Una maggiore certezza del diritto ...

Nell'attuazione della delega fiscale il governo ritiene prioritario intervenire sul fronte della certezza del diritto. Mutamenti frequenti e incisivi nel sistema tributario non solo generano costi aggiuntivi di adempimento (connessi con l'apprendimento delle nuove norme, l'instaurazione delle nuove procedure, gli inevitabili dubbi interpretativi iniziali, l'insorgere del contenzioso, ecc.) ma modificano anche le convenienze relative su cui erano basate le decisioni prese in passato, e soprattutto generano incertezza. Troppo spesso, anche di recente, si sono avuti cambiamenti piuttosto radicali su aspetti strutturali del nostro sistema fiscale, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio-lungo periodo della politica tributaria. L'incertezza in campo fiscale, come in altri settori del diritto, è infatti deleteria per le decisioni di investimento e, quindi, per la crescita. Stabilità e certezza nell'ordinamento tributario, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione.

... stimola la crescita, aumenta la competitività

Ridefinire l'abuso del diritto e l'elusione

In concreto la legge **delega fiscale** prevede l'introduzione di una definizione generale di abuso del diritto e dell'elusione, che ne chiarisca la portata e le conseguenze sul piano sanzionatorio. Si prevedono anche, sul punto, specifiche regole procedurali destinate a garantire un efficace confronto con l'Amministrazione fiscale e a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente. La finalità è quella di contemperare l'aspettativa delle imprese di operare in un quadro più stabile e certo con la necessità per il fisco di uno strumento di contrasto efficace nella lotta ai fenomeni elusivi.

La *cooperative compliance* e il controllo interno del rischio fiscale

In un'ottica di miglioramento dei rapporti con i contribuenti, saranno anche seguite le linee della cosiddetta "*cooperative compliance*", proposta dall'OCSE. Nello specifico, saranno previsti sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali da parte dei grandi contribuenti. La loro esistenza consentirà un rapporto con il fisco basato su maggiore trasparenza del contribuente circa il proprio operato, un'interlocazione più assidua col fisco, il chiarimento tempestivo di dubbi interpretativi: quindi, maggiore certezza. Sarà potenziato il tutoraggio, anche nei confronti dei contribuenti minori.

Una maggiore trasparenza, controlli più mirati

L'incentivo alla trasparenza e alla cooperazione si pone l'obiettivo di riuscire a distinguere i numerosi contribuenti corretti da quelli che persistono nell'inadempimento dei doveri fiscali. Ne conseguirà una maggiore responsabilità dell'amministrazione, chiamata ad assistere in maniera sempre più vicina i contribuenti che sceglieranno di essere trasparenti e cooperativi, concentrando l'azione ispettiva su coloro che presentano, invece, maggiori sintomi di infedeltà fiscale.

Riformare il sistema sanzionatorio, l'accertamento, il contenzioso, la riscossione

Il sistema sanzionatorio verrà rivisto, con particolare attenzione a quello penale, con l'obiettivo di renderlo più incisivo per le fattispecie più gravi e di attenuarlo invece per quelle meno gravi, meglio coordinandolo con le sanzioni amministrative. Gli aspetti procedurali dell'accertamento, del contenzioso, della riscossione coattiva saranno riformati, per renderli più semplici, più efficienti, più rapidi, nel rispetto dei diritti del contribuente. Più in generale, si cercherà di contenere l'impatto dell'attività di accertamento sullo svolgimento dell'attività economica dei contribuenti, migliorando l'efficacia dei controlli mediante l'uso appropriato e completo delle informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e la cooperazione con le altre Autorità pubbliche.

Misurare e monitorare annualmente il *tax gap*

Si delinea così una strategia complessiva per il miglioramento della *tax compliance* e per il recupero del *tax gap*, cioè del divario tra le basi imponibili potenziali, come misurate a partire dagli aggregati di contabilità nazionale, e le basi imponibili dichiarate al fisco. Anche su questo fronte, della misurazione del *tax gap* e del suo monitoraggio, l'attuazione della delega fiscale consentirà significativi progressi. E' prevista infatti la definizione di una metodologia, stabile nel tempo, di stima dell'economia sommersa e dell'evasione fiscale e contributiva, e la redazione di un rapporto annuale che indichi le dimensioni dei fenomeni, delinei la strategia di intervento, evidenzi i risultati ottenuti.

Ridurre la pressione fiscale

I successi nel contrasto all'evasione e nell'aumento della *tax compliance* genereranno risorse aggiuntive che saranno destinate interamente a finanziare sgravi fiscali, cioè a ridurre la pressione fiscale sui contribuenti che si comportano correttamente.

Nell'immediato, questo rapporto illustra i risultati dell'attività di contrasto all'evasione conseguiti nell'ultimo decennio, con particolare enfasi sul 2013 (Capitolo 2), delinea le linee strategiche del contrasto all'evasione adottate di recente (Capitolo 3) e riporta alcune stime preliminari del *tax gap* (Capitolo 4).

Le cose da non fare

Il rapporto dedica, inoltre, specifici approfondimenti all'istituto del "contrasto di interessi", spesso invocato (ma non sempre a ragione, come meglio si dirà in seguito) quale strumento risolutivo per l'emersione del "nero", e ai condoni tributari, una delle cause dell'infedeltà fiscale degli italiani.

Mai più condoni

In passato, la frequenza e l'ampia portata dei provvedimenti di condono, una vera e propria costante del nostro Paese, ha generato nei contribuenti il diffuso convincimento di poter beneficiare, in futuro, di sensibili sconti sui tributi evasi, contribuendo così a minare la credibilità dello Stato, soprattutto nei confronti dei contribuenti onesti, la cui attitudine all'assolvimento puntuale degli obblighi tributari è stata scoraggiata. L'efficacia della strategia di contrasto all'evasione fiscale, dunque, passa sicuramente attraverso la decisione di non fare più ricorso allo strumento dei condoni.

Un rinnovato spirito civico

Una politica governativa orientata ad obiettivi di rigore, crescita ed equità presuppone una decisa azione di recupero dell'evasione fiscale che, tuttavia, deve svilupparsi in un rinnovato contesto socio-culturale, in cui l'equa contribuzione da parte di tutti i cittadini sia percepita come un valore aggiunto per la collettività.

Incentivare l'adempimento spontaneo agli obblighi tributari significa privilegiare il bene comune a discapito di miopi interessi di parte, significa contribuire a rendere solide le premesse per garantire alle giovani generazioni un futuro di prosperità.

L'atteso recupero del *tax gap* si alimenta della capacità dell'Amministrazione finanziaria di reprimere e sanzionare in maniera decisa e sistematica le diverse forme di evasione fiscale, ma trova basi solide soprattutto in un più elevato livello di adesione spontanea dei contribuenti ai propri obblighi, su un rinnovato senso civico.

A questo risultato devono quindi convergere tutti gli sforzi: normativi, comunicativi ed educativi. La *tax compliance* è espressione del principio di legalità, che costituisce uno dei valori fondanti di uno Stato. E non si può difendere la legalità senza farne conoscere anche il suo profondo afflato culturale, che permea le riflessioni e le proposte operative oggi avanzate e costituisce lo sfondo anche degli altri obiettivi programmatici dell'azione governativa.

Il colore delle tasse

Ecco perché il documento si chiude con “il colore delle tasse”: è stato chiesto a giovani studenti di riflettere sul tema della partecipazione di tutti alle spese pubbliche, uno degli obblighi previsti dalla nostra Costituzione². I ragazzi, come sempre, sorprendono per la profondità e la maturità dei loro pensieri, che esprimono una sensibilità forse addirittura superiore a quella degli adulti. Le “tasse” sono verdi, come la speranza di un futuro migliore, gialle come il sole o come il cancello della scuola, pagato grazie ai soldi di tutti, marroni come le radici di un albero, che consentono ai rami di prosperare, così come i tributi alimentano i servizi pubblici. Ascoltare i più giovani ed avere a cuore il loro futuro sia il primo passo per migliorare il nostro Paese.

² Nell'ambito delle iniziative del Comune di Riccione sulla scuola, nell'estate 2011 il prof. Franco Fichera è stato invitato a formulare un progetto per l'area “Cittadinanza e Costituzione” incentrato sul suo libro “Le belle tasse. Ciò che i bambini ci insegnano sul bene comune”, edito da Einaudi. In ottobre ha incontrato alcuni insegnanti, tra cui la prof.ssa Rosa Maria Agliata della Scuola “E. Filippini” di Cattolica che ha realizzato il progetto con le sue classi di I, II e III media. L'insegnante ha iniziato con la lettura e il commento del libro, partendo dalle domande poste dai bambini nelle esperienze di Roma e Torino. Dopo numerosi incontri, sviluppatasi per diversi mesi, gli allievi sono diventati consapevoli “di che cosa si tratta quando si parla di tasse” e in grado di coglierne i molteplici e complessi aspetti. In particolare, la discussione si è concentrata sulla giusta tassazione, sull'evasione, sulla spesa, sulla corretta amministrazione e attraverso questo su nozioni, così inerenti alla tassazione, quali diritti e doveri, comunità, libertà, giustizia, eguaglianza, ordinamento giuridico, costituzione, legge, sanzione, governo, bene comune, pluralismo. Uno dei compiti che l'insegnante ha assegnato agli allievi è stato quello di riformulare il titolo del libro “Le belle tasse”. Un'allieva ha indicato “Il colore delle tasse”, con questa motivazione: “Perché le tasse hanno un colore diverso: viste in modo negativo sono nere, a chi piacciono sono verdi, ecc.”. Allora è stato chiesto agli allievi di “dare un colore alle tasse”, fornendo la motivazione della scelta. Ne sono nati gli elaborati che qui si presentano.

Capitolo 1. L'evasione fiscale: un fenomeno ampio e complesso

ISTAT:
sommerso al 17%
del PIL.

Attualmente non esistono stime ufficiali dell'evasione, ma l'Istituto Nazionale di Statistica incorpora nelle stime del PIL anche la stima del valore aggiunto e dell'occupazione attribuibili alla parte di economia non osservata³ costituita dal sommerso economico, ovvero *“dall'attività di produzione di beni e servizi che, pur essendo legale, sfugge all'osservazione diretta in quanto connessa al fenomeno della frode fiscale e contributiva”*⁴.

A livello nazionale, secondo l'Istat, l'entità del valore aggiunto attribuibile ad attività sommersa è stimata, per il 2008, in una “forbice” compresa tra 255 e 275 miliardi di euro, rispettivamente pari al 16,3% e al 17,5% del prodotto interno lordo nazionale⁵.

Evidenze
empiriche di studi
nazionali e
internazionali

Altri studi nazionali e internazionali utilizzano differenti approcci di natura statistico-econometrica alla stima dell'economia non osservata (Schneider e Klinglmair, 2004⁶; Rogoff, 1998⁷). Le stime si basano sulla misurazione della quantità di circolante (*currency demand approach*), ovvero ipotizzano che gli scambi al di fuori dell'economia regolare ricorrano in larga misura all'utilizzo del contante, al fine di evitarne la tracciabilità.

Una recente pubblicazione della Banca d'Italia⁸ ha quantificato (con riferimento al quadriennio 2005-2008) l'economia “non osservata” in Italia per un valore corrispondente al 27,4% del PIL nazionale. In particolare, l'incidenza media dell'economia sommersa ammonterebbe al 16,5%, mentre il restante 10,9%, invece, rappresenterebbe il “peso” di quella illegale. I dati riferiti al solo 2008 sono ancora più preoccupanti: l'economia ‘non osservata’ totale si attesterebbe, infatti, al 31,1% (il 18,5% relativo all'economia sommersa ed il 12,6% legato alle attività criminali).

³ L'economia “non osservata” include 1) l'economia sommersa, 2) le attività illegali; 3) la produzione del settore informale.

⁴ *“Economia non osservata e flussi finanziari”*, Rapporto finale del Gruppo di lavoro sull'Economia non osservata, istituito dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, presentato lo scorso settembre alla Commissione Finanze della Camera.

⁵ ISTAT, *La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali*, 2008. Il dato emerge anche dal Rapporto finale del Gruppo di lavoro sull'Economia non osservata. L'analisi ha rilevato che, nell'ultimo decennio, sebbene cresca in valori assoluti, l'entità del sommerso mostra una tendenza alla flessione. Nel 2000, infatti, l'area del sommerso economico risultava compresa tra i 217 e i 228 miliardi di euro, pari, rispettivamente al 18,2 e al 19,1% del Pil.

⁶ Schneider F. e Klinglmair R. (2004), *“Shadow economies around the world: what do we know?”*, CESifo working paper No. 1167.

⁷ Rogoff K. (1998), *“Blessing or curse? Foreign and underground demand for euro notes”*, Economic Policy - A European Forum, 261-303.

⁸ Ardizzi et al., (2012) *‘Measuring the underground economy with the currency demand approach: a reinterpretation of the methodology with an application to Italy’*, c. La Banca d'Italia ha anche condotto analisi differenziate per singole tipologie di imposte. Confrontando i dati delle dichiarazioni dei redditi e le informazioni ottenute nel corso dell'indagine sui bilanci delle famiglie italiane, l'Istituto ha calcolato l'incidenza dell'evasione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, con riferimento all'anno 2004, nel 13,5 per cento della base imponibile (Audizione alla Camera dei Deputati nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale e assistenziale, 13 ottobre 2011). Con riferimento all'IVA, invece, la Banca d'Italia ha quantificato il livello di evasione nel 30% della base imponibile nella media del periodo 2005-08, per un valore assoluto, in termini di gettito, di oltre 30 miliardi di euro all'anno (Relazione annuale 2009). Dati analoghi vengono riportati nel Rapporto di finanza pubblica 2011 curato dalla Corte dei Conti.

Le relazioni tra
economia
sommersa e
evasione fiscale.

La misurazione ISTAT dell'economia sommersa non consente di stimare direttamente l'evasione fiscale, né di ricostruire l'ammontare di imponibile non dichiarato con riferimento a specifiche imposte. La stima dell'evasione fiscale richiede, ove possibile, il confronto tra la stima macroeconomica delle basi imponibili che, utilizzando i dati di contabilità nazionale, includono anche la componente occultata al fisco, e le basi imponibili dichiarate dai contribuenti (metodologia *top-down*⁹).

L'Agenzia delle Entrate ha nel tempo affinato le metodologie che consentono di stimare il *tax gap* dell'IVA e dell'IRAP. Per il triennio 2007-2009 il *tax gap* medio su base annua è stimato in 38.269 milioni di euro per l'IVA (pari a 2,5% del PIL) e in 8.342 milioni di euro per l'IRAP (pari allo 0,5% del PIL).

L'analisi della *tax compliance*: le cinque cause dell'evasione fiscale.

L'analisi della *tax compliance* nel nostro Paese ha permesso di ricondurre a cinque principali fattori (*drivers*) la dimensione e l'evoluzione nel tempo dei fenomeni evasivi in Italia: il livello della pressione tributaria, l'esigenza di riforma strutturale del sistema dei tributi, l'efficienza dell'Amministrazione finanziaria, una cultura intrisa di renitenza da parte dei contribuenti rispetto agli obblighi tributari e la complessità delle norme (Manestra, 2010)¹⁰. I problemi di *compliance* costituiscono una costante di lungo periodo del sistema tributario italiano, nonostante i numerosi interventi di manutenzione legislativa per migliorare l'efficienza del sistema impositivo nel suo complesso.

Malgrado gli ampi sforzi fin qui profusi, come documentato dall'evoluzione storica degli interventi in materia tributaria (riportata in Allegato A1), la pervasività dell'illecito nel nostro Paese richiede l'adozione di ulteriori misure e, soprattutto, di un nuovo approccio. Singoli interventi, sebbene utili, non sono di per sé sufficienti ad incidere in modo significativo su un fenomeno assai strutturato e complesso, quale è l'evasione fiscale.

1.1. Una tassonomia dell'evasione fiscale: l'esigenza di un approccio globale

La complessità
del fenomeno
evasione fiscale.

Per affrontare efficacemente il fenomeno dell'evasione fiscale, è dunque necessario analizzarlo in modo approfondito, scomponendolo nelle sue molteplici manifestazioni, per analizzare in modo compiuto i punti di forza e di debolezza della strategia di contrasto elaborata sino ad oggi. L'evasione fiscale è, infatti, un *fenomeno complesso*, non riconducibile ad un'unica espressione fattuale. Numerosi sono i comportamenti che consentono di sottrarsi agli obblighi impositivi e differenti sia i gradi di sofisticazione, sia i livelli di gravità delle condotte evasive.

Ecco perché, parallelamente alla prospettiva di un riordino complessivo del sistema tributario nazionale, oggetto della Legge 11 marzo 2014, n. 23, recante "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", è stato avviato un lavoro di analisi e di classificazione delle diverse forme di evasione, sintetizzato nella Tabella 1.1, che propone un approccio innovativo nella

⁹ La metodologia *top down* per la stima dell'evasione ha il limite di non essere applicabile per la valutazione dell'evasione che non deriva dalla produzione di beni e servizi (per esempio, quella relativa ai movimenti di capitale) ovvero dell'evasione dell'IRES, dell'IRPEF dei lavoratori autonomi e di altre specifiche tipologie di tributo (registro, ipocatastali, ecc.). Considerevoli limiti sono inoltre legati ai confronti internazionali: un recente documento diffuso dalla DG Taxation and Customs Union, EC ("*Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*", Reckon (2009)) ha stimato per il 2006 un *tax gap* IVA per l'Italia pari al 22%, ben al di sopra del 12% del complesso della UE. Questo studio si fonda sulle valutazioni del sommerso fornite dagli Istituti centrali di statistica dei diversi Paesi membri, che – occorre precisare – adottano metodologie non uniformi per la stima del fenomeno.

¹⁰ Manestra S. (2010), *Per una storia della tax compliance in Italia*, Banca d'Italia, Questioni di Economia e Finanza, dicembre 2010.

disamina delle fenomenologie illecite, attraverso una scomposizione puntuale dei comportamenti e dei fenomeni riscontrati “sul campo”, prescindendo quindi da astrazioni meramente teoriche o da modelli generali.

19 forme di evasione fiscale classificate.

Dinanzi ad un’evidente parcellizzazione dell’area di illegalità, occorre una risposta altrettanto articolata e puntuale, nella prospettiva di un abbattimento del *tax gap*. Per ognuno dei diciannove comportamenti illeciti classificati (v. Tabella 1.1) è stata anche analizzata la platea di riferimento, attraverso l’individuazione della tipologia di contribuenti interessata dal singolo fenomeno, ed è stata valutata, sebbene in modo approssimato, la numerosità dei contribuenti che ne fanno parte.

Interventi proposti per contrastare l’evasione fiscale.

Lo schema concettuale seguito e presentato in versione sinottica prospetta, inoltre, per ciascuna categoria di evasione, una serie di interventi per il miglioramento dell’assetto complessivo del sistema, individuando soluzioni volte a prevenire, individuare e reprimere con più efficacia le “fughe” dagli obblighi impositivi e ad incentivarne la spontanea ottemperanza da parte dei cittadini.

Nel dettaglio, la tabella indica per ogni forma di evasione classificata:

- nella prima colonna a sinistra: l’ambito ed il comportamento evasivo, con l’indicazione della categoria di contribuenti eventualmente interessata dal fenomeno ed il valore di “sostanzializzazione” dell’illecito (secondo una scala di valori definita in premessa);
- nella colonna centrale: gli interventi da adottare per contrastare quanto più efficacemente la singola area di illegalità, suddivisi in azioni di prevenzione, di individuazione/repressione dell’evasione e di induzione dei contribuenti alla *compliance*;
- nella colonna a destra: una quantificazione della platea di riferimento.

Un dispositivo di contrasto all’evasione fiscale più efficace.

L’analisi delle diverse tipologie di evasione e dei relativi interventi di contrasto, qui presentata con un dettaglio molto approfondito e innovativo, costituisce un’evoluzione delle esperienze degli ultimi anni, imperniata proprio su questi due aspetti strategici. In particolare, si punta a:

- focalizzare l’azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);
- adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanto distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.

Tabella 1.1:
Tassonomia dell'evasione fiscale

UNA TASSONOMIA DELL'EVASIONE E DEL SUO CONTRASTO MEDIANTE STRUMENTI DI PREVENZIONE, INDIVIDUAZIONE-REPRESSIONE E DI INCENTIVO ALLA COMPLIANCE¹¹		
Forme di evasione	Strumenti di contrasto	Platea di riferimento
<p>1. Evasione fiscale e contributiva legata allo svolgimento "in nero" dell'intera attività (cosiddetti "evasori totali").</p> <p>IMPRESE DI PICCOLE DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI <i>(SMALL SIZED ENTERPRISES)</i></p> <p><i>Valore 1</i></p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Enfasi mediatica su attività di controllo e su evasori scoperti ("stigma"). - Invio al contribuente di comunicazioni preventive contenenti i dati fiscalmente rilevanti che lo riguardano già a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. - Invio ai soggetti in attività, nel caso in cui sia decorso inutilmente il termine per la presentazione della dichiarazione, di comunicazioni in automatico che ricordino l'adempimento. <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verifiche basate su analisi di rischio attraverso l'incrocio dei dati derivanti dalle segnalazioni a carico di imprese e altri soggetti. - Accertamenti di tipo induttivo, assistiti da indagini finanziarie e da strumenti ricognitivi del tenore di vita del contribuente. - Segnalazioni all'Amministrazione finanziaria dei soggetti che beneficiano di prestazioni sociali e assistenziali da parte degli Enti eroganti. - Partecipazione dei Comuni all'accertamento. - Incrocio dei dati presenti nelle banche dati (compresa l'anagrafe dei rapporti finanziari) per la predisposizione di liste selettive. - Elaborazione, d'intesa Guardia di Finanza – Agenzia Entrate, di modelli speditivi per il recupero di base imponibile nei confronti di soggetti sconosciuti al Fisco (fenomeni di abusivismo commerciale e/o di prestazioni di servizio totalmente in nero), individuati dalla Guardia di Finanza nell'ambito dei piani coordinati di controllo economico del territorio. 	<p>Imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi: 5.700.000.</p>

¹¹ Le forme di evasione individuate nell'ambito della presente tassonomia potrebbero essere riclassificate anche in ragione del grado di sofisticazione del fenomeno evasivo, secondo una scala di valori crescente, di cui si offre una legenda di massima:

- valore 1: semplice occultamento di reddito (locazione di unità abitativa non dichiarata, esercizio di attività imprenditoriale senza partita IVA);
- valore 2: occultamento parziale di reddito (sottofatturazione dei corrispettivi, lavoro irregolare, costi non documentati o non inerenti);
- valore 3: dissimulazione soggettiva (intestazione fittizia di beni a società di comodo);
- valore 4: utilizzo di documentazione fiscale falsa (frodi fiscali);
- valore 5: forme sofisticate di evasione e fenomeni di elusione (rapporti con estero, ingegneria finanziaria, "pacchetti" elaborati da professionisti).

<p>2. Evasione fiscale e contributiva su redditi di lavoro dipendente irregolare o di lavoro autonomo occasionale (lavoro "in nero"); evasione fiscale e contributiva da parte del datore di lavoro (per la parte di contributi a carico di quest'ultimo e per i riflessi sugli strumenti di accertamento induttivo).</p> <p>▪ IMPRESE DI PICCOLE DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI (<i>SMALL SIZED ENTERPRISES</i>)</p> <p>▪ ALTRE PERSONE FISICHE (<i>INDIVIDUALS</i>)</p> <p><i>Valore 1</i></p>	<p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rafforzamento attività ispettiva dell'Ispettorato del lavoro, con segnalazione dei dati all'Amministrazione finanziaria. - Accertamenti di tipo sintetico, indagini finanziarie. - Incentivi alla compliance: - Invio annuale ad ogni lavoratore della propria posizione contributiva con l'indicazione prospettica della pensione maturata. 	<p>Contribuenti di prima e seconda fascia (anno 2011, volume d'affari 2009): 5.468.823.</p>
<p>3. Evasione di IVA e imposte dirette legata alla mancata fatturazione di corrispettivi (in tutto o in parte) e all'indicazione di costi non inerenti o non sufficientemente documentati.</p> <p>IMPRESE DI MEDIO-PICCOLE DIMENSIONI E</p>	<p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verifiche basate su analisi di rischio attraverso l'incrocio dei dati derivanti dalle segnalazioni a carico di imprese e altri soggetti. - Verifiche mirate nei confronti dei contribuenti non "congrui" e non "coerenti" rispetto agli studi di settore, ma anche nei confronti di quelli "congrui", per verificare la veridicità dei dati dichiarati ai fini degli studi (in particolare, degli <i>input</i>) e l'entità effettiva degli imponibili. - Incentivi all'utilizzo di sistemi di pagamento alternativi al contante (maggiore utilizzo dei POS), prevedendo l'assenza di spese per le imprese/lavoratori autonomi e per i titolari del rapporto finanziario. - Esecuzione specifici piani operativi nei confronti di determinate categorie di contribuenti. Ad esempio: <ul style="list-style-type: none"> ✓ campagne ispettive mirate nei confronti di macro-categorie di contribuenti, anche in 	<p>Imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi: 5.700.000.</p> <p>Imprese di medie dimensioni: 55.000.</p>

<p>LAVORATORI AUTONOMI (<i>SMALL-MEDIUM SIZED ENTERPRISES</i>) <i>Valore 2</i></p>	<p>funzione delle risultanze dei dati di sintesi delle dichiarazioni fiscali elaborate dal Dipartimento delle Finanze, dando preventivamente enfasi mediatica;</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ piani coordinati di controllo del territorio (verifica adempimento emissione documento fiscale da parte di esercenti al minuto e contrasto abusivismo commerciale), eseguiti da Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza. - Presenza ispettiva dell'Amministrazione finanziaria nel settore dell'<i>e-commerce</i>, attraverso l'esecuzione di specifici piani di controlli. <p>Incentivi alla compliance:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Enfasi mediatica in tema di esecuzione di controlli strumentali nei confronti dei professionisti, evidenziando gli effetti derivanti dalla reiterata violazione degli adempimenti fiscali (sanzione accessoria della sospensione dall'albo). 	
<p>4. Evasione imposte dirette e indirette attraverso l'adozione abusiva della veste di ente non commerciale.</p> <p>ENTI NON COMMERCIALI (<i>NON PROFIT ORGANIZATIONS</i>) <i>Valore 3</i></p>	<p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verifiche mirate. 	
<p>5. Evasione imposte dirette e indirette su contratti di locazione.</p> <p>▪ PERSONE FISICHE AD ALTA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (<i>HIGH NET WORTH INDIVIDUALS</i>)</p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Stipula di accordi con Università italiane, che prevedano l'obbligo per i frequentatori di compilare un questionario in cui indicare la propria dimora per la frequenza dei corsi. - Obbligo per coloro che attivano utenze di segnalare (oltre ai dati catastali) anche il titolo di occupazione dell'immobile. <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Incrocio dati utenze con dati catastali e da dichiarazioni. - Indagini finanziarie. - Partecipazione dei Comuni all'accertamento (controllo "capillare" e prevenzione, ad esempio richiesta esibizione titolo di occupazione dell'immobile e contratto di affitto nei casi di 	<p>Popolazione residente maggiore di età (fonte ISTAT – 2011): 49.788.488.</p>

<p>▪ ALTRE PERSONE FISICHE (INDIVIDUALS)</p> <p><i>Valore 1</i></p> <p><i>Valore 2</i></p>	<p>trasferimento della residenza).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Predisposizione di piani operativi mirati su larga scala, attraverso strumenti non convenzionali (es. questionari agli studenti fuori sede, indagini basate su offerta turistica). <p>Incentivi alla compliance:</p> <ul style="list-style-type: none"> - “Cedolare secca” sugli affitti. Enfasi mediatica dei benefici previsti per coloro che fanno emergere il “nero”. Assistenza dell’Agenzia delle Entrate. - Messaggi mediatici di attenzione al fenomeno con prospettazione di interventi costanti, differenziati per periodo dell’anno (a partire da marzo vengono stipulati i contratti di locazione per gli immobili in zone di villeggiatura). 	
<p>6. Evasione immobiliare: "case fantasma" ed evasione tributi diretti e indiretti. (ICI, IMU, ecc.) connessi con la disponibilità dell'immobile.</p> <p>▪ PERSONE FISICHE AD ALTA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (HIGH NET WORTH INDIVIDUALS)</p> <p>▪ ALTRE PERSONE FISICHE (INDIVIDUALS)</p> <p><i>Valore 1</i></p>	<p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controlli sul territorio affidati ai Comuni. <p>Incentivi alla compliance:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Invio bollettini precompilati per il pagamento dei tributi. 	<p>Popolazione residente maggiore di età (fonte ISTAT – 2011): 49.788.488.</p>
<p>7. Evasione attraverso indebita detrazione di oneri o mancata indicazione di fonti reddituali.</p> <p>▪ PERSONE FISICHE AD ALTA CAPACITÀ</p>	<p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Potenziamento controlli ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973: incrocio dati, indicatori quantitativi e incongruenze temporali. - Comunicazione annuale (preventiva) dell’Amministrazione finanziaria ai contribuenti con indicazione degli elementi a disposizione del Fisco (spesometro, patrimonio immobiliare). 	<p>Popolazione residente maggiore di età (fonte ISTAT – 2011): 49.788.488.</p>

<p>CONTRIBUTIVA (HIGH NET WORTH INDIVIDUALS)</p> <p>▪ ALTRE PERSONE FISICHE (INDIVIDUALS)</p> <p><i>Valore 2</i></p>		
<p>8. Evasione da strumentale utilizzo schermi giuridici (società di comodo “di fatto”).</p> <p>PERSONE FISICHE AD ALTA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (HIGH NET WORTH INDIVIDUALS)</p> <p><i>Valore 3</i></p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Monitoraggio strutture societarie aventi finalità mera intestazione di patrimoni/redditi. <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controlli mirati. - Incrocio dei dati relativi alla concessione in godimento di beni, da parte di società, a favore di soci, amministratori o loro familiari con le dichiarazioni fiscali. - Controllo sistematico della posizione delle persone fisiche che ricevono in godimento beni da società (previsto dal d.l. n. 138 del 2011). 	
<p>9. Evasione imposte dirette e indirette su capitali detenuti all'estero.</p> <p>▪ PERSONE FISICHE AD ALTA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (HIGH NET WORTH INDIVIDUALS)</p> <p>▪ ALTRE PERSONE FISICHE (INDIVIDUALS)</p> <p><i>Valore 1</i></p> <p><i>Valore 5</i></p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Enfasi mediatica su attività di controllo. <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rafforzamento strumenti di cooperazione internazionale. - Indagini finanziarie (volte anche a estrarre indizi di prelievi di contante di rilevante entità). - Potenziamento del patrimonio informativo sulle tipologie di operazioni e strutture utilizzate per la detenzione di capitali non dichiarati all'estero. 	<p>Popolazione residente maggiore di età (fonte ISTAT – 2011): 49.788.488.</p>

<p>10. <i>Non-compliance</i> "involontaria" (es. obblighi di monitoraggio fiscale – compilazione quadro RW).</p> <p>▪ PERSONE FISICHE AD ALTA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (<i>HIGH NET WORTH INDIVIDUALS</i>)</p> <p>▪ ALTRE PERSONE FISICHE (<i>INDIVIDUALS</i>)</p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Educazione fiscale. - Maggiore assistenza nella compilazione delle dichiarazioni fiscali. - Dialogo continuo Fisco/contribuente – individuazione e costante aggiornamento della posizione fiscale di ciascuno (a partire dal 18° anno di età). <p>Incentivi alla <i>compliance</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Regolarizzazione senza remissione delle imposte, ma con sanzioni ridotte. 	<p>Popolazione residente maggiore di età (fonte ISTAT – 2011): 49.788.488.</p>
<p>11. Evasione e frode per il mancato versamento di ritenute, contributi o di altre imposte.</p> <p>▪ IMPRESE DI MEDIO-PICCOLE DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI (<i>SMALL-MEDIUM SIZED ENTERPRISES</i>)</p> <p>▪ ALTRE PERSONE FISICHE (<i>INDIVIDUALS</i>)</p> <p><i>Valore 2</i></p> <p><i>Valore 4</i></p>	<p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controllo automatico tra debito tributario risultante dalle dichiarazioni e modelli di versamento. - Analisi indizi ricavabili da dichiarazioni IVA di altri soggetti. - Controlli originati da ritenute scomutate rilevabili dalle dichiarazioni del soggetto sostituito. - Analisi di rischio condotte anche mediante verifica dei versamenti di ritenute effettuati nel corso del tempo (es. casi di fluttuazioni ambigue). - Elaborazione di piani operativi condivisi con gli agenti della riscossione per prevenire e contrastare la sottrazione di beni alle procedure esecutive. 	<p>Contribuenti di prima e seconda fascia (anno 2011, volume d'affari 2009): 5.468.823.</p>
<p>12. Evasione e frodi di IVA e dazi all'importazione per omessa dichiarazione e sottofatturazione.</p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rafforzamento degli accordi tra Agenzia delle Dogane e Guardia di Finanza, ciascuno nell'ambito delle proprie competenze, con i Paesi terzi. - Scambio di <i>best practices</i> tra Autorità nazionali e internazionali. 	<p>Contribuenti di prima e seconda fascia (anno 2011, volume d'affari 2009): 5.468.823. Sono attualmente censiti circa 500.000 soggetti</p>

<p>IMPRESE DI MEDIO-PICCOLE DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI (<i>SMALL-MEDIUM SIZED ENTERPRISES</i>) <i>Valore 4</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Utilizzo di garanzie per l'estrazione di prodotti dai depositi fiscali. <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sviluppo di un'analisi del rischio a livello UE. - Condivisione di banche dati tra Stati membri e creazione di unità di <i>intelligence</i>. - Interventi da definire a livello UE e/o su base nazionale. - Utilizzo di sistemi informatizzati per tracciamento e controllo di <i>container</i> di merci in transito o all'importazione, sulla base di <i>standard</i> uniformi definiti per tutti gli Stati UE. - Elaborazione piani congiunti Agenzia delle Dogane - Agenzia delle Entrate / Guardia di Finanza, per l'esecuzione di interventi ispettivi ad ampio raggio per contrastare pratiche di "sottofatturazione". - Sviluppo di <i>software</i> per accertare in tempo reale (verificando le esportazioni/cessioni intracomunitarie effettive) le illecite dichiarazioni di "<i>plafond</i>" (che consente di non pagare l'IVA all'importazione). <p>Incentivi alla <i>compliance</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Facilitazioni procedurali all'importazione per soggetti che assolvono (o che hanno sempre assolto) correttamente i propri obblighi. 	<p>economici importatori/ esportatori.</p>
<p>13. Frodi organizzate per l'abbattimento del carico impositivo (IVA e II.DD.), società "cartiere" e creazione di crediti IVA fittizi.</p> <p>IMPRESE DI MEDIO-PICCOLE DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI (<i>SMALL-MEDIUM SIZED ENTERPRISES</i>) <i>Valore 4</i></p>	<p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aumento frequenza comunicazioni relative ai rapporti con clienti e fornitori (ad es., mensile). - Creazione di banche dati di soggetti che regolarmente versano l'IVA. - Sistematico utilizzo delle banche dati per l'effettuazione di analisi mirate di rischio. - Tavoli di collaborazione sia in ambito nazionale (Cabina di regia) che internazionale (Eurofisc). 	<p>Contribuenti di prima e seconda fascia (anno 2011, volume d'affari 2009): 5.468.823.</p>
<p>14 - Accise: evasione nel settore del carburante per la navigazione</p>	<p>Prevenzione :</p> <ul style="list-style-type: none"> - definizione di procedure semplificate per il rifornimento basate sulla identificazione del soggetto beneficiario e la standardizzazione delle registrazioni, con procedura informatica che consenta 	<p>Contribuenti di prima e seconda fascia (anno 2011, volume d'affari 2009): 5.468.823.</p>

	<p>l'elaborazione dei dati; impiego di sistemi di tracciamento delle navi e di misuratori delle quantità di prodotti trasferiti.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Individuazione e repressione:precostituzione di task force nazionali dell'Agenzia delle Dogane dedicate all'analisi dei dati ed alla ricerca delle anomalie, per controlli mirati sul territorio e presso i depositi fiscali, nell'ambito di programmi straordinari, d'intesa con Agenzia Entrate e Guardia di Finanza 	
15 – Accise: evasione nel traffico internazionale di liquori	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - elaborazione dei dati delle cessioni di prodotti alcolici ad alta tassazione verso Stati Membri con i quali sono state condivise analisi dei rischi e stabilite cooperazioni rafforzate (Inghilterra, Germania); <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sviluppo azioni di controllo mirato sul territorio, con svolgimento delle correlate investigazioni di polizia giudiziaria a seguito di delega della competente Autorità Giudiziaria 	
16 – Accise: rimborso accisa agli autotrasportatori	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - realizzazione di registri informatici contenenti le dichiarazioni di consumo e incrocio dei dati fiscali del contribuente con le richieste di rimborso o di compensazione con modello F24; - Individuazione e repressione:definizione dei criteri di rischio per selezione di controlli ad alta probabilità di illecito ed efficacia in termini di recupero d'imposta; creazione di liste sia a livello centrale che territoriale presso gli Uffici delle Dogane per la realizzazione di programmi di controllo mirati. 	
<p>15. Trasferimento di imponibili tra Stati mediante tecniche di <i>transfer pricing</i>.</p> <p>IMPRESE DI PIÙ GRANDI DIMENSIONI (<i>LARGE BUSINESS</i>) <i>Valore 5</i></p>	<p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rafforzamento dei controlli dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza nei confronti dei grandi contribuenti. <p>Incentivi alla compliance:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, comma 2-ter del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. - Recepimento degli <i>standard</i> internazionali e delle <i>best practise</i>. - <i>Roll back</i> per gli APA (<i>Advance Pricing Agreement</i>) unilaterali dalla data di presentazione dell'istanza e estensione dei termini dell'Apa bilaterale alle annualità pregresse non soggette a verifica in accordo con l'amministrazione fiscale estera. - Introduzione di <i>Ampliamento Ruling</i> internazionale per l'acclaramento dell'esistenza della 	Contribuenti di terza fascia (anno 2011, volume d'affari 2009): 2.430

	stabile organizzazione in Italia di soggetti esteri.	
<p>16. Evasione ed elusione fiscale mediante pratiche di "aggressive tax planning" (es. estero-vestizione, operazioni straordinarie, anche transnazionali, aventi finalità elusiva).</p> <p>IMPRESE DI PIÙ GRANDI DIMENSIONI (<i>LARGE BUSINESS</i>)</p> <p>Valore 5</p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Enfasi mediatica sugli schemi di pianificazione fiscale aggressiva riscontrati nel corso dell'attività di controllo (allo scopo di contrastarne la diffusione). - Potenziamento del tutoraggio. - Sistematico utilizzo delle banche dati a disposizione per il censimento delle operazioni straordinarie. <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rafforzamento della cooperazione internazionale. - Manutenzione quadro normativo (per "inseguire" le nuove tecniche di elusione individuate dai contribuenti). 	Contribuenti di terza fascia: 2.930
<p>17. Evasione imposta unica. Esercizio di scommesse "in nero" o, comunque, senza registrazione al totalizzatore nazionale.</p> <p>IMPRESE DI MEDIO-PICCOLE DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI (<i>SMALL-MEDIUM SIZED ENTERPRISES</i>)</p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Operazioni di gioco a fini di controllo (fondo speciale per giocate a fini di controllo). <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verifiche a soggetti privi di concessione amministrativa. - Accertamenti bancari e finanziari. - Accertamento induttivo in base alla media della raccolta per provincia. - Programmi di verifiche coordinati con la Guardia di Finanza. - Utilizzo ai fini fiscali di dati e notizie acquisite nell'ambito di indagini di P.G. e/o di attività di controllo da altri soggetti (ad esempio, vigili urbani). <p>Incentivi alla compliance:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Liquidazione automatica dell'imposta (<i>a partire dall'anno d'imposta 2011</i>). 	<p>I concessionari sono in tutto 2.500, di cui 2.000 per le scommesse.</p> <p>La platea dei potenziali soggetti abusivi è indefinibile.</p>
<p>18. Evasione PREU [apparecchi da divertimento ed intrattenimento – AWP (<i>amusement with prize</i>) e VLT (<i>video lottery terminal</i>)].</p> <p>Utilizzo di apparecchi non</p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Operazioni di gioco a fini di controllo (fondo speciale per giocate a fini di controllo). <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Analisi di rischio con riferimento agli scostamenti, per apparecchio collegato alla rete, rispetto alla media, su base locale. - Accertamenti bancari e finanziari. - Applicazione dell'accertamento induttivo (PREU "forfettario") per gli apparecchi non collegati 	La platea dei potenziali soggetti abusivi è indefinibile.

<p>collegati alla rete telematica o alterati.</p> <p>IMPRESE DI MEDIO-PICCOLE DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI (SMALL-MEDIUM SIZED ENTERPRISES)</p>	<p>alla rete o irregolari.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Programmi di verifiche coordinati con la Guardia di Finanza. - Scambio di dati ed informazioni con l’Agenzia delle Entrate. - Utilizzo ai fini fiscali di dati e notizie acquisite nell’ambito di indagini di polizia giudiziaria e/o di controllo di altri soggetti (ad esempio, vigili urbani). 	
<p>19. Gioco <i>on line</i></p> <p>Operazioni di gioco con siti di soggetti privi di concessione (evasione imposte unica, riciclaggio, frodi di gioco).</p> <p>IMPRESE DI MEDIO-PICCOLE DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI (SMALL-MEDIUM SIZED ENTERPRISES)</p>	<p>Prevenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Scambio di informazione con le corrispondenti Autorità estere. - Apertura di conti di gioco mediante il fondo speciale per giocate a fini di controllo, al fine di individuare i soggetti titolari di siti illegali. - Segnalazione da parte di banche ed intermediari finanziari delle somme trasferite a società di gioco non autorizzate (in corso di emanazione il provvedimento attuativo). - Tracciatura di tutte le operazioni di gioco. - Inibizione di siti illegali. <p>Individuazione e repressione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Accertamenti bancari e finanziari. - Scambio di dati ed informazioni con l’Agenzia delle Entrate. - Individuazione dei giocatori che utilizzano siti illegali, sulla base delle informazioni fornite dalle banche e dagli altri intermediari finanziari. <p>Incentivi alla <i>compliance</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Liquidazione automatica dell’imposta (con riferimento all’anno d’imposta 2011). 	<p>La platea dei potenziali soggetti abusivi è indefinibile.</p>
<p>Al fine di garantire una maggiore efficacia del sistema di contrasto all’evasione fiscale, previsione di costanti e puntuali approfondimenti sugli esiti del contenzioso tributario instaurato dai contribuenti, quale <i>feedback</i> dell’azione di accertamento per migliorare la qualità degli interventi ispettivi e per evidenziare eventuali criticità, anche nel funzionamento della giustizia tributaria.</p>		

1.2 La riorganizzazione del contrasto all'evasione

La selezione dei soggetti: il "rischio di evasione".

Negli ultimi anni l'approccio alle strategie di controllo è stato sempre più basato sulla valutazione del rischio di evasione e/o di elusione, riferita a ciascuna macro-tipologia e tarata sulle peculiarità locali. Ciò comporta l'efficiente allocazione delle risorse (sia in termini quantitativi che qualitativi), in funzione dell'andamento e della concentrazione del rischio, e la altrettanto efficiente selezione delle posizioni, così come dei fenomeni da sottoporre a controllo, con l'obiettivo di evitare di perseguire situazioni di scarsa rilevanza o mere violazioni di carattere formale (in quanto a basso rischio).

Efficacia dell'attività di controllo.

Testimonianza concreta della bontà del percorso intrapreso negli ultimi anni è fornita dai risultati dell'attività di accertamento nell'ultimo decennio, come ampiamente riportati nel Capitolo 2, che evidenziano un importante incremento qualitativo, con riferimento sia all'ultimo decennio, sia in particolare al 2013 e ai primi mesi del 2014. Sono dati confortanti che non devono rappresentare un punto d'arrivo, ma indurre a proseguire con sempre maggiore convinzione nel percorso del continuo miglioramento dell'efficacia dell'azione di contrasto all'evasione fiscale.

Classificazione in macro-categorie specifiche.

Di particolare ausilio, per un approccio sistematico alle strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione, è la classificazione dei più frequenti "fenomeni evasivi/elusivi in relazione alle specifiche macro-categorie di contribuenti", cui corrispondono altrettanto differenziati strumenti di contrasto dell'evasione.

Il.DD. e IVA: fenomenologie di evasione fiscale e macro-categorie di contribuenti.

In particolare questo approccio, per le imposte dirette e per l'IVA, tiene conto che:

- per le imprese di più grandi dimensioni, i fenomeni evasivi/elusivi si sostanziano, prevalentemente, nel trasferimento di imponibili tra Stati mediante tecniche di *transfer pricing*, nell'evasione ed elusione fiscale mediante pratiche di "*aggressive tax planning*" ed in ulteriori forme di evasione originate utilizzando il canale estero;
- per le imprese di medio-piccole dimensioni e per i lavoratori autonomi, un segmento in Italia particolarmente numeroso e generatore di quote significative di reddito, l'evasione fiscale e contributiva è legata allo svolgimento "in nero" dell'intera attività (cosiddetti "evasori totali"), alla mancata fatturazione di corrispettivi (in tutto o in parte), così come all'imputazione di costi inesistenti o comunque non inerenti;
- per gli enti non commerciali, l'evasione di imposte dirette e indirette è attuata prevalentemente mediante l'adozione abusiva della veste di associazione o ente non commerciale;
- per le persone fisiche ad alta capacità contributiva (*high net worth individuals*), si riscontra l'evasione di imposte dirette mediante l'estero-residenza fittizia, l'evasione ed elusione mediante intestazioni "di comodo" e l'evasione di imposte dirette e indirette su capitali detenuti all'estero;
- per le altre persone fisiche, l'evasione fiscale e contributiva riguarda i redditi di lavoro dipendente irregolare o di lavoro autonomo occasionale (cui si associa quella del datore di lavoro), l'evasione di imposte dirette e indirette su contratti di locazione, l'evasione immobiliare ("case fantasma") e l'evasione dei tributi diretti e indiretti connessi con la disponibilità degli immobili oltre che l'evasione mediante indebite deduzioni o detrazioni di oneri;

- esistono, inoltre, forme di frode fiscale più gravi, basate sul sistematico ricorso alle fatture per operazioni inesistenti, attraverso la creazione di società fittizie, aventi cioè l'esclusivo scopo di consentire illeciti abbattimenti del carico fiscale.

Evasione nel settore delle accise.

Anche nel settore delle accise, in relazione alle diverse macro-categorie di soggetti, è possibile scomporre le diverse fenomenologie evasive.

Gli illeciti commessi dall'ampia platea degli operatori del settore attengono, in generale, alla sottrazione di prodotti a tassazione (vendite "in nero"), all'utilizzo strumentale delle agevolazioni ovvero a truffe basate sull'artata determinazione quantitativa dei prodotti sottoposti (la cosiddetta "sottrazione all'accertamento"). L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha individuato come prioritarie le azioni di contrasto all'evasione dell'accisa gravante sugli oli minerali utilizzati per la navigazione, sul traffico di prodotti alcolici e sui rimborsi dovuti agli autotrasportatori.

Dette forme di evasione sono state affrontate con distinti programmi di controllo straordinari, tendenti a scoprire le posizioni irregolari degli operatori che hanno preconstituito documentazione e registrazioni delle attività imprenditoriali fittizie. In numerosi casi sul territorio nazionale sono stati scoperte articolate frodi consistenti, rispettivamente: i) nella fruizione del regime di non sottoposizione sul carburante dichiarato quale provvista per la navigazione in quantitativi maggiori del vero rifornimento o assolutamente falsi; ii) nell'evasione dell'accisa dovuta su prodotti alcolici dichiarati per l'esportazione o per la cessione verso altro Stato membro, con chiusura irregolare della procedura sospensiva dell'imposta ed immissione in consumo fraudolenta nel territorio dello Stato o della Unione; iii) nella fruizione di rimborsi non spettanti a seguito di dichiarazione di consumi di carburante eccessivi a fronte del reale parco di veicoli impiegati oppure con dichiarazione di veicoli inesistenti o non di proprietà.

Il contrabbando di tabacchi lavorati.

Un fenomeno evasivo articolato, realizzato da strutture complesse, talvolta infiltrate anche da organizzazioni criminali, è individuabile nel contrabbando in materia di tabacchi lavorati, la cui forma più nota è costituita dall'introduzione nel territorio nazionale, in modo fraudolento, di tabacchi lavorati esteri, realizzata in particolare: i) mediante introduzione fraudolenta sul mercato italiano di prodotto iscritto in tariffa e proveniente da manifatture regolarmente adibite alla fabbricazione dei marchi in questione, ma che ha subito lungo la catena distributiva uno sviamento dalla destinazione prestabilita; ii) attraverso la commercializzazione di prodotto contraffatto, proveniente da manifatture clandestine; iii) per effetto della vendita di prodotto di cui non è autorizzata la commercializzazione in Italia, pur presentando caratteristiche di regolarità sotto il profilo della fabbricazione e della commercializzazione nel Paese di origine (*illegite White*).

Il contrasto agli illeciti doganali.

La necessità di affinare e calibrare le strategie di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla base di preliminari analisi del rischio di evasione, è stata sempre più avvertita anche con riferimento agli illeciti doganali. In questo ambito, l'approccio sistematico, frutto anche dell'intensificazione della collaborazione fra Stati ed Organismi comunitari, in ragione della rilevanza internazionale del fenomeno, unitamente alle analisi dei flussi a rischio elaborate dalle strutture antifrode doganali, ha consentito di individuare ed approfondire tre macro-fenomeni evasivi: i) frodi sull'origine dei prodotti, in modo da ottenere un abbattimento dazionario totale o parziale per effetto delle concessioni unilaterali e/o degli accordi bilaterali stipulati dall'Unione Europea con determinati Paesi; ii) sfruttamento strumentale di alcuni regimi doganali che prevedono la sospensione del pagamento dei diritti doganali (ad esempio, i depositi IVA o

l'ammissione temporanea); iii) la cosiddetta "sottofatturazione", una forma di evasione attuata mediante la dichiarazione in dogana di valori imponibili non veritieri al momento dell'importazione, che si concretizza nell'evasione dei diritti doganali dovuti, in particolare IVA e dazi, e precostituisce la base per ulteriori violazioni di tipo tributario, quali quelle proprie delle attività commerciali "al nero", e di natura valutaria-finanziaria, che derivano dal riciclaggio dei proventi del contrabbando e da altri delitti, di natura extra-tributaria, spesso riconducibili agli stessi flussi commerciali a rischio, quali il reato di contraffazione.

La
sottofatturazione

La sottofatturazione, in particolare, contribuisce largamente alla distorsione del mercato, sia nazionale che intra-comunitario, generando forme di concorrenza sleale nei confronti di operatori fiscalmente corretti. Frequentemente il fenomeno è posto in essere da organizzazioni aziendali, logistiche, commerciali e criminali, costituite allo scopo. Le analisi statistiche, elaborate sul tema dall'Agenzia delle Dogane, attraverso la comparazione dei dati relativi ai quantitativi importati dalla Cina ed ai valori statistici relativi ai settori merceologici a rischio (abbigliamento, calzature, borse, ovvero i prodotti di punta del made in Italy) per gli anni 2003-2013, permettono di evidenziare le seguenti valutazioni: i) all'intensificazione dell'attività di contrasto alla "sottofatturazione" conseguono, da un lato, l'aumento del valore medio imponibile dichiarato dei prodotti presi in considerazione e, dall'altro, la diminuzione dei quantitativi importati; ii) nello stesso periodo, le quantità degli stessi prodotti introdotti nel territorio doganale UE sono notevolmente aumentate. Tale dato permette di formulare un'ulteriore riflessione: le scelte dell'approdo di alcuni prodotti non sono operate soltanto in funzione di criteri di efficienza, in ragione delle politiche portuali e/o di investimenti logistici sviluppati dai diversi Stati Membri; si assiste ad una rilevante distorsione di traffici dagli scali italiani a quelli di altri Paesi membri dotati, di volta in volta, di un dispositivo di controllo doganale meno attento al fenomeno della "sottofatturazione".

Diretti risultati dell'azione di contrasto posta in essere dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli negli ultimi dieci anni sul contrasto alla sottofatturazione sono stati: maggiori introiti per dazi ed IVA nel periodo 2003-2013, nei soli settori dell'abbigliamento, calzature e borse di origine Cina per circa 5,3 miliardi di euro; il sequestro di circa 53,6 milioni di pezzi (capi di abbigliamento, paia di scarpe, borse, ecc.) nel periodo 2005-2013; la presentazione all'autorità giudiziaria nel biennio 2012-2013 di 121 notizie di reato per contrabbando legato alla sottofatturazione; maggiori diritti accertati nei verbali di contrabbando per sottofatturazione, dal 2005 al 2013, per circa 412 milioni di euro, sanzioni incluse.

Gli illeciti
catastali.

I fenomeni maggiormente significativi di evasione in ambito catastale sono relativi, in particolare a: i) mancato accatastamento di nuove costruzioni (cosiddetti immobili "fantasma") o mancata denuncia di ampliamento di immobili esistenti, spesso a causa della presenza di opere abusive sotto il profilo urbanistico; ii) insussistenza (originaria o successiva) dei requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali dei fabbricati iscritti al catasto terreni e per l'aggiornamento delle qualità colturali delle particelle di terreno; iii) classamenti catastali delle unità immobiliari incoerenti con i mutati contesti urbanistici, posizionali o ambientali (attività svolta in collaborazione con i Comuni).

Complessivamente, dall'analisi delle diverse tipologie evasive e dei relativi strumenti di contrasto emergono alcuni punti qualificanti per il contrasto all'evasione e l'aumento della *tax compliance*.

La sinergia operativa delle diverse "anime" dell'A.F.

- Occorre incrementare la sinergia operativa fra le Istituzioni interessate, nella consapevolezza che la complementarità ed il lavoro di squadra, nel rispetto delle peculiarità di ciascuna Amministrazione, costituiscono un valore aggiunto del dispositivo di prevenzione e repressione degli illeciti tributari. E' indispensabile attuare piani di azione sinergici tra le Agenzie e la Guardia di Finanza su aspetti valutati come prioritari, in modo da far convergere e razionalizzare le risorse disponibili sui fenomeni fraudolenti di maggiore impatto, razionalizzando gli interventi e manifestando anche all'esterno la visione unitaria dell'amministrazione finanziaria.

L'utilizzo delle banche dati.

- E' fondamentale migliorare l'utilizzo delle banche dati, incrociando le informazioni e affinando l'analisi dei rischi, allo scopo di mirare con più efficacia e concretezza gli interventi ispettivi, limitando l'invasività degli accessi ai fenomeni più insidiosi e pregiudizievoli per l'Erario.

E' possibile sia migliorare l'incrocio delle banche dati esistenti, sia aumentare la mole di informazioni effettivamente utilizzabili. Molte informazioni sono infatti ancora contenute in documenti cartacei o in documenti informatici in formato non strutturato e quindi non suscettibile di elaborazione automatica. Ci sono ancora notevoli possibilità di progresso verso la situazione ideale, rappresentata dall'impiego esclusivo di documenti elettronici in formato strutturato, ciascuno con la propria semantica ben definita, che consentirebbe la piena disponibilità di banche dati coerenti con possibilità di collegare e incrociare tutte le informazioni disponibili. Progressi su questo fronte consentirebbero anche alla Pubblica amministrazione di offrire effettive semplificazioni ai cittadini e alle imprese, non richiedendo ad esempio informazioni che sono già nella disponibilità della Pubblica amministrazione stessa.

Ampliare le informazioni utilizzate dal fisco e migliorarne l'utilizzo, in una società sempre più evoluta tecnologicamente, non si traduce soltanto in un incremento qualitativo della funzione di controllo, ma evita dispersioni di risorse pubbliche, produce effetti di deterrenza ai fini di una maggiore veridicità dei corrispettivi e dell'imponibile; nel lungo periodo, peraltro, si pone l'obiettivo di diminuire il carico burocratico e i connessi oneri che gravano sui contribuenti, rendendoli spesso meno competitivi sui mercati internazionali.

La diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica, della trasmissione telematica dei corrispettivi

- Bisogna sviluppare l'utilizzo degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi, come previsto dalla legge delega fiscale (cfr. Paragrafo 1.3). La loro diffusione, soprattutto nelle attività che si rivolgono al consumatore finale, consentirà importanti progressi, non solo sul fronte della repressione dell'evasione, in particolare nel comparto dell'IVA, in funzione della possibilità di effettuare riscontri ed incroci automatici e tempestivi e di migliorare gli indici di rischio, ma consentirà anche importanti risparmi per le imprese in ragione della riduzione degli adempimenti e vantaggi per la generalità dei cittadini, a partire dall'inclusione automatica nella dichiarazione precompilata di tutti gli oneri detraibili e deducibili sostenuti.

Una maggiore educazione fiscale.

- Va promossa una maggiore educazione fiscale, anche per effetto di un'evoluzione culturale del rapporto tra cittadino ed Amministrazione finanziaria, chiamata sempre più ad assistere il contribuente, anche in via preventiva. In questa prospettiva, l'Amministrazione finanziaria sarà sempre più chiamata a supportare in forme maggiormente collaborative i contribuenti, ponendosi come punto di riferimento per lo sviluppo fisiologico degli adempimenti tributari. Ma anche i cittadini sono

chiamati ad un impegno di responsabilità: la riconduzione, in termini più tollerabili, della naturale dialettica Fisco-contribuente passa, infatti, anche dal loro senso civico.

1.3 La delega fiscale e il miglioramento della *tax compliance*

Il Governo è impegnato, in attuazione della delega contenuta nella citata Legge 11 marzo 2014, n. 23, alla revisione del sistema tributario con l'obiettivo di individuare, in tempi rapidi, soluzioni alle esigenze di semplificazione e certezza del sistema nonché di favorire la ripresa dell'economia. Il contrasto all'evasione verrà perseguito da un lato rafforzando gli strumenti di controllo, dall'altro ponendo le premesse per il miglioramento del rapporto di fiducia e collaborazione reciproca tra amministrazione fiscale e contribuente.

La fatturazione elettronica e la tracciabilità delle transazioni

In tema di rafforzamento dei controlli, la Legge Delega (art. 9) detta anche il principio di *"incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi..."*.

L'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione è stato previsto dalla legge 244/2007 ed è entrato in vigore, per il primo gruppo di amministrazioni centrali (Ministeri, Agenzie fiscali ed Enti nazionali di previdenza e assistenza), il 6 giugno 2014. Per le rimanenti amministrazioni l'obbligo scatterà il 31 marzo 2015, come previsto dall'art. 25, c. 1, del D.L. 24-4-2014 n. 66.

Le finalità indicate dalla legge 244/2007 sono la semplificazione del procedimento di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili e la gestione dei dati in forma aggregata ai fini della loro integrazione nei sistemi di monitoraggio della finanza pubblica, ovvero risparmi nel processo di gestione delle fatture, tanto per la Pubblica amministrazione quanto per i suoi fornitori, e disponibilità di una grande mole di dati, in forma strutturata e quindi suscettibile di elaborazione automatica, per una *spending review* più incisiva e puntuale.

Stime non governative indicano che i fornitori della PA sono tra i 2 e i 2,5 milioni, rappresentando quindi una percentuale intorno al 35-40% del totale delle partite IVA, e che il volume totale di fatture inviate alla PA sia dell'ordine dei 60 milioni/anno. L'impatto sul sistema delle imprese sarà quindi assai rilevante, pur essendo limitato alle sole fatture dirette alla PA.

L'aspettativa è però che l'obbligo di fatturazione nei confronti della Pubblica amministrazione induca molte imprese ad adottare la stessa modalità di fatturazione anche nei rapporti tra imprese, in ragione dei risparmi gestionali che ne possono derivare, incrementando ulteriormente la quota di fatture elettroniche sul totale delle fatture scambiate in Italia.

Se a questo si aggiunge la possibilità, prevista dalla Legge Delega, di associare all'utilizzo della fatturazione elettronica una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, è possibile prefigurare, nei prossimi anni, una larga diffusione della fatturazione elettronica.

Le potenzialità della fattura elettronica (in formato strutturato) dal punto di vista del controllo sono legate alla possibilità di effettuare riscontri ed incroci in modalità automatica e tempestiva; pertanto sono tanto maggiori quanto maggiore è la percentuale di fatture elettroniche sul totale di fatture scambiate.

L'adozione generalizzata degli strumenti della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi, insieme al più generale potenziamento della tracciabilità delle transazioni, anch'esso previsto dalla legge delega, consentirebbero di realizzare notevoli riduzioni degli adempimenti per le imprese, con conseguenti riduzioni di costi, e di migliorare notevolmente il contrasto e la prevenzione dell'evasione, attraverso l'utilizzo delle informazioni per l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

La certezza del diritto

Sul fronte del miglioramento del rapporto di fiducia e collaborazione reciproca tra amministrazione fiscale e contribuente, assume particolare rilevanza l'obiettivo di modificare le disposizioni antielusive attualmente vigenti in coerenza con i contenuti della Raccomandazione della Commissione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 e di pervenire ad una unificazione del concetto di abuso del diritto di derivazione comunitaria con quello di elusione fiscale.

La codifica del divieto di abuso del diritto è la via maestra per dare all'Amministrazione finanziaria e alle imprese un quadro di certezza e stabilità normativa e amministrativa, nell'ottica di valorizzare regole, anche di natura procedimentale, destinate a garantire, da una parte, un efficace confronto con l'amministrazione fiscale in un quadro più stabile e, dall'altra, per il Fisco, l'utilizzo di uno strumento più efficace per la lotta ai fenomeni elusivi.

La revisione del sistema delle sanzioni, penali e amministrative, consentirà di graduarle meglio rendendole più severe per le fattispecie più gravi e più lievi per quelle meno gravi. Gli aspetti procedimentali dell'accertamento, del contezioso, della riscossione coattiva saranno riformati, per renderli più semplici, più efficienti, più rapidi, nel rispetto dei diritti del contribuente. Più in generale, si cercherà di contenere l'impatto dell'attività di accertamento sullo svolgimento dell'attività economica dei contribuenti, migliorando l'efficacia dei controlli mediante l'uso appropriato e completo delle informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e la cooperazione con le altre Autorità pubbliche.

Un deciso miglioramento del rapporto tra fisco e contribuenti potrà derivare dal potenziamento del tutoraggio, anche nei confronti dei contribuenti minori, e dall'introduzione di rapporti di adempimento cooperativo (*cooperative compliance*, secondo la terminologia dell'OCSE, che ne raccomanda l'adozione). L'adozione di sistemi di gestione e controllo interno dei rischi fiscali consentirà ai grandi contribuenti di entrare in un rapporto col fisco basato su maggiore trasparenza, interlocuzione costante, chiarimenti tempestivi di dubbi interpretativi. In sostanza, aumenterà la certezza nell'applicazione del diritto tributario.

La semplificazione

L'obiettivo della semplificazione complessiva degli adempimenti fiscali per famiglie e imprese (art 7 della citata Legge delega), con particolare riguardo a quelli superflui ai fini del controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, o comunque non conformi al principio di proporzionalità, costituisce, nell'ottica di trovare il giusto temperamento tra la semplificazione e le esigenze di contrasto all'evasione, preconditione per un

riavvicinamento del fisco ai cittadini; in tal senso rappresenta una delle riforme strutturali di maggiore rilievo.

Un contributo importante sul fronte delle semplificazioni verrà dall'attuazione della parte della delega fiscale che prevede l'istituzione di un regime forfettario, in sostituzione dei regimi minimi esistenti, e dal riordino del regime semplificato.

Il Governo ha recentemente varato uno schema di decreto delegato che costituisce un primo, significativo passo verso la semplificazione. Accanto a provvedimenti specifici, tutti rilevanti anche se eterogenei tra loro, è stata in particolare avviata la dichiarazione dei redditi precompilata. E' l'avvio di un percorso che verrà proseguito con metodo nei prossimi anni. Ridurre complessità, adempimenti e costi amministrativi significa migliorare il rapporto tra i cittadini e lo Stato.

La stima e il monitoraggio dell'evasione

La delega fiscale prevede che sia definita una metodologia, stabile nel tempo e fondata su metodologie statistiche affidabili, di stima dell'economia sommersa e dell'evasione fiscale e contributiva, e che annualmente venga redatto un rapporto che indichi le dimensioni dei fenomeni, delinei la strategia di intervento, evidenzi i risultati ottenuti. Verrà in particolare misurato il *tax gap*, cioè il divario tra le basi imponibili potenziali, misurate a partire dagli aggregati di contabilità nazionale, e le basi imponibili dichiarate, con la massima disaggregazione possibile per tipo di imposta, categoria di contribuenti, settore produttivo, area geografica.

A tale scopo, presso il Ministero dell'economia e delle finanze, si prevede l'istituzione di una commissione, composta da esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate, incaricata di redigere un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, da presentare alle Camere contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, al fine di:

- diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;
- valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva e assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;
- illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;
- evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento, in particolare evidenziando i risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni;
- individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali;

- aggiornare e confrontare i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

La riduzione della pressione fiscale per i contribuenti che assolvono gli obblighi fiscali

I successi nel contrasto all'evasione e nell'aumento della *tax compliance*, insieme alla riduzione dell'area dell'erosione fiscale (cioè delle agevolazioni e dei regimi fiscali di favore), genereranno risorse aggiuntive che, come previsto dalla legge delega, saranno destinate interamente a finanziare sgravi fiscali, cioè a ridurre la pressione fiscale sui contribuenti che si comportano correttamente.

Capitolo 2. I Risultati dell'Attività di Contrasto all'Evasione

2.1. I dati della Riscossione

L'attività di contrasto all'evasione fiscale posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria nel corso del 2013 ha consolidato i risultati raggiunti negli ultimi anni.

Fondamentale in tal senso risulta lo svolgimento di un'accurata attività di analisi del rischio per l'efficace selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo. Il coordinamento fra tutti gli enti della fiscalità, la lotta alle frodi, la semplificazione costituiscono punti fermi dell'attività amministrativa. La revisione costante delle strategie di controllo ed il potenziamento degli strumenti esistenti contribuiscono a consolidare l'effetto di deterrenza dei controlli con un conseguente miglioramento della *compliance*.

Nel 2013 l'attività di recupero dell'evasione ha comportato riscossioni per complessivi 13,1 miliardi di euro, migliorando il risultato del 2012, nonostante vi sia stata una leggera flessione della riscossione coattiva. Il dato comprende sia le riscossioni di tributi erariali che quelle riferite a tributi non erariali.

Tabella 2.1.1
Incassi da attività di accertamento e controllo suddivisi per ruoli e versamenti diretti (tributi erariali e non)

	2012	2013	Var %
Riscossioni complessive	12,5	13,1	4,8%
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	4,2	3,9	-7,1%
<i>Versamenti diretti</i>	8,3	9,2	10,8%

Fonte: Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro.

Le entrate da ruoli sono state pari a 3,9 miliardi di euro, inferiori di circa il 7% rispetto al corrispondente dato del 2012, mentre i versamenti diretti sono risultati in netto aumento, sia in termini assoluti (circa 1 miliardo) che relativi (11% circa). Inoltre, confrontando il primo quadrimestre del 2013 con quello del 2014 (Tabella 2.1.2), si registra un aumento del 2,9% delle riscossioni complessive. Considerando un arco temporale più lungo (Tabella 2.1.3), le riscossioni complessive sono aumentate di circa il 90% dal 2008 al 2013: nel 2009 le riscossioni complessive erano state pari a 9,1 miliardi di euro mentre nel 2013 ammontavano a 13,1 miliardi di euro.

Tabella 2.1.2**Incassi da attività di accertamento e controllo suddivisi per ruoli e versamenti diretti**

	Gen - Apr 2013	Gen - Apr 2014	Var %
Riscossioni complessive	3,4	3,5	2,9%
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	1,0	1,0	0%
<i>Versamenti diretti</i>	2,3	2,5	8,7%

Fonte: Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro

Esaminando ancora l'andamento temporale, si rileva, soprattutto nel periodo 2009–2013, un incremento significativo degli incassi dovuti ai versamenti diretti (accertamento con adesione¹² ed omessa impugnazione), indice di un buon grado di solidità della pretesa tributaria. Come già evidenziato, il livello delle riscossioni ha mostrato una crescita costante superando la soglia dei 13 miliardi di euro.

Tabella 2.1.3**Incassi da attività di accertamento e controllo nel periodo 2006 – 2013 (erariali e non erariali)**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Riscossioni complessive	4,3	6,4	6,9	9,1	11,0	12,7	12,5	13,1
<i>di cui</i>								
<i>Ruoli</i>	1,7	3,2	3,3	3,5	4,4	4,5	4,2	3,9
<i>Versamenti diretti</i>	2,6	3,2	3,6	5,6	6,6	8,2	8,3	9,2

Fonte: Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro

Con riferimento alle tipologie di controllo, si evidenzia che 7,6 miliardi di euro (quasi il 58% del totale) si riferiscono all'attività di accertamento e di controllo formale¹³, con una variazione del 5,6% rispetto all'anno precedente, e 5,5 miliardi di euro sono relativi all'attività di liquidazione delle imposte¹⁴, in leggero aumento rispetto al 2012.

¹² Oltre all'accertamento con adesione, il dato si riferisce alle possibilità di adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti al contraddittorio, istituti introdotti rispettivamente con l'articolo 83, comma 18, del D.L. n. 112/2008 e con l'articolo 27, comma 1, lett.b) del D.L. n. 185/2008.

¹³ Si tratta di somme riscosse relative a imposte erariali (IRPEF, IRPEG/IRES, IVA, Registro) e non erariali (IRAP, addizionali comunali e regionali all'IRPEF), nonché a interessi e sanzioni, derivanti dall'attività di accertamento e di controllo formale (delle dichiarazioni dei redditi ex art. 36-ter del DPR n. 600 del 1973 e degli atti/dichiarazioni di successione iscritti nel "campione unico"), comprese le relative riscossioni correlate alla fase del contenzioso.

¹⁴ Si tratta di somme riscosse a seguito dell'attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni (art. 36-bis D.P.R. n. 600/73 e art. 54-bis D.P.R. n. 633/72), nonché somme riscosse a seguito delle attività di controllo sugli atti e dichiarazioni soggetti a registrazione, somme derivanti dal controllo dei pagamenti delle concessioni governative per la telefonia mobile e delle tasse auto.

Tabella 2.1.4**Incassi da attività di accertamento e controllo suddivisi in base alla tipologia di controllo**

	2012	2013	Var %
Riscossioni complessive	12,5	13,1	4,8%
<i>di cui</i>			
<i>Attività di liquidazione</i>	5,3	5,5	3,8%
<i>Attività di accertamento e controllo formale ex art. 36 ter</i>	7,2	7,6	5,6%

Fonte: Agenzia delle entrate

Valori in miliardi di euro

Considerando i primi quattro mesi del 2014, in linea con quanto registrato nel 2013, si evidenzia che l'attività di accertamento e controllo formale rappresenta il 60% del totale, con un incremento del 10,53% rispetto al primo quadrimestre del 2013. L'attività di liquidazione ha, invece, subito una leggera contrazione.

Tabella 2.1.5**Incassi da attività di accertamento e controllo suddivisi in base alla tipologia di controllo**

	Gen - Apr 2013	Gen - Apr 2014	Var %
Riscossioni complessive	3,4	3,5	2,9%
<i>di cui</i>			
<i>Attività di liquidazione</i>	1,5	1,4	-6,7%
<i>Attività di accertamento e controllo formale ex art. 36 ter</i>	1,9	2,1	10,5%

Fonte: Agenzia delle entrate

Valori in miliardi di euro

Nell'ambito delle sole entrate da attività di accertamento e controllo formale (7,6 miliardi di euro nel 2013), si osserva che 5,9 miliardi di euro sono stati riscossi mediante versamenti diretti, mentre i restanti 1,7 miliardi di euro rappresentano incassi da ruoli.

Tabella 2.1.6**Incassi di attività di accertamento e controllo suddivisi per ruoli e versamenti diretti**

	2012	2013	Var %
Riscossioni complessive	7,2	7,6	5,6%
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	1,8	1,7	-5,6%
<i>Versamenti diretti</i>	5,4	5,9	9,3%

Fonte: Agenzia delle Entrate
Valori in miliardi di euro

Per quanto riguarda i primi quattro mesi del 2014, si evidenzia un incremento delle riscossioni complessive (3% circa), dovuto ad un aumento dei versamenti diretti.

Tabella 2.1.7**Incassi da attività di accertamento e controllo suddivisi per ruoli e versamenti diretti**

	Gen - Apr 2013	Gen - Apr 2014	Var %
Riscossioni complessive	3,4	3,5	2,9%
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	1	1	0%
<i>Versamenti diretti</i>	2,3	2,5	8,7%

Fonte: Agenzia delle Entrate
Valori in miliardi di euro

Il calo delle riscossioni da ruoli viene evidenziato nei risultati derivanti dall'attività di liquidazione (attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni). Relativamente a tale tipologia di entrate, si rileva che 3,3 miliardi sono ascrivibili a versamenti diretti (con un incremento del 13,8% rispetto al 2012) e 2,2 miliardi sono stati riscossi tramite ruoli (circa 200 milioni di euro in meno rispetto all'anno precedente).

Tabella 2.1.8**Incassi da attività di liquidazione dell'imposta suddivisi per ruoli e versamenti diretti**

	2012	2013	Var %
Riscossioni complessive	5,3	5,5	3,8%
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	2,4	2,2	-8,3%
<i>Versamenti diretti</i>	2,9	3,3	13,8%

Fonte: Agenzia delle Entrate
Valori in miliardi di euro

Nel corso del primo quadrimestre del 2014 si è registrata una contrazione pari a 50 milioni degli incassi derivanti da attività di liquidazione dell'imposta, dovuta ad una

riduzione dei versamenti diretti dello 0,69% ed una cospicua diminuzione della riscossione coattiva del 7,65%.

Tabella 2.1.9
Incassi da attività di liquidazione dell'imposta suddivisi per ruoli e versamenti diretti

	Gen - Apr 2013	Gen - Apr 2014	Var %
Riscossioni complessive	1,476	1,424	-3,5%
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	0,601	0,555	-7,6%
<i>Versamenti diretti</i>	0,875	0,869	-0,7%

Fonte: Agenzia delle Entrate
Valori in miliardi di euro

Le sole entrate erariali¹⁵ derivanti dalla lotta all'evasione, con esclusione quindi dell'IRAP e delle altre entrate locali, nel 2013 sono risultate pari a 10,7 miliardi di euro, registrando un incremento di circa il 5% rispetto a quelle dell'anno precedente. Le sole entrate tributarie (al netto di interessi e sanzioni) riscosse a seguito dell'attività di accertamento e controllo ammontano a 8,4 miliardi di euro, in aumento del 6,33% rispetto al 2012.

Tabella 2.1.10
Entrate Erariali da attività di accertamento e controllo (Bilancio dello Stato)

	2012	2013*	Var %
Ruoli (A)	4,1	4,4	7,3%
Accertamento con adesione ed acquiescenza (B)	3,7	3,8	2,7%
Conciliazione giudiziale (C)	0,1	0,2	100,0%
Entrate tributarie (A+B+C)	7,9	8,4	6,3%
Interessi e sanzioni	2,3	2,3	0,0%
Totale incassi	10,2	10,7	4,9%

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati del Bilancio dello Stato.

Le entrate sono classificate in conformità alla contabilizzazione nei pertinenti capitoli/articoli del Rendiconto dello Stato.

Valori in miliardi di euro

*Le entrate erariali per il 2013 non comprendono le rettifiche quietanza "Acconto IVA 2013" pari a 200 milioni.

Nella tabella seguente viene evidenziato il sostanziale incremento delle entrate erariali

¹⁵ Nell'aggregato relativo alle entrate erariali non sono compresi le entrate degli enti territoriali (IRAP, addizionali comunali e regionali all'IRPEF e altri tributi locali riscossi dall'Agenzia delle Entrate per legge o per convenzioni stipulate con l'ente impositore). Non sono inoltre considerati gli incassi di accertamenti riscossi a mezzo F23, i cui pagamenti sono effettuati con i medesimi codici tributi adottati per gli adempimenti spontanei, non rilevabili tra le entrate del Bilancio dello Stato, qualificate come "ruoli"; tali entrate risultano comunque consuntivate dall'Agenzia delle Entrate mediante apposite elaborazioni con il sistema di "Business Intelligence".

derivanti dall'azione di contrasto all'evasione che sono passate da 5,3 miliardi di euro nel 2007 a oltre 10 miliardi di euro negli anni 2012-2013. Tale aumento è risultato maggiore per le entrate tributarie nel Bilancio dello Stato, salite da 3,8 miliardi di euro nel 2007 a 8,4 miliardi di euro nel 2013.

Tabella 2.1.11

Entrate erariali da attività di accertamento e controllo nel periodo 2006 – 2013

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Riscossione complessiva	5,3	6	7	8,1	10,1	10,2	10,7
<i>di cui</i>							
IRPEF	1,7	1,8	2,1	2,5	2,9	2,9	3,1
IRES	0,5	0,8	1,3	1,4	2,1	2,4	2,3
IVA	1,4	1,4	1,5	1,8	2,4	2,4	2,5
Altri tributi	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,3
Conciliazione giudiziale	0,1	0,1	0,2	0,2	0,3	0,1	0,2
Totale entrate tributarie	3,8	4,2	5,2	6	7,9	7,9	8,4
Entrate extra tributarie	1,5	1,8	1,8	2,1	2,2	2,3	2,3

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati del Bilancio dello Stato.

Le entrate classificate come extra tributarie si riferiscono a interessi e sanzioni.

Valori in miliardi di euro.

Le somme di colonna possono differire dal totale a causa di arrotondamenti.

*Le entrate erariali per il 2013 non comprendono le rettifiche quietanza "Acconto IVA 2013" pari a 200 milioni.

2.2. L'attività di contrasto all'evasione fiscale

2.2.1. L'attività effettuata dall'Agenzia delle Entrate

L'attività di contrasto all'evasione svolta nel 2013 dall'Agenzia delle Entrate ha conseguito una maggiore imposta complessivamente accertata di 24,8 miliardi di euro a fronte di un numero totale di accertamenti pari a 713.313.

Anche nel 2013 i risultati sono stati il frutto dell'attività di analisi della distribuzione del rischio di evasione nelle varie realtà territoriali. Tali analisi del rischio sono state effettuate con riferimento alle singole macro-tipologie di contribuenti, per ciascuna delle quali sono realizzate attività operative differenziate.

Le attività istruttorie esterne sono state coordinate con quelle della Guardia di Finanza nonché degli altri enti che svolgono attività ispettive per assicurare la massima diffusione dell'azione di controllo in ciascun ambito territoriale e per evitare la reiterazione dei controlli nei confronti degli stessi soggetti.

Inoltre, è proseguita la collaborazione tra l’Agenzia delle Entrate e i Comuni relativamente alla partecipazione di questi ultimi all’accertamento tributario¹⁶.

In termini quantitativi, il numero di accertamenti del 2013 registra una flessione (circa il 4%) rispetto al corrispondente dato del 2012. La tabella seguente riporta la suddivisione del dato secondo le diverse tipologie di accertamento.

Tabella 2.2.1
Numero Accertamenti

Tipologia di controllo	2012	2013	Var %	Gen - Apr 2014
Accertamenti ordinari II.DD. IVA e IRAP	343.652	329.457	-4,1%	48.057
Accertamenti parziali imposte dirette	339.646	331.556	-2,4%	37.878
Accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	58.033	52.300	-9,9%	11.130
Totale	741.331	713.313	-3,8%	97.065

Fonte: Agenzia delle Entrate

Il risultato conseguito è strettamente connesso agli obiettivi numerici di budget fissati nel 2013 su livelli compatibili con il massimo sforzo delle risorse disponibili, in costante diminuzione, e all’esigenza di ottimizzare gli esiti dei singoli controlli indirizzandoli sulle situazioni a maggior rischio fiscale e improntando l’azione amministrativa all’efficacia, efficienza ed economicità in modo da consolidare i risultati qualitativi conseguiti negli esercizi precedenti.

La diminuzione del numero di accertamenti è peraltro espressione di una riduzione, rispetto ai risultati conseguiti nell’esercizio precedente, operata già in sede di programmazione relativamente a tipologie di controllo quali: accertamenti nei confronti di grandi contribuenti, accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni, accertamenti nei confronti delle imprese di piccole dimensioni e professionisti, accertamenti con determinazione sintetica del reddito, accertamenti parziali automatizzati e accertamenti settore registro.

Il totale indicato nella tabella precedente non comprende i controlli documentali delle dichiarazioni (ex art. 36 ter D.P.R. n. 600/73), che nel 2013 sono stati 892.614, rilevanti soprattutto per ciò che riguarda il controllo delle deduzioni e delle detrazioni d’imposta dichiarate dal contribuente.¹⁷

¹⁶ Nel corso del 2013 i Comuni hanno inviato alle strutture operative dell’Agenzia delle Entrate 11.321 segnalazioni qualificate, per la maggior parte riferite all’ambito dei beni indici di capacità contributiva (50,3%) e all’ambito della proprietà edilizia e patrimonio immobiliare (36,2%). Gli accertamenti eseguiti nel 2013, a seguito almeno di una segnalazione qualificata dei Comuni, sono stati 3.003 con una maggiore imposta accertata di circa 63 milioni di euro.

¹⁷ La riduzione di tali controlli rispetto al 2012 (949.238 controlli eseguiti) è stata determinata dall’adozione di criteri selettivi più puntuali che tengono altresì conto dell’incrocio di più elementi informativi.

Tabella 2.2.2
Maggiore imposta accertata

Tipologia di controllo	2012	2013	Var %	Gen - Apr 2014
MIA Accertamenti ordinari II.DD. IVA e IRAP	27.765	24.001	-13,6%	3.722
MIA Accertamenti parziali imposte dirette	432	474	9,7%	56
MIA Accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	363	392	8,0%	81
Totale	28.560	24.867	-12,9%	3.859

Fonte: Agenzia delle Entrate

La maggiore imposta accertata (MIA) nel 2013 è risultata pari a 24,9 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ai fini II.DD., IVA e IRAP. Tra le attività di accertamento rientrano anche gli “accertamenti parziali automatizzati” che hanno prodotto una maggiore imposta accertata di circa 474 milioni di euro, in aumento rispetto all’esercizio precedente.

Considerando il periodo 2006-2013 risulta che la MIA si è più che raddoppiata con un livello massimo di oltre 30 miliardi nel 2011.

Tabella 2.2.3
Maggiore imposta accertata nel periodo 2006-2013*

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Maggiore imposta accertata complessiva	13,1	14,5	20,3	26,3	27,8	30,4	28,2	24,5

Fonte: Agenzia delle Entrate

Valori in milioni di euro

* Accertamenti relativi alle sole imposte dirette.

Con riferimento ai soli accertamenti relativi a II.DD., IVA e IRAP (con esclusione degli accertamenti parziali automatizzati), la tabella successiva riporta la distribuzione degli accertamenti eseguiti per tipologia e relativa MIA. La maggioranza dei controlli realizzati ha riguardato le imprese di piccole dimensioni e i professionisti con 167.392 accertamenti pari al 50,8% del totale. Relativamente ai grandi contribuenti¹⁸ ed alle imprese di medie dimensioni, a fronte di un numero di accertamenti pari al 5,3% del totale, la maggiore imposta accertata¹⁹ per tali categorie è stata pari a 9 miliardi di euro, che rappresenta il 37,6% del totale.

¹⁸ Si tratta di soggetti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro (Prov. del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 6 aprile 2009).

¹⁹ Per maggiore imposta accertata vanno intese le somme (al netto di sanzioni ed interessi) dovuti dai contribuenti in base a quanto emerso dai controlli ed accertamenti effettuati.

Tabella 2.2.4**Distribuzione Accertamenti II.DD IVA e IRAP per tipologia e relativa MIA**

	Accertamenti 2013	MIA*	Valore mediano MIA**
Grandi contribuenti	2.981	3.841	88
Imprese di medie dimensioni	14.363	5.184	40
Imprese di piccole dimensioni e professionisti	167.392	11.895	13
Determinazione sintetica del reddito	21.535	359	121
Enti non commerciali	4.777	260	17
Altri accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	118.409	2.462	3
Totale	329.457	24.001	9

Fonte: Agenzia delle Entrate

* Valori in milioni di euro

** Valori in migliaia di euro

Tabella 2.2.5**Distribuzione Accertamenti II.DD IVA e IRAP per tipologia e relativa MIA (Gen – Apr 2014)**

	Accertamenti Gen – Apr 2014	MIA*	Valore mediano MIA
Grandi contribuenti	365	368	43.870
Imprese di medie dimensioni	2.829	843	30.918
Imprese di piccole dimensioni e professionisti	23.812	2.019	12.503
Determinazione sintetica del reddito	873	14	12.863
Enti non commerciali	1.089	53	16.476
Altri acc. diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	19.089	424	3.169
Totale	48.057	3.721	7.917

Fonte: Agenzia delle Entrate

* Valori in milioni di euro

Per l'attività di controllo sostanziale svolta nei confronti delle imprese di grandi dimensioni i risultati conseguiti in termini di numero di accertamenti eseguiti e relativa maggiore imposta accertata, nonché in numero di accertamenti definiti per adesione ed acquiescenza e relativa maggiore imposta definita, devono essere valutati tenendo in considerazione che l'attività accertativa svolta negli anni precedenti, se da un lato ha garantito il recupero dell'evasione pregressa, dall'altro ha contribuito alla *tax compliance* da parte dei contribuenti sulla medesima fattispecie negli anni successivi. Rispetto al risultato atteso con riguardo alle imprese di grandi dimensioni (circa 2.300 accertamenti) si rileva un incremento di circa il 27%.

Nel corso del 2013 è proseguita l'attività di tutoraggio (ai sensi dell'art. 27, comma 10, del D.L. n. 185/2008) delle imprese di grandi dimensioni. Le schede di analisi del rischio completate hanno interessato 3.311 imprese.

Tabella 2.2.6
Accertamenti nei confronti dei grandi contribuenti

	2012	2013	Var%
N. accertamenti	3.011	2.981	-1,0%
Maggior imposta accertata*	4.987	3.841	-23,0%
N. accertamenti definiti con adesione e acquiescenza	1.671	1.740	4,1%
Maggiore imposta definita*	1.299	1.054	-18,9%

Fonte: Agenzia delle Entrate

*Valori espressi in milioni di euro

Considerando le sole imprese di medie dimensioni si rileva una riduzione del numero di accertamenti rispetto al 2012 ma uno scostamento positivo (circa il 4%) rispetto al risultato atteso (circa 13.700 accertamenti)²⁰.

Tabella 2.2.7
Accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni

	2012	2013	Var%
N. accertamenti	15.211	14.363	-5,6%
Maggior imposta accertata*	5.791	5.184	-10,5%
N. accertamenti definiti con adesione e acquiescenza	8.346	7.806	-6,5%
Maggiore imposta definita*	657	659	0,3%

Fonte: Agenzia delle Entrate

*Valori espressi in milioni di euro

Complessivamente gli accertamenti di iniziativa eseguiti nei confronti degli esercenti attività di impresa, arti e professioni sono stati 140.409. Si registra, pertanto, una lieve diminuzione rispetto al numero di accertamenti del 2013.

Si registra una riduzione (-13,1%) anche della maggiore imposta accertata e del valore mediano della MIA.

Tabella 2.2.8
Accertamenti di iniziativa nei confronti dei titolari di reddito d'impresa, arte e professione

	2012	2013	Var%
N. accertamenti	146.968	140.409	-4,5%
Maggior imposta accertata*	13.407	11.647	-13,1%
Valore mediano MIA**	15	14	-6,7%

Fonte: Agenzia delle Entrate

*Valori espressi in milioni di euro

**Valori espressi in migliaia di euro

Per quanto riguarda gli accertamenti finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche si fa presente che il risultato annuale risente di intervenute modifiche di scenario, correlate all'operatività della nuova procedura di accertamento disciplinata dall'articolo 38, commi quarto e seguenti del D.P.R. n.600 del 1973, come modificato dall'art. 22 del D.L. n. 78 del 2010).

²⁰ Il valore mediano della MIA registra un incremento da 37 mila euro a 39 mila euro.

In particolare, l’Agenzia delle Entrate, prima di avviare le attività di controllo finalizzate alla ricostruzione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche per l’anno d’imposta 2009 e seguenti, ha chiesto una “verifica preliminare” al Garante della privacy, ai sensi dell’art. 17 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 (Codice della privacy), al fine di assicurare la conformità del trattamento dei dati personali alla disciplina in materia di protezione dei predetti dati. Il Garante ha reso il parere in data 21 novembre 2013.

Tabella 2.2.9

Accertamenti ordinari II.DD. con determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche

	2013
N. accertamenti	21.535
Maggior imposta accertata*	359
N. accertamenti definiti con adesione e acquiescenza	12.161
Maggiore imposta definita*	102

Fonte: Agenzia delle Entrate

Come si evince dalla tabella sottostante, l’elevata positività dei controlli svolti dall’Agenzia delle Entrate, in media pari al 94,2%, conferma l’efficacia dei criteri di selezione adottati, in particolare per ciò che riguarda gli accertamenti nei confronti delle imprese di maggiore dimensione, contraddistinti anche da un maggior tasso di redditività.

Tabella 2.2.10

Positività degli accertamenti

	Controlli eseguiti	Controlli positivi	Positività
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	2.981	2.923	98,1%
Accertamenti nei confronti di medie imprese	14.363	14.143	98,5%
Accertamenti nei confronti di piccole imprese e professionisti	167.392	162.239	96,9%
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	21.535	20.106	93,4%
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	4.777	4.737	99,2%
Altri accertamenti (su redditi diversi da lavoro aut. e impresa)	118.409	115.365	97,4%
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	52.300	52.300	100%
Accertamenti parziali automatizzati	331.556	300.029	90,5%
Totale	713.313	671.842	94,2%

Fonte: Agenzia delle Entrate

Gli accertamenti ai fini di imposte sui redditi, IVA ed IRAP, definiti con adesione²¹ od acquiescenza nel 2013 sono risultati 281.037 (+14,5% rispetto al dato del 2012)²²: la

²¹ Si fa riferimento agli accertamenti con adesione ordinaria, adesione ai processi verbali di constatazione e adesione dell’invito al contraddittorio (articoli 5 e 6, 5-bis e 5, comma 1 -bis, del D.lgs. n. 218/97).

corrispondente maggiore imposta oggetto di definizione e acquiescenza è stata di 6 miliardi di euro. Considerando anche gli accertamenti riguardanti atti e dichiarazioni soggetti a registrazione, nel 2013 gli accertamenti definiti con adesione od acquiescenza sono stati complessivamente 310.439 con una MIA (oggetto di definizione o acquiescenza) di circa 6,2 miliardi di euro, in aumento del 16,4% rispetto al dato del 2012²³.

Tabella 2.2.11

MIA relativa ad accertamenti definiti per adesione o per acquiescenza secondo la tipologia di controllo

Tipologia di controllo	MIA oggetto di definizione per adesione	MIA in acquiescenza	Totale
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	1.584	104	1.688
Accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni	810	1.179	1.989
Accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti	1.123	241	1.364
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	138	44	182
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	55	8	63
Altri accertamenti diversi da quelli su redditi d'impresa e lavoro autonomo	308	189	497
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	106	89	195
Accertamenti parziali automatizzati	-	252	252
Totale	4.124	2.106	6.230

Fonte: Agenzia delle Entrate

Valori espressi in milioni di euro.

Per quanto attiene agli accertamenti definiti per adesione, si registra, nel 2013, una Maggiore Imposta Definita (MID) di 2,4 miliardi di euro e un tasso di definizione della maggiore imposta accertata (data dal rapporto tra la maggiore imposta definita per adesione e la maggiore imposta accertata per adesione) del 58,4%, in diminuzione rispetto al 2012 (pari al 63%).

²² Nel 2012 gli accertamenti, ai fini II.DD., IVA e IRAP, definiti per adesione e acquiescenza sono stati 245.366.

²³ Nel 2012 la MIA relativa agli accertamenti II.DD., IVA, IRAP e registro oggetto di definizione per adesione e acquiescenza risulta pari a 5.350 milioni di euro, di cui 5.221 milioni con riferimento agli accertamenti relativi ai settori II.DD., IVA e IRAP.

Tabella 2.2.12**MID relativa ad accertamenti definiti per adesione secondo la tipologia di controllo**

Tipologia di controllo	MIA oggetto di definizione per adesione	MID	Tasso def. (%)
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	1.584	950	60,0%
Accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni	810	541	66,8%
Accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti	1.123	616	54,9%
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	138	58	42,0%
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	55	29	52,7%
Altri accertamenti diversi da quelli su redditi d'impresa e lavoro autonomo	308	168	54,5%
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	106	48	45,3%
Totale	4.124	2.410	58,4%

Fonte: Agenzia delle Entrate

Valori espressi in milioni di euro.

2.2.2. L'attività effettuata dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Nel corso del 2013 è continuata l'azione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli protesa al potenziamento delle attività di prevenzione e contrasto delle frodi e dei traffici illeciti, coniugata a quella di presidio e deterrenza in settori ad alto rischio fiscale o di preminente interesse per la salute e sicurezza della collettività.

Relativamente ai controlli, particolare attenzione è stata prestata all'aspetto qualitativo, privilegiando quelli potenzialmente più produttivi, anche al fine di assicurare adeguati livelli di recupero di gettito. In particolare, l'attività dell'Agenzia ha riguardato il rafforzamento degli interventi per la prevenzione e il contrasto all'evasione tributaria nel settore dei dazi, dell'IVA intracomunitaria e delle accise, anche mediante lo sviluppo delle attività di intelligence e di analisi dei flussi di traffico e dei rischi connessi. Anche le azioni intraprese nell'ambito di cooperazione con altri organismi, nazionali e sovranazionali, rientrano negli interventi di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extra tributari.

Complessivamente, il volume dei controlli effettuati nel 2013 dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è di 1.429.970, sostanzialmente in linea rispetto sia a quanto realizzato nel 2012, sia a quanto programmato nel 2013 (1.322.000 controlli). Tale dimensionamento è correlato all'esigenza di garantire un presidio adeguato al volume e alla pericolosità dei flussi commerciali, tenendo conto delle diverse situazioni territoriali e delle aree prioritarie di rischio.

Il livello delle attività di controllo registra un lieve calo in termini di Maggiori Diritti Accertati (MDA) dove si registra una flessione del 4% rispetto al 2012 pur con un incremento del 49% rispetto all'obiettivo atteso nel 2013. Si rileva, inoltre, una diminuzione del 15% (rispetto all'anno precedente) del dato relativo ai maggiori diritti riscossi nel 2013, complessivamente pari a 275 milioni di euro. Di questi, i maggiori diritti riscossi in materia di accise ammontano a 44 milioni di euro (v. Tabella 2.2.13).

Tabella 2.2.13
Attività dell'Agenzia delle Dogane

	2012	2013	Var. %
Verifiche e controlli tributari	1.431.876	1.429.970	0%
Maggiori Diritti Accertati *	1.710	1.641	-4%
Maggiori Diritti Riscossi *	324	275	-15%
	<i>di cui</i>		
Accise *	36	44	22%

Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

* Valori espressi in milioni di euro

Per quanto riguarda la distribuzione dei controlli per tipologia di verifica (v. Tabella 2.2.14), risultano in diminuzione le verifiche IVA effettuate per la riduzione della platea di operatori nei settori Intra e Plafond e l'ulteriore miglioramento delle analisi di rischio che ha consentito di ridurre le verifiche a posteriori, in particolar modo di quelle con accesso, caratterizzate da un impiego particolarmente significativo di risorse.

Tabella 2.2.14
Distribuzione dei controlli per tipologia di verifica

Tipologie di verifiche e controlli	2012	2013	Var. %
Verifiche tecnico amministrative in materia di accise	42.675	44.378	4,0%
Controlli relativi ai passeggeri	39.684	42.720	7,7%
Controlli relativi alle dogane	1.349.517	1.342.872	-0,5%
	<i>di cui</i>		
Verifiche IVA Intracomunitaria	5.333	4.831	-9,4%
Verifiche Plafond	762	715	-6,2%
Revisioni d'accertamento con accesso	3.018	2.916	-3,4%
Verifiche ordinarie	16.326	26.129	60,0%
Controlli allo sdoganamento	957.855	872.048	-9,0%
Controlli anti-contraffazione di iniziativa	19.072	19.480	2,1%
Controlli Feaga	25	25	0,0%
Controlli AEO	547	778	42,2%
Altri controlli	346.579	415.950	20,0%
Totale complessivo	1.431.876	1.429.970	-0,1%

Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Si osserva che i maggiori diritti accertati per le verifiche IVA (Intra e Plafond) hanno avuto un decremento nel 2013 attestandosi a circa 898,4 milioni di euro (il 54,7% dei maggiori diritti accertati complessivamente) rispetto ai 1.165 del 2012 (v. Tabella 2.2.15).

Tabella 2.2.15**Distribuzione dei Maggiori Diritti Accertati nel 2013 per tipologia di controllo**

Tipologia di controlli	MDA *	% sul totale
Verifiche IVA Intracomunitaria	810,3	49,4
Verifiche Plafond	88,1	5,4
Revisioni d'accertamento con accesso	8,4	0,5
Controlli ai depositi	0,3	0,0
Altre verifiche ordinarie con accesso	26,4	1,6
Altri controlli in ufficio	250,7	15,3
Verifiche Accise	456,9	27,8
Totale	1.641,1	100

Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Le somme di colonna possono differire dal totale per arrotondamenti

* Valori espressi in milioni di euro

Esaminando la redditività delle verifiche IVA, attestata dai maggiori diritti accertati medi, si riscontra un sensibile decremento sia per le verifiche Intra che per le verifiche Plafond. Nel complesso, la remuneratività media delle verifiche IVA, rappresentata dal rapporto tra i maggiori diritti accertati e le verifiche con esito positivo, risulta nel 2013 di 390.438 euro. Tale valore risulta in diminuzione rispetto al corrispondente dato 2012 (572 mila euro), ma in aumento rispetto al risultato atteso (pari a 181 mila euro).

Tabella 2.2.16**Maggiori Diritti Accertati medi in ambito IVA**

Tipologia	MDA media		
	2012	2013	Var.%
Verifiche Intra	583	421	-28%
Verifiche Plafond	522	234	-55%

Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Valori in migliaia di euro

Per quanto attiene alle verifiche doganali, si rileva un sostanziale miglioramento per le verifiche tecnico amministrative in materia di accise. Risulta in forte aumento (otto punti percentuali) il tasso di positività medio delle verifiche IVA (v. Tabella 2.2.17).

Tabella 2.2.17**Positività delle verifiche doganali e accise**

Tasso di positività delle verifiche	2012	2013
Tecnico amministrative accise	48,7%	52,4%
Doganali con accesso	26,7%	27,8%
Verifiche Intra	31,8%	39,8%
Verifiche Plafond	44,8%	52,6%

Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

L'Agenzia è competente, in via esclusiva, alla gestione delle accise che assicurano un gettito erariale pari a circa 45 miliardi di euro l'anno (di cui circa 11 miliardi relativi al settore tabacchi).

Nel 2013 l'attività di controllo nel settore delle accise (oli minerali, energia elettrica, alcoli) è stata svolta attraverso circa 44.000 controlli, con un tasso di positività del 52,4% che ha consentito il recupero di circa 457 milioni di euro.

Il progressivo affinamento, anche in questo settore impositivo, dell'analisi dei rischi quale strumento per la selezione dei controlli ha permesso di conseguire risultati via via crescenti in termini di positività.

Dal 1° gennaio 2011 la circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo avviene esclusivamente con il documento amministrativo elettronico (e-AD) che consente anche di tracciare in tempo reale i trasferimenti di tali prodotti sia in ambito nazionale che comunitario, con conseguente maggiore efficacia anche nei controlli simultanei con gli Stati membri. In tale settore, infatti, i rischi di frode sono da ricondurre, fundamentalmente, sul piano nazionale a quei prodotti che beneficiano di agevolazioni se destinati a particolari utilizzi o che sono posti fuori campo impositivo, vista la possibilità di distrazione del prodotto da un utilizzo ad aliquota ridotta ad uno maggiormente tassato e, sul piano comunitario, agli artifici compiuti per simularne l'immissione in consumo negli Stati membri che adottano una fiscalità di maggiore favore procedendo, nella realtà, a contrabbandare i prodotti stessi negli Stati ad imposizione più elevata.

Poiché la vigente operatività consente al mittente e al destinatario delle merci di scambiare messaggi, concernenti la movimentazione dei prodotti in sospensione delle accise, previa convalida delle rispettive autorità nazionali competenti, il sistema informatizzato integrato permette ora la tracciabilità e la simultanea sorveglianza dei movimenti di prodotti ad alta incidenza fiscale, quali quelli sottoposti ad accisa, tanto nei trasferimenti all'interno di ciascuno stato membro dell'Unione, quanto nella circolazione intracomunitaria.

L'Agenzia delle Dogane ha mantenuto alto il livello di attenzione sulla prevenzione e la repressione del fenomeno fraudolento della sottofatturazione. Infatti, uno dei filoni più interessanti perseguiti dall'Agenzia negli ultimi anni, anche per i riflessi in materia di recupero del gettito, è stato quello di migliorare il controllo del "valore" indicato nella dichiarazione doganale per le merci importate, onde accertare i casi di fraudolenta sottostima di tale elemento (c.d. contrabbando mediante "sottofatturazione"), spesso associata alla produzione di documentazione falsa all'atto della presentazione della dichiarazione doganale, con evidenti riflessi in materia di evasione, oltre che dei dazi e dell'IVA all'importazione, anche dell'IVA nazionale e delle imposte sui redditi determinabili in relazione ai successivi passaggi "interni" della merce, molto spesso veicolata attraverso movimentazioni fiscalmente non dichiarate.

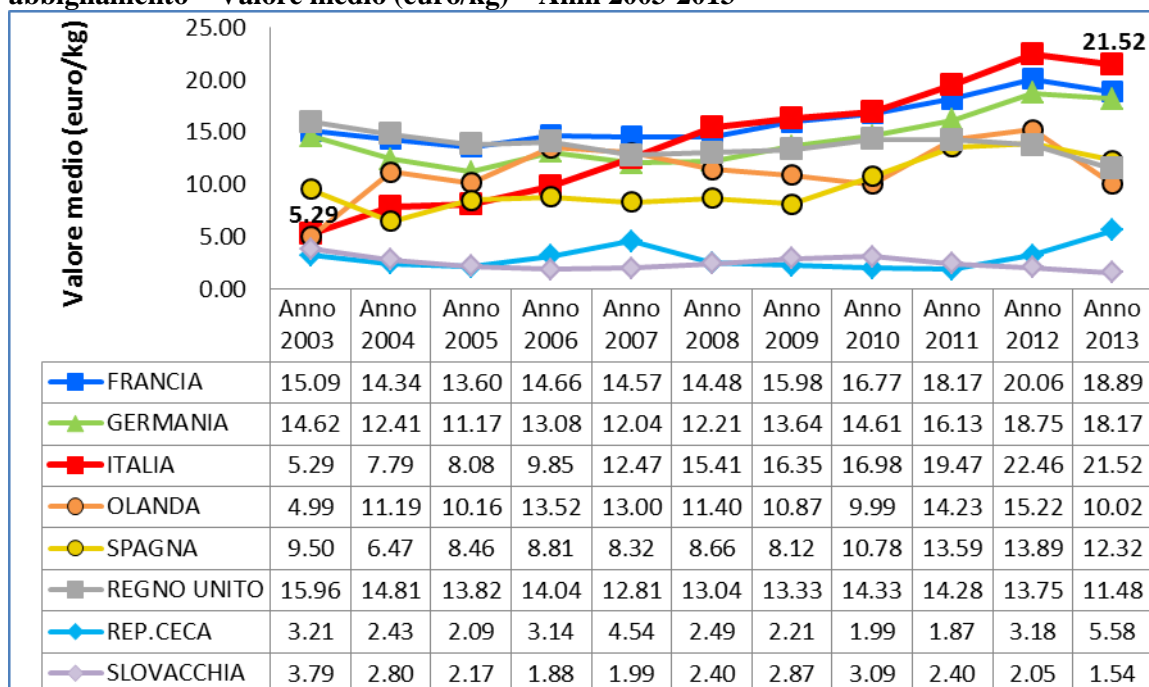
I risultati dell'attività di contrasto del fenomeno della sottofatturazione, sviluppati in particolare a partire dal 2005 dall'Agenzia, sono stati notevoli.

Il più importante risultato prodotto dal rafforzamento dei controlli in questa specifica tipologia di frode è stato l'innalzamento dei valori medi dichiarati all'importazione per kg di merce, in particolare nei settori e dai Paesi a più rilevante rischio di frode (abbigliamento, calzature, borse, ecc. importati dalla Cina) che sono appunto i prodotti tradizionali del made in Italy. Il grafico sottostante illustra (prendendo il solo dato dell'import di abbigliamento dalla Cina) il valore medio per Kg dal 2003 al 2013; tale

valore è aumentato da circa 5,3 euro a circa 21,52 euro, anche in assenza, nel periodo in esame, di alcun particolare fattore inflattivo nel commercio Cina-Italia.

Figura 2.2.1

Importazioni di origine cinese dei principali paesi UE – Indumenti ed accessori di abbigliamento – Valore medio (euro/kg) – Anni 2003-2013



I risultati, diretta conseguenza di tale incremento, sono stati: maggiori entrate per dazi ed IVA nel periodo 2005-2013, nei soli settori dell'abbigliamento, calzature e borse importate dalla Cina, per circa 5,3 miliardi di euro; l'immissione in consumo di merci che hanno pagato una quantità quadrupla di dazi ed IVA all'importazione.

Oltre ai risultati sopra indicati vanno considerati i seguenti ulteriori elementi: i) il sequestro di circa 53,6 milioni di pezzi (capi di abbigliamento, paia di scarpe, borse, ecc.) nel periodo 2005-2013; ii) la presentazione all'autorità giudiziaria nel biennio 2009-2013 di 632 notizie di reato per contrabbando; iii) maggiori diritti accertati nei verbali di contrabbando per sottofatturazione, dal 2005 al 2013, per circa 412 milioni di euro, sanzioni incluse. Altro rilevante effetto di tale forte attività di contrasto della dogana italiana è stato, lo spostamento in altre dogane comunitarie di flussi in importazione di tali tipologie di merce.

Per quanto concerne, invece, l'attività di controllo del traffico di valuta si rileva un miglioramento nelle capacità di contrasto alle frontiere degli illeciti valutari, connessi al trasporto al seguito dei passeggeri internazionali di denaro contante, così come definito dall'art. 1, d.lgs. n. 195/2008. Gli incrementi delle violazioni sono particolarmente evidenti dal confronto dei dati di riferimento 2013/2012 che danno prova, a risorse immutate, del costante innalzamento della capacità di contrasto, accompagnata da performance amministrative significative per la crescita numerica delle violazioni riscontrate.

L'attuale presidio nazionale di controllo ha prodotto i seguenti complessivi risultati, che vengono esposti nel dettaglio. In ordine alla rilevazione di 5.143 violazioni agli obblighi

dichiarativi, di cui al d.lgs. n. 195/2008, si fa presente che: i) 4.943 violazioni sono state definite con oblazione (il 96% del totale), relativamente a complessivi € 73.056.202 trasportati al seguito, di cui €23.262.202 non dichiarati, con riscossione di € 2.808.165; ii) 200 violazioni sono state oggetto di sequestro (il 4% del totale), relativamente a complessivi € 90.243.942 trasportati al seguito, di cui € 88.290.742 non dichiarati, oggetto di sequestro nella misura di €45.773.162.

In ordine a violazioni di natura penale, si fa presente che sono state redatte 7 informative di reato inviate all'Autorità Giudiziaria, con sequestro penale di €726.815. In ordine ad altre violazioni/segnalazioni, di natura amministrativa, si fa presente che sono state realizzate: i) 345 segnalazioni agli Uffici delle entrate (violazione Legge sul bollo/possibili altre violazioni di natura tributaria); ii) 183 segnalazioni alle Ragionerie Territoriali dello Stato, per violazioni al d.lgs. n. 231/2007; iii) 6 segnalazioni all'Unità di Informazione finanziaria per l'Italia (violazioni/segnalazioni relative alle movimentazioni al seguito di oro, di cui alla Legge n. 7/2000); iv) 5 rilevazioni, per violazione delle disposizioni di cui al d.lgs. 195/2008, constatate a posteriori e nell'ambito di verifiche fiscali (verifiche IVA intracomunitaria / innesco CLO). Il ricorso all'istituto dell'oblazione nell'anno 2013 ha riguardato il 96% delle violazioni accertate (il 95% nel 2012, il 98% nel 2011 ed il 95% nel 2010).

Box 2.1: Contrasto all'evasione e alle attività illegali della ex AAMS

La necessità di affinare e calibrare le strategie di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla base di preliminari analisi del rischio di evasione, è stata sempre più avvertita anche con riferimento agli illeciti doganali.

In materia di **tabacchi** l'Agenzia ha sviluppato attività dirette a contrastare l'evasione delle imposte, in uno stretto coordinamento con la Guardia di Finanza che si è sviluppato in special modo per il controllo del mercato interno.

Tabacchi - Attività di contrasto al contrabbando nel territorio nazionale

VERBALI		VEICOLI SEQUESTRATI		VEICOLI IN DEPOSITO	
2012	2013	2012	2013	2012	2013
3.208	3.252	160	80	78	32

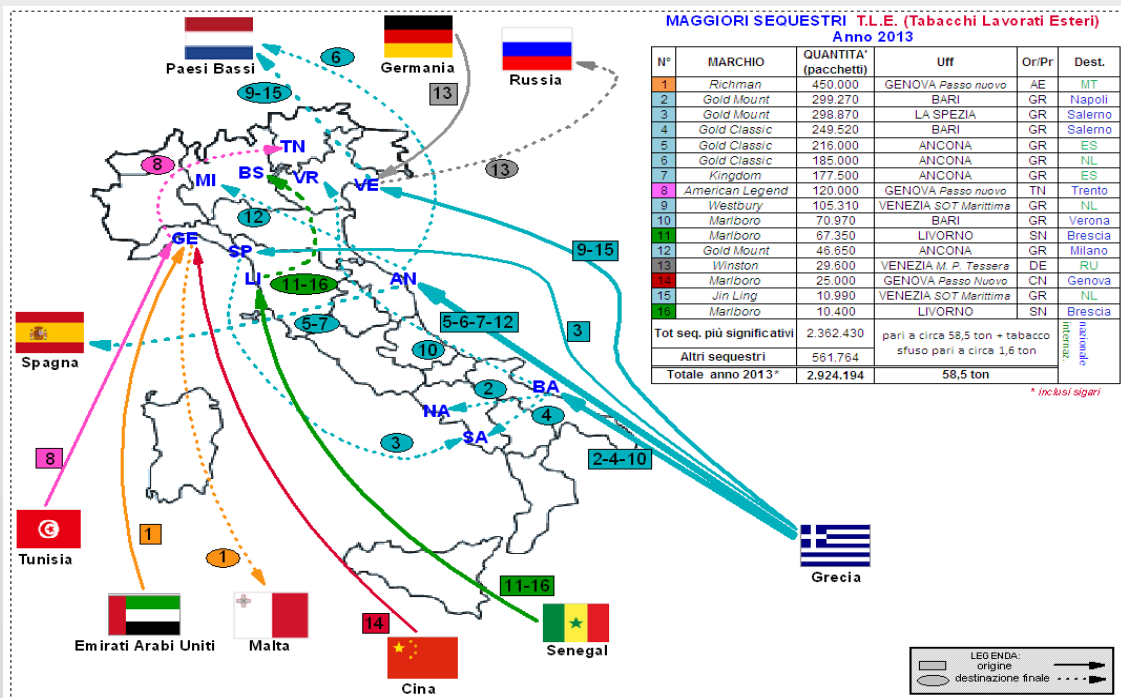
Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Il contrasto alle attività illecite si traduce peraltro in ingenti sequestri operati, in questi ultimi anni, negli spazi doganali, da parte delle dogane italiane, in particolar modo da quelle "marittime" quali, principalmente, Napoli, Gioia Tauro, Ancona, Cagliari, Venezia, Genova e Bari. Negli ultimi anni, infatti, i maggiori sequestri di TLE avvengono soprattutto in spedizioni da paesi dell'est asiatico, balcanici e medio-orientali quali principalmente Cina, Grecia, Albania, Bulgaria Emirati Arabi ed Egitto. Nell'anno 2013, sono stati sequestrati 58,5 tonnellate di TLE e, come è possibile desumere dal grafico seguente, la Grecia ha assunto un ruolo principale quale provenienza a rischio per il TLE in contrabbando in quanto Paese di transhipment delle spedizioni più che di luogo di produzione. Nel corso dell'anno 2013 sono stati sequestrati per contrabbando circa 2,9 milioni di pacchetti di sigarette (-76,3% rispetto al 2012²⁴) e circa 1,6 ton. di tabacco sfuso. La fortissima riduzione di sequestri nel corso del 2013 evidenzia come il sistema dei controlli doganali in Italia comincia a produrre effetti rilevanti anche nel settore del contrabbando di tabacchi (un fenomeno già comparso nel 2012 nel settore dell'abbigliamento e delle calzature contraffatte). Ovviamente non è automatico dedurre da tale dato la riduzione tout court del contrabbando, essendo possibile, come già avvenuto peraltro in altri settori, il verificarsi di importanti distorsioni nell'ingresso di merci illecite presso altri porti comunitari.

Dall'analisi dei dati si nota che i maggiori sequestri in termini quantitativi (numero di pacchetti) sono stati realizzati a Genova (circa il 22,3% del totale), ad Ancona (22,1%), a Bari (21,9%), a La Spezia (10,2%), a Milano Malpensa (4,2%), a Venezia (4,1%), a Livorno (2,8%), a Roma Fiumicino (1,7%), Palermo (1,6%), Venezia aeroporto (1,3%) e a Bergamo Orio al Serio (1,3 %). L'analisi dei flussi dei principali sequestri evidenzia che essi sono stati effettuati lungo la costa adriatica (Venezia, Ancona e Bari) principalmente con provenienza Grecia, nei porti Liguri di La Spezia con provenienza Grecia e di Genova con provenienza Emirati Arabi Uniti e Cina, nel porto di Livorno con provenienza Senegal, nel porto di Civitavecchia con provenienza Tunisia e negli aeroporti di Roma Fiumicino e Milano Malpensa con provenienza Egitto. Inoltre si segnala, un flusso proveniente dall'Ucraina con destinazione Belgio e scalo di transito in Lombardia (Malpensa – Orio al Serio). Il porto di Ancona risulta essere un punto centrale di smistamento per i tabacchi sia destinati al mercato italiano (Milano, Piacenza e Napoli) sia al mercato degli altri Paesi europei (Spagna e Germania). Il porto di Genova, infine, è quello che ha fatto registrare il principale sequestro (circa 450 mila pacchetti) con provenienza Emirati Arabi Uniti e destinazione Malta.

²⁴ La variazione rispetto al 2012 risulta essere del -72,1% considerando anche i tabacchi solo contraffatti (circa 520 mila pacchetti marchio "Palace" e "West") per un totale di circa 3,4 milioni di pacchetti.

Maggiori sequestri TLE. Anno 2013



Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è stata anche fortemente impegnata, unitamente ad altri organi (Guardia di Finanza, Carabinieri, Polizia di Stato, SIAE), ai fini di un sempre più incisivo contrasto di ogni fenomeno illegale nel comparto del gioco. L'affinamento delle metodologie e la diversificazione delle attività sottoposte a controllo nel 2013 hanno comportato un incremento delle risorse e dei tempi utilizzati per ciascuna verifica con una conseguente lieve flessione, rispetto al 2012, del numero degli esercizi sottoposti a controllo. L'effetto di deterrenza di tale attività e la maggiore sicurezza degli apparecchi da intrattenimento di seconda generazione sono sicuramente riscontrabili nella riduzione delle violazioni di natura tributaria con conseguente diminuzione dell'imposta evasa accertata. E' rimasto invece sostanzialmente stabile il numero di violazioni non tributarie che ha comportato un aumento delle sanzioni amministrative irrogate.

Controlli nel comparto del gioco svolti da ADM

	2012	2013
Esercizi Controllati	27.376	23.132
Violazioni Penali	530	584
Persone Denunciate all'A.G.	528	530
Sequestri Penali	281	243
Violazioni Amministrative AAMS	1.740	3.176
Violazioni Amministrative No AAMS	1.232	530
Persone Segnalate	1.796	1.624
Misure Cautelari	1.017	1.077
Sanzioni Irrogate AAMS	5.591	6.641
Imposta Accertata	42.621.784	22.364.070
Importo Sanzioni Amministrative	20.107.447	20.840.073
N. Atti Accertamento	2.139	2.457
Importo Sanzioni Tributarie	21.701.666	28.119.516

Fonte: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

2.2.3. L'attività effettuata dalla Guardia di Finanza

La strategia operativa della Guardia di Finanza per il 2013²⁵, in sostanziale continuità con quelle delle annualità precedenti, è stata finalizzata a conseguire l'obiettivo di un effettivo recupero delle entrate erariali evase e di un sempre più efficace contrasto ad ogni forma di illegalità, potenzialmente lesiva non soltanto del bilancio dello Stato ma anche della leale concorrenza fra gli operatori economici.

Nel 2013 sono state confermate le linee d'indirizzo e le iniziative volte a rafforzare la lotta ai fenomeni evasivi più pericolosi, quali l'economia sommersa, le frodi e l'evasione internazionale, mediante l'ulteriore innalzamento del livello qualitativo delle attività di controllo²⁶ e l'adozione di moduli operativi snelli e flessibili, che hanno consentito di destinare le risorse recuperate al rafforzamento dell'attività a contrasto dei citati fenomeni evasivi.

L'azione del Corpo si contraddistingue per il ricorso alle peculiari metodologie proprie di una forza di polizia, tra le quali assume rilievo l'approccio trasversale nella lotta all'evasione fiscale. Tale impostazione comporta che gli interventi ispettivi non sono limitati alla scoperta di basi imponibili sottratte a tassazione, ma sono finalizzati a cogliere tutti gli altri illeciti economico-finanziari che a queste sono connessi, come, ad esempio, il riciclaggio e il reimpiego dei proventi da evasione, l'emissione di fatture false per beneficiare indebitamente di fondi pubblici, l'illecito trasferimento di capitali all'estero o la commissione di reati di borsa.

Infatti, questi fenomeni non possono essere scoperti mediante il mero esame della contabilità, ancorché attento ed approfondito, ma solo attraverso l'esecuzione di complesse indagini di polizia giudiziaria, la ricostruzione dei flussi finanziari ed il ricorso alle tecniche investigative proprie di una forza di polizia.

In questa prospettiva, la Guardia di Finanza è l'unico organo di polizia giudiziaria con competenze specialistiche in campo tributario e, come tale, in grado di esaminare in modo globale gli illeciti economico-finanziari, attraverso il combinato esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e di polizia tributaria. Per tale ragione, al Corpo è attribuita la funzione di "polo gravitazionale" degli elementi informativi comprovanti violazioni tributarie: da un lato, le altre forze di polizia, gli organi di vigilanza e la stessa magistratura penale, civile ed amministrativa sono tenuti a comunicare alla Guardia di Finanza, ai sensi dell'art 36 del D.P.R. n. 600/1973, i fatti che possono configurarsi

²⁵ Con l'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche per il 2013, il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha assegnato alla Guardia di Finanza il compito di contribuire all'attuazione della priorità riguardante l'*"ulteriore rafforzamento della lotta all'evasione e all'elusione fiscale, con misure di contrasto ai fenomeni dei paradisi fiscali e degli arbitraggi fiscali"*.

Coerentemente con questa missione, la Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione per il 2013 ha demandato al Corpo l'obiettivo strategico di *"prevenire e reprimere l'elusione e l'evasione fiscale in tutte le loro manifestazioni"*,

²⁶ Per qualità degli interventi si intende la capacità delle attività ispettive di tradursi in un effettivo recupero dell'evasione fiscale. In tale prospettiva sono state emanate direttive volte a:

- mirare gli obiettivi di verifica su contribuenti selezionati attraverso l'azione d'*intelligence*, l'analisi di rischio ed il controllo economico del territorio;
- assicurare il coordinamento con l'Agenzia delle Entrate prima di formulare rilievi nei casi connotati da incertezza normativa, ovvero fondati su interpretazioni di norme o su disconoscimenti di effetti fiscali di operazioni ritenute elusive o abusive, nonché in quelli di obiettiva e particolare complessità o in cui siano coinvolti più soggetti aventi sede in più Regioni o soggetti esteri e, infine, nei casi riguardanti verbalizzazioni per eccezionali importi;
- garantire una costante e diffusa aggressione dei patrimoni dei responsabili dei reati tributari.

La finalità di migliorare la qualità e l'efficienza degli interventi ispettivi viene perseguita anche nell'ambito dei controlli finalizzati a riscontrare il corretto rilascio degli scontrini e delle ricevute fiscali.

come violazioni tributarie di cui vengono a conoscenza nel corso della propria attività istituzionale; per altro verso, il Corpo costituisce l'unica "finestra di collegamento" fra indagini di polizia giudiziaria ed accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, in quanto, "previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, ... utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria", ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 63 del D.P.R. n. 633/1972.

A tale proposito, le direttive operative impartite sono volte a valorizzare tutti gli elementi indicativi di violazioni tributarie acquisiti nel corso di indagini di polizia giudiziaria, degli approfondimenti delle segnalazioni per operazioni sospette ai fini antiriciclaggio, dei controlli sulla circolazione transfrontaliera di capitali, delle indagini a contrasto delle frodi nel settore della spesa pubblica, nonché delle segnalazioni provenienti da altri soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di attività ispettive o di vigilanza e di quelle inoltrate dai Comuni, Province, Regioni ed altri Enti.

Al fine di perseguire l'obiettivo strategico assegnato alla Guardia di Finanza, nel corso del 2013 sono stati eseguiti oltre 622mila verifiche²⁷, controlli²⁸ e controlli strumentali²⁹ nei confronti di contribuenti di minori³⁰ e rilevanti dimensioni³¹ e nel settore dei monopoli statali e della lotta al gioco illecito, come si evince dalla seguente tabella:

Tabella 2.2.18
Lotta all'evasione – verifiche e controlli

	2013	2014 (gen-apr)
Verifiche fiscali e controlli di 2 ^a fascia di volume d'affari ai fini II.DD. e IVA	6.191	1.475
Esecuzione di verifiche di 1 ^a e 3 ^a fascia di volume d'affari ai fini II.DD. e IVA, controlli ai fini II.DD. e IVA e controlli strumentali	584.495	197.454
Altre verifiche e controlli	22.351	4.070
Esecuzione di controlli nel settore monopoli statali, giochi e scommesse	9.151	3.671

Fonte: Guardia di Finanza

I dati relativi al 2014 sono aggiornati al 12 maggio 2014.

Valori espressi in milioni di euro

Le attività condotte hanno consentito di individuare nel 2013 oltre 52 miliardi di euro di basi imponibili (ricavi/compensi non dichiarati e costi/spese non deducibili) non dichiarate ai fini II.DD. e di circa 5 miliardi di IVA dovuta e/o non versata.

²⁷ Per verifiche si intende l'attività finalizzata ad acquisire e comunicare all'autorità amministrativa titolare del procedimento di accertamento delle imposte e di applicazione delle sanzioni dati, elementi e notizie utilizzabili per la determinazione di basi imponibili fiscalmente rilevanti e delle imposte, nonché per l'irrogazione delle sanzioni, mediante l'esercizio di potestà ispettive incisive e penetranti.

²⁸ Il controllo consiste in un'attività ispettiva limitata al riscontro di un singolo atto di gestione, avente riflessi sulla determinazione della base imponibile, sulla quantificazione dell'imposta o sugli altri obblighi fiscali gravanti sui contribuenti, ovvero alla constatazione di irregolarità specificamente definite.

²⁹ Sono i controlli sul rilascio dello scontrino e della ricevuta fiscale, sulla circolazione delle merci su strada e sul possesso di beni indicativi di alta capacità contributiva.

³⁰ Sono contribuenti di rilevanti dimensioni quelli che nell'ultimo periodo d'imposta hanno dichiarato un volume d'affari superiore a 100.000.000 euro.

³¹ Sono contribuenti di minori dimensioni quelli che nell'ultimo periodo d'imposta hanno dichiarato un volume d'affari non superiore a 5.164.568 euro.

Nel corso del primo quadrimestre del 2014, inoltre, sono stati individuati 21,6 miliardi di basi imponibili e 2 miliardi di IVA dovuta e/o non versata.

Tabella 2.2.19
Risultati dell'attività della Guardia di Finanza nel 2013

	2012	2013	Var %	2014 (gen-apr)
Basi imponibili II.DD.	56.138	52.030	-7,3%	21.686
Ritenute operate e non versate	562	580	3,2%	71
IVA dovuta/non versata	4.783	4.992	4,4%	2.009
Basi imponibili IRAP	33.279	25.089	-24,6%	8.882

Fonte: Elaborazioni Dipartimento delle Finanze su dati Guardia di Finanza
Valori espressi in milioni di euro

Anche nel 2013 si è confermata la diffusione dell'economia sommersa, nella duplice forma dell'evasione totale³² e dello sfruttamento della manodopera irregolare o "in nero". Sono stati individuati 8.315 evasori totali, rilevando circa 29,8 miliardi di maggiori basi imponibili ai fini II.DD., di cui 13,7 afferenti anche a fenomeni di fiscalità internazionale, e 2,2 miliardi di IVA dovuta e/o non versata.

Tabella 2.2.20
Economia sommersa

	2012	2013	Var %	2014 (gen-apr)
Numero Evasori totali	8.617	8.315	-3,5%	2.451
Maggiori basi imponibili ai fini II.DD.*	34.458	29.826	- 13,4%	15.558
Iva dovuta e non versata*	2.472	2.193	-11,3%	1.092

Fonte: Elaborazione Dipartimento delle Finanze su dati Guardia di Finanza
**Valori espressi in milioni di euro*

La maggior parte degli evasori totali (8.047) è stata scoperta nel corso delle verifiche e dei controlli nei confronti dei contribuenti di minori dimensioni, mentre relativamente ai soggetti di medie e di rilevanti dimensioni quelli scoperti nel 2013 sono pari, rispettivamente, a 252 e a 16.

Nella tabella seguente viene riportata la distribuzione degli evasori totali per settore economico:

³² L'evasione totale è posta in essere da chi, pur svolgendo di fatto attività d'impresa o di lavoro autonomo, non presenta le dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, spesso omettendo di denunciare l'attività e restando quindi del tutto sconosciuto al fisco.

Tabella 2.2.21**Distribuzione “evasori totali” – controlli 2013 – per settore economico**

	%
Commercio all’ingrosso ed al dettaglio	22,5
Costruzioni	20,5
Attività manifatturiere	8,5
Attività professionali, scientifiche e tecniche	6,1
Trasporto e magazzinaggio	4,2
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	4,3
Altri settori economici	33,9

Fonte: Guardia di Finanza

Nel 2013 è, inoltre, proseguita l’azione di contrasto al lavoro sommerso mediante un approccio trasversale volto a colpire tutte le manifestazioni di illegalità connesse a questo fenomeno (evasione fiscale, frodi, produzione e commercio di marchi contraffatti, immigrazione clandestina) che ha portato alla scoperta di 27.605 lavoratori irregolari o in nero e la verbalizzazione di 5.338 datori di lavoro³³.

Per quanto riguarda l’attività di repressione delle frodi fiscali, compreso i reati che comportano la denuncia all’Autorità Giudiziaria³⁴, particolare rilievo hanno assunto le indagini e verifiche in ambito IVA volte a contrastare fenomeni fraudolenti quali le c.d. “frodi carosello”³⁵, con una IVA evasa scoperta di oltre 2 miliardi di euro³⁶.

L’azione di contrasto all’evasione fiscale internazionale, che si innesta nel quadro del piano di lotta ai paradisi fiscali, ha evidenziato che l’incidenza dei fenomeni illeciti di portata transnazionale rispetto all’evasione complessiva scoperta nel settore delle imposte sui redditi è pari a circa il 29%. In questo settore, l’attività d’intelligence e di analisi di rischio sono mirate ad individuare contribuenti italiani che detengono all’estero capitali, investimenti e attività finanziarie non inserite nel quadro RW delle dichiarazioni dei redditi, nonché persone fisiche e società che hanno fittiziamente trasferito la residenza all’estero o che hanno eseguito transazioni ed operazioni finanziarie con operatori economici dislocati in paradisi fiscali.

³³ Il settore che ha visto il maggior numero di datori di lavoro verbalizzati per l’impiego di manodopera irregolare o in nero risulta quello dei servizi di alloggio e ristorazione (32,91% dei casi), seguito dal settore del commercio all’ingrosso e al dettaglio e riparazione di autoveicoli e motocicli (19,73% dei casi)

³⁴ Nel 2013 sono stati denunciati, nell’ambito dell’attività di contrasto alle frodi fiscali, 12.726 soggetti e accertati 13.401 reati tributari di cui di cui oltre il 79% riguarda gli illeciti più gravi di emissione di fatture per operazioni inesistenti e dichiarazione fraudolenta, omessa dichiarazione e occultamento di documentazione contabile.

³⁵ Si tratta di frodi perpetrate mediante “società cartiere” o “missing traders”, vale a dire imprese prive di struttura che acquistano le merci da altri Paesi comunitari in sospensione d’IVA, le rivendono ai reali destinatari applicando questa imposta, ma poi omettono di versarla all’Erario e spariscono dopo poco tempo.

³⁶ I settori economici con maggiore diffusione di frodi Iva, dalle verifiche effettuate, risultano il commercio all’ingrosso (33% dei casi) e costruzioni ed edilizia (21%).

Tabella 2.2.21
Risultati della lotta all'evasione internazionale

	2013	2014 (gen-apr)
Maggiori basi imponibili ai fini II.DD., di cui per:	15.151	10.277
- Esterovestizione della residenza di persone fisiche e società	8.140	6.288
- Stabili organizzazioni occulte di società estere	5.548	3.643
- Transfer pricing	846	279
- Altre manovre evasive ed elusive	616	67

Fonte: Guardia di Finanza
Valori in milioni di euro

I Paesi in cui risultano i principali casi di evasione fiscale internazionale scoperti dalla Guardia di Finanza nel 2013, prendendo in considerazione l'ammontare della base imponibile lorda scoperta, sono Lussemburgo (24% dei casi) e Svizzera (13%).

Anche l'azione svolta dalla Guardia di Finanza a tutela del monopolio statale sui giochi e sulle scommesse rientra nell'ambito delle funzioni di prevenzione e repressione delle violazioni in danno del bilancio nazionale, atteso che i fenomeni di abusivismo e clandestinità nel settore determinano inevitabili ricadute sul piano dell'imposizione fiscale.

L'attività di contrasto ai diversi fenomeni illeciti connessi al gioco amministrato è basata su un approccio trasversale, volto non solo a contrastare l'evasione fiscale, ma anche a tutelare il mercato dai tentativi di infiltrazioni della criminalità organizzata ovvero condotte di riciclaggio di denaro "sporco" e proteggere i consumatori da proposte di gioco insicure e pericolose.

Nel 2013, la Guardia di Finanza ha eseguito 9.471 interventi, individuando basi imponibili sottratte a tassazione per 937.876 euro ai fini del prelievo erariale unico e di 122.048.232 euro ai fini dell'imposta unica sulle scommesse.

Sul fronte della lotta al contrabbando, la Guardia di Finanza svolge, nel quadro della più ampia missione di polizia economico-finanziaria, autonome funzioni di controllo doganale a presidio dei confini comunitari, anche sul mare, nella lotta ai traffici illeciti e nella repressione delle violazioni concernenti i tributi doganali, nonchè esercita una diffusa azione di controllo mediante presidi di vigilanza statica presso tutti i porti, aeroporti e valichi di confine e un sistema di vigilanza dinamica che estende la rete dei controlli all'interno del territorio nazionale, con finalità preventive e repressive.

Il dispositivo è ulteriormente arricchito dalle investigazioni che mirano ad individuare le organizzazioni che in Italia e all'estero gestiscono i traffici illeciti e a sottoporre a sequestro i profitti dalle stesse conseguiti.

Nel 2013 il Corpo ha eseguito 5.399 interventi che hanno consentito di denunciare 5.350 soggetti e di riscontrare tributi doganali evasi per 104,7 milioni di euro.

Nella lotta alle frodi nel settore delle accise e dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, le linee strategiche sono dirette a contrastare in maniera mirata ed incisiva alcune fenomenologie illecite ritenute maggiormente insidiose sulla base dell'esperienza maturata sul territorio, quali le frodi sugli scambi intracomunitari, con particolare riguardo a quelle relative agli oli lubrificanti, e le fittizie esportazioni di prodotti.

L'attività della Guardia di Finanza è altresì finalizzata ad arginare le violazioni riconducibili alla commercializzazione di prodotti esenti o agevolati, per i quali l'evasione d'imposta viene perpetrata distraendo tali merci dall'uso dichiarato verso altri impieghi esclusi dal beneficio fiscale, nonché di prodotti alcolici.

Nel 2013 sono stati eseguiti 4.183 interventi, che hanno consentito di individuare 144.791.792 euro di tributi evasi.

Capitolo 3. Strategie di Contrasto dell'Evasione Fiscale

3.1. Indirizzo strategico generale

Gli Atti di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2013-2015 e 2014-2016 dei Ministri dell'Economia e delle Finanze *pro tempore*, hanno individuato nella prevenzione e nel contrasto all'evasione e all'elusione fiscale una delle rilevanti priorità politiche di cui l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto nello svolgimento delle proprie attività istituzionali.

L'attività del 2014 è improntata al miglioramento qualitativo dell'efficacia repressiva dei comportamenti evasivi, al fine di indurre l'aumento di comportamenti fiscali virtuosi con l'obiettivo di raggiungere, tramite entrambe le leve, il miglioramento della maggiore propensione all'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti (*tax compliance*).

Occorre tuttavia tener presente che nel quadro attuale, con le risorse disponibili e la dispersione di interventi derivanti anche da numerose previsioni normative degli scorsi anni, che hanno addirittura vincolato per legge numero e tipologia d'interventi, occorre affrontare il contrasto all'evasione per priorità.

La strategia del controllo sarà quindi improntata ad una significativa selezione delle forme più insidiose di frodi ed evasioni rilevanti, abbandonando rilievi di carattere meramente formale, in coerenza con il dettato normativo della proficuità comparata.

L'impegno è rivolto quindi all'adozione di sempre più affinate metodologie di intervento differenziate per ciascuna macrotipologia di contribuenti (grandi contribuenti e medie imprese, piccole imprese e lavoro autonomo, persone fisiche, enti non commerciali), coerenti con distinti e sempre più mirati sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione, da implementare anche grazie all'utilizzo ancora più strutturato delle banche dati a disposizione dell'Anagrafe tributaria.

Ciò deve consentire di indirizzare l'azione per la realizzazione di una sempre più efficace e persuasiva azione di contrasto dei fenomeni di evasione ed elusione più pericolosi e diffusi e per l'ulteriore miglioramento qualitativo dei controlli, in termini sia di recupero di somme sottratte all'erario, sia di dissuasione a porre in essere comportamenti fiscalmente scorretti, garantendo un'attiva partecipazione dei contribuenti al procedimento di accertamento mediante gli istituti definatori della pretesa tributaria.

Ai fini del miglioramento dell'attività di contrasto all'evasione, assumono particolare rilevanza tutte le forme di contatto e comunicazione con i contribuenti, idonee a migliorare il rapporto con il Fisco, in un'ottica di fiducia, ai fini dell'innalzamento del livello di adempimento spontaneo (c.d. *tax compliance*).

La condivisione, da parte dei cittadini, della strategia fiscale è l'unica strada percorribile per un recupero stabile del *tax gap*; in tale contesto, è rilevante la percezione della correttezza e proporzionalità dell'azione dell'Amministrazione.

La strategia globale, pertanto, inquadra l'obiettivo del miglioramento della *compliance* fiscale in un processo integrato, che parte dall'erogazione dei servizi, si avvale dell'attività di contrasto e determina la certezza della pretesa tributaria mediante la riscossione effettiva.

Relativamente agli ultimi due aspetti, nei paragrafi successivi sono illustrate le principali innovazioni e gli strumenti più rilevanti da mettere in campo per perseguire tale strategia, nell'ottica di un disegno unitario.

L'attività di prevenzione e contrasto sfrutterà le sinergie positive derivanti dalle innovazioni che saranno introdotte nel settore dei servizi al contribuente, come ad esempio, l'adozione della dichiarazione precompilata.

Contributi importanti al contrasto all'evasione e al miglioramento della *compliance* verranno dall'attuazione della delega fiscale (cfr. Paragrafo 1.3). Particolarmente promettenti, in questo contesto e in particolare nel delicato settore dell'IVA, potranno essere gli sviluppi sul fronte della diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi.

La diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, oltre ad essere un formidabile deterrente all'evasione, può comportare concreti vantaggi ai cittadini, a partire dall'inclusione automatica nella dichiarazione precompilata di tutti gli oneri detraibili e deducibili sostenuti. In prospettiva, gli sviluppi sul fronte della tracciabilità potranno comportare l'abbandono di alcuni strumenti risultati inefficaci (come i misuratori fiscali e le ricevute fiscali), con minori oneri per le imprese ed il progressivo abbandono di controlli massivi sul territorio da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Lo sviluppo della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi consentirebbe, oltre a importanti risparmi per le imprese in ragione della riduzione degli adempimenti, un contrasto all'evasione molto più efficace, grazie alla possibilità di effettuare riscontri ed incroci in modalità automatica, particolarmente utili soprattutto sotto il profilo della tempestività. Si aprirebbero prospettive nuove di intervento non solo in termini di repressione, ma anche di prevenzione.

L'uso di strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi, in particolare nelle attività che si rivolgono al consumatore finale, consentirà di rafforzare e perfezionare le funzioni di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo sulla base di più efficaci indici di rischio di evasione.

3.2. Il coordinamento tra gli organi di controllo

Al fine di garantire una sempre maggiore efficacia delle strategie di contrasto dell'evasione, devono essere potenziate le interazioni con le giurisdizioni fiscali estere, le attività realizzate in stretto coordinamento fra gli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria e le sinergie con altre amministrazioni che svolgono attività ispettiva, quali l'INPS, l'INAIL, la SIAE e i Comuni.

Proseguirà, inoltre, l'analisi della qualità dei dati e l'implementazione delle banche dati a disposizione dell'Anagrafe tributaria, nell'ottica di consentire un utilizzo mirato delle informazioni per il contrasto dell'evasione fiscale da parte di tutti gli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del diritto alla privacy.

In particolare, il coordinamento tra l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, anche mediante la condivisione delle analisi di rischio, costituisce un aspetto rilevante ai fini del potenziamento dell'attività di controllo negli specifici comparti.

Al fine di garantire il contrasto dei fenomeni evasivi ed elusivi più complessi, è, altresì, auspicabile la concreta possibilità di utilizzo, da parte dell'Agenzia delle entrate, delle informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa in possesso di Autorità ed enti

in ragione della loro attività di controllo e di vigilanza (Banca d'Italia, Commissione nazionale per le società e la borsa e Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni).

E' parimenti auspicabile l'attuazione della disposizione contenuta nell'art. 11 bis del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, in quanto consentirà non solo di rendere più agevole ed efficace lo svolgimento delle investigazioni finanziarie nell'ambito dei procedimenti civili, penali ed amministrativi, ma anche di contrarre gli oneri finanziari connessi all'esecuzione ed all'inoltro delle richieste della specie agli intermediari.

La norma in esame assume rilevanza strategica per l'ulteriore incremento dell'efficacia dell'azione di contrasto all'evasione fiscale, nonostante nel settore sia già operativa da tempo la procedura delle indagini finanziarie telematiche. Infatti, il miglioramento dell'efficacia dello specifico strumento a seguito dell'attuazione della disposizione è in grado di tradursi in un ulteriore incremento della qualità dell'attività a contrasto dell'evasione fiscale, proprio in considerazione della valorizzazione ai fini tributari degli elementi probatori acquisiti dalla Guardia di Finanza nell'azione di contrasto agli illeciti economico-finanziari.

In base alle esperienze di analisi ed operative finora condotte, si deve ritenere necessario sviluppare ulteriormente e strutturare le dinamiche sinergiche tra le Agenzie e la Guardia di Finanza, secondo quanto previsto dall'art.83 commi 5, 6 e 7 del D.L. 112 del 2008.

In particolare, è indispensabile che le Agenzie e la Guardia di Finanza concordino piani di azione sinergici su aspetti valutati come prioritari, in modo da far convergere e razionalizzare le risorse disponibili sui fenomeni fraudolenti di maggiore impatto, razionalizzando gli interventi e manifestando anche all'esterno la visione unitaria dell'amministrazione finanziaria.

Nei programmi di controllo, è indispensabile suddividere gli obiettivi tenendo conto delle diverse prerogative, funzioni e potenzialità delle Agenzie e della Guardia di Finanza, assicurando, in particolare, che la Guardia di Finanza possa corrispondere anche alle richieste di approfondimento sul territorio formulate dalle Agenzie, con i poteri, i mezzi e le strutture assegnate alla forza di polizia economica direttamente dipendente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Si tratta quindi di passare da un modello che distribuisce gli obiettivi tra le agenzie e la Guardia di Finanza in modo verticale ed uniforme, ad un modello che ripartisca gli incarichi di verifica tenendo conto delle diverse necessità operative e facendo precedere gli interventi sul territorio dall'analisi della situazione e delle notizie disponibili sui soggetti giuridici e persone fisiche oggetto di approfondimento.

Strutturando le attività della "Cabina di Regia" e rendendole stabili durante la fase di programmazione annua di tutti gli interventi delle agenzie e della GdF, si potrà così graduare gli interventi secondo indici di rischio che consentiranno di stabilire quale struttura dell'amministrazione finanziaria possa operare in termini di maggiore efficacia, stabilendo sinergie che consentano adeguato supporto operativo, circolarità delle informazioni all'interno dell'Amministrazione Finanziaria e adeguata valutazione degli esiti degli interventi. Nello stesso ambito appare importante assicurare che le valutazioni sui risultati finali, come sopra condivisi tra le varie componenti dell'Amministrazione, siano riferiti su base annuale, come peraltro già previsto dalla Legge di istituzione della Cabina di Regia, al Ministro dell'Economia e delle Finanze.

3.3. Contrasto alle frodi

L'azione di contrasto alle frodi fiscali, che per natura può potenzialmente riguardare, in modo più o meno marcato, tutte le macrotipologie di contribuenti, deve essere estesa e potenziata per contrastare più adeguatamente quei fenomeni che arrecano, da una parte, un danno diretto alle casse erariali, sia a livello nazionale che comunitario e, dall'altra, generano distorsioni alla libera concorrenza, amplificando la loro portata lesiva in un contesto economico come quello attuale.

Ciò consentirà di essere ancora più incisivi nel contrasto ai fenomeni di frode intracomunitaria, delle false lettere d'intento, delle indebite compensazioni e di nuove e diversificate forme di frodi oggi in fase di progettazione e realizzazione.

Dovranno essere favoriti i programmi di intervento congiunti e simultanei, sia con gli altri organismi di controllo, sia con Autorità fiscali estere per l'effettuazione di controlli multilaterali.

In tale ottica dovranno essere potenziati il ricorso allo scambio di informazioni in ambito comunitario e, in generale, gli strumenti di cooperazione internazionale, con particolare riguardo all'invio di richieste di assistenza amministrativa e di scambi informativi spontanei, nonché all'attivazione dei controlli multilaterali.

Le misure finalizzate al contrasto delle frodi fiscali costituiscono l'asse portante di un'efficace azione di prevenzione e contrasto dell'evasione. Il particolare disvalore economico e sociale dei comportamenti fraudolenti, impone, pertanto, una rinnovata energia, capacità di individuazione tempestiva e adeguata repressione per rispondere con immediatezza al mutabile scenario di riferimento. Per adottare risposte immediate ed efficaci, dovranno quindi essere potenziate le strutture mediante l'individuazione di risorse professionalmente adeguate in ragione della complessità della specifica attività.

3.4. Cooperazione con giurisdizioni estere e contrasto agli illeciti fiscali internazionali

Tra le cosiddette attività trasversali assume rilevanza il ricorso alla cooperazione amministrativa sia con gli Stati membri dell'Unione europea, sia con gli Stati partner dei trattati.

In tale contesto, viene potenziato l'utilizzo degli strumenti della cooperazione internazionale nell'ambito dei controlli fiscali, sia mediante l'attivazione dello scambio di informazioni a richiesta nei confronti delle amministrazioni fiscali estere, sia attraverso la consultazione e l'utilizzo delle informazioni da queste ultime pervenute in via di scambio automatico.

Con riferimento alle prospettive dello scambio automatico, verrà assicurato il massimo contributo per garantire l'efficace e tempestiva messa in opera dei nuovi strumenti in corso di definizione a livello europeo e in ambito OCSE.

Si fa riferimento, in particolare, alla proposta di revisione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, che estende lo scambio automatico di informazioni ai redditi di natura finanziaria non coperti dalla direttiva "risparmio", come recentemente modificata, così da allineare il campo oggettivo di applicazione delle disposizioni comunitarie con lo standard OCSE in materia di scambio automatico (*Common Reporting Standard*).

Uno dei modelli di rilevanza strategica per il contrasto all'evasione fiscale internazionale, mediante lo scambio automatico di informazioni, è costituito dall'accordo con gli Stati Uniti (FATCA - *Foreign Account Tax Compliance Act*), siglato in data 10 gennaio 2014, finalizzato all'acquisizione di elementi di reddito e di patrimonio detenuti da cittadini statunitensi presso istituzioni finanziarie estere, in modo da contrastare le forme di evasione attuata tramite il possesso di ricchezze finanziarie detenute all'estero.

L'Accordo risponde alla duplice esigenza di ridurre gli oneri gravanti sulle istituzioni finanziarie italiane connessi all'implementazione dei flussi informativi previsti dalla disciplina FATCA, nonché di assicurare una tendenziale reciprocità nello scambio di informazioni tra Italia e Stati Uniti.

In base all'Accordo, verranno scambiate a livello statale, su base automatica, ai sensi delle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni, in entrambe le direzioni (da e verso gli Stati Uniti), determinate informazioni che le istituzioni finanziarie forniranno alle rispettive autorità fiscali, con significativi effetti positivi sull'efficacia dell'azione di controllo.

Il modello costituisce una tappa importante nel contrasto all'evasione fiscale internazionale mediante lo scambio automatico di informazioni.

Particolare attenzione sarà dedicata al rafforzamento della collaborazione tra funzionari e alle verifiche fiscali simultanee, anche in ragione del recepimento della citata direttiva 2011/16/UE, con il D. Lgs. 4 marzo 2014, n. 29 e delle novità in materia di presenza negli uffici amministrativi e di partecipazione alle indagini amministrative di funzionari degli Stati membri, laddove viene previsto, in via di reciprocità, una presenza attiva alle verifiche da parte dei funzionari esteri, nonché la possibilità, per i verificatori/accertatori, di utilizzare direttamente le informazioni acquisite in corso di controllo effettuato fuori del territorio dello Stato. Tanto allo scopo di massimizzare la proficuità della collaborazione.

Inoltre, l'esecuzione di verifiche congiunte nei confronti di soggetti appartenenti al medesimo gruppo di imprese assicurerà il coinvolgimento dei contribuenti in una fase preliminare della trattazione tecnica, con possibilità per questi ultimi di instaurare un contraddittorio con entrambe le amministrazioni fiscali, finalizzato a definire gli aspetti fiscali delle operazioni aventi natura transnazionale in sede di accertamento, evitando di dover ricorrere a lunghe e complesse procedure internazionali finalizzate ad evitare doppie imposizioni.

In un'ottica di *compliance*, l'Amministrazione sarà impegnata a coltivare l'istituto del *ruling* di standard internazionale, introdotto nell'ordinamento tributario italiano nel 2003, ma effettivamente avviato nel 2005, che si rivolge a "imprese con attività internazionale" che si trovino a voler definire preventivamente con l'Amministrazione finanziaria italiana: *i*) i metodi di calcolo del valore normale delle transazioni con soggetti collegati; *ii*) l'applicazione a un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione di dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali; *iii*) l'appuramento dell'esistenza di una stabile organizzazione nonché la relativa attribuzione di utili o perdite.

Il *ruling* internazionale si innesta a pieno titolo nel processo di *tax compliance* e contribuisce a garantire certezza giuridica nei rapporti tra le parti e a prevenire fenomeni di evasione, oltre ad attenuare il rischio di doppia imposizione internazionale.

Gli effetti appena descritti risultano amplificati dall'apertura agli accordi bilaterali e multilaterali, introdotti nella prassi nazionale a fine 2010, i quali, in prospettiva, sono

destinati ad essere sviluppati. La stipula di tali accordi prevede il coinvolgimento negoziale delle amministrazioni fiscali estere interessate alle transazioni oggetto della procedura e consegue l'obiettivo della piena eliminazione del rischio di doppia imposizione.³⁷

Con riferimento al contrasto dei fenomeni di illecito fiscale internazionale, consistenti nella sottrazione all'imposizione dei redditi realizzata mediante l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale e l'illecito trasferimento e/o la detenzione all'estero di attività produttive di reddito, il nuovo assetto normativo concernente la materia del c.d. "monitoraggio fiscale" (Decreto Legge n.167 del 1990, significativamente modificato dall'art. 9 della Legge del 6 agosto 2013, n. 97), pur avendo introdotto notevoli semplificazioni per il contribuente, fornisce strumenti più efficaci nel contrasto delle violazioni degli obblighi dichiarativi delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero e dei connessi redditi sottratti a tassazione.

E' stata, in particolare, soppressa la soglia minima di esenzione dall'obbligo dichiarativo ed è stato espressamente posto l'obbligo dichiarativo in capo ai titolari effettivi degli investimenti, con un approccio sostanziale teso a superare le manovre di schermatura attraverso l'utilizzo di strutture opache (cd. *look through*).

In tale contesto, il rafforzamento strutturale dello scambio di informazioni automatico e l'estensione di tale scambio ad una compagine di Stati esteri più ampia dell'attuale (comprendente tra l'altro Stati tradizionalmente meno sensibili a forme di cooperazione internazionale in materia fiscale) costituiscono elementi idonei a generare, per il futuro, un incremento della *compliance* nello specifico settore.

In relazione all'adozione di misure finalizzate all'emersione ed al rientro di capitali detenuti all'estero ed al contestuale potenziamento della lotta all'evasione fiscale, le disposizioni attualmente all'esame del Parlamento, a seguito della soppressione dell'articolo 1 del Decreto Legge 28 gennaio 2014, n. 4, si inseriscono in un contesto in cui, sin dalla primavera del 2009, nell'ambito del G20 (attraverso il *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes*), è stata intrapresa la linea dura contro la "fuga dalle imposte nazionali" ed è stato individuato nello scambio di informazioni fiscali il mezzo determinante per combattere i paradisi fiscali.

Cruciali nel contrasto all'evasione fiscale internazionale sono i progressi nel campo della trasparenza e della cooperazione tra amministrazioni finanziarie. Sotto l'impulso degli sviluppi internazionali, a partire dal G20 di Londra dell'aprile 2009 che ha decretato la fine dell'era del segreto bancario, sono stati avviati diversi negoziati relativi ad accordi fiscali internazionali sullo scambio di informazioni su richiesta. Tali negoziati hanno portato alla conclusione di protocolli di modifica delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, nelle quali è stato inserito un articolo in materia di cooperazione amministrativa basato sull'attuale standard fissato dall'Articolo 26 del Modello OCSE di Convenzione, nonché di TIEA (*Tax Information Exchange Agreements*), parimenti basati sullo standard OCSE.

³⁷ Il dato aggiornato al 30 aprile 2014 evidenzia che dalla data di attivazione dell'istituto sono state presentate complessivamente 199 istanze. Nel periodo 2010-2013 sono stati conclusi 53 accordi.

La composizione dei soggetti istanti per ammontare dei ricavi ha evidenziato un progressivo incremento dei contribuenti che registrano ricavi superiori a 100 milioni di euro che allo stato corrispondono al 66% del totale dei soggetti istanti. I contribuenti con ricavi compresi tra 50 e 100 milioni di euro rappresentano il 22%, mentre quelli con ricavi inferiori a 25 milioni di euro sono il 12%.

Si evidenzia che le transazioni infragruppo oggetto di accordo di *ruling* sono pari a circa 16 miliardi di euro.

Lo scambio di informazioni su richiesta, che ha permesso di superare il segreto bancario, è di fondamentale importanza come strumento di contrasto all'evasione fiscale internazionale, poiché consente alle amministrazioni di beneficiare della collaborazione delle autorità competenti di altri Paesi nell'attività di accertamento su indagini relative a casi specifici. Grazie al superamento dei limiti alla cooperazione posti dal segreto bancario, lo Stato richiesto non può rifiutarsi di fornire allo Stato richiedente le informazioni a motivo del fatto che tali informazioni siano detenute da una banca o altra istituzione finanziaria. Altrettanto importante è il superamento del “*domestic tax interest*”, non essendo più consentito ad uno Stato di rifiutarsi di fornire le informazioni ad uno Stato richiedente a motivo del fatto che lo Stato che ha effettuato la richiesta non abbia necessità di acquisire tali informazioni per i propri fini fiscali.

Sebbene nell'ambito delle informazioni di natura finanziaria si vada affermando lo scambio automatico di informazioni come nuovo standard globale, la cooperazione su richiesta resta di notevole importanza poiché consente di ottenere informazioni specifiche su accertamenti in corso che possono riguardare costruzioni societarie o operazioni finanziarie finalizzate alla evasione fiscale.

In particolare, per quanto riguarda le Convenzioni contro le doppie imposizioni, sono entrati in vigore la Convenzione e relativo Protocollo di modifica con San Marino (Legge di ratifica 19.07.2013, n. 88; entrata in vigore: 03.10.2013), il Protocollo di modifica della Convenzione con Singapore (ratificato con Legge 31.08.2012, n. 157, entrato in vigore il 19.10.2012), il Protocollo di modifica della Convenzione con Mauritius (ratificato con Legge 31.08.2012, n. 166, entrato in vigore il 19.11.2012). In corso o in attesa di ratifica parlamentare sono la Convenzione contro le doppie imposizioni con Hong Kong, firmata il 14.01.2013, il Protocollo di modifica della Convenzione con la Corea del Sud, firmato il 03.04.2012, il Protocollo di modifica della Convenzione con il Lussemburgo, firmato il 21.06.2012, il Protocollo di modifica della Convenzione con il Messico, firmato il 23.06.2011.

Inoltre, sono stati firmati dall'Italia i TIEA (Tax Information Exchange Agreements) con Bermuda, Cayman (firmato il 03.12.2012; DDL di ratifica C. 2090, presentato alla Camera il 12.02.2014), Cook Islands (firmato il 17.05.2011; DDL S. 1217 presentato al Senato il 30.12.2013), Gibilterra (firmato il 04.10.2012; DDL C. 2089, presentato alla Camera il 12.02.2014), Guernsey (firmato il 05.09.2012; DDL C. 2087 presentato alla Camera il 12.02.2014), Isle of Man (firmato il 16.09.2013; DDL C. 2088 presentato alla Camera il 12.02.2014), Jersey (firmato il 13.03.2012; DDL S. 1216 presentato al Senato il 30.12.2013).

L'operatività di tali accordi internazionali richiede la ratifica parlamentare. E' auspicabile pertanto che il Parlamento possa procedere in tempi brevi alla ratifica degli accordi per assicurare la necessaria base giuridica per procedere allo scambio di informazioni secondo le disposizioni contenute in ciascun accordo e per rendere così effettivi ed efficaci tali strumenti di contrasto all'evasione fiscale internazionale. Peraltro, l'ampliamento del numero degli accordi che consentono un efficace scambio di informazioni costituirebbe un ulteriore importante segnale circa l'attitudine del nostro Paese verso l'affermazione definitiva dei principi della trasparenza fiscale e della cooperazione amministrativa tra Stati, nonché un contributo all'azione internazionale volta a restringere sempre più lo spazio per l'evasione fiscale internazionale.

Considerato tale scenario europeo ed internazionale, è auspicabile che la procedura di emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero, sia delineata in conformità con le migliori pratiche individuate dall'OCSE - il quale ha indicato tra i criteri guida dei programmi di *disclosure* volontaria l'adozione di misure finalizzate alla futura *compliance* dei soggetti interessati e l'inserimento dei programmi stessi nel quadro di una più vasta e incisiva lotta ai fenomeni di illecito fiscale internazionale - affinché siano poste le basi per un ulteriore rafforzamento del rapporto di reciproca fiducia tra Fisco e contribuente e per indurre la *compliance* con riguardo ai futuri adempimenti fiscali.

La procedura, già diffusa all'estero e la cui adozione è auspicata dagli organismi sovranazionali, con l'introduzione di specifici meccanismi di premialità e di sistemi che non contemplino l'anonimato - così da escludere che possa costituire un incentivo a nuovi episodi di evasione fiscale - può consentire, da un lato, all'amministrazione fiscale di acquisire un bagaglio informativo indispensabile per meglio calibrare e rendere più efficace la futura azione di contrasto all'evasione e, dall'altro, di permettere al contribuente resipiscente di rientrare nella legalità fiscale, garantendogli, al tempo stesso, il godimento delle attività regolarizzate, con conseguenti effetti benefici sui consumi e, quindi, sul gettito erariale futuro.

3.5. Strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione differenziate per macro categorie di contribuenti

3.5.1. Grandi contribuenti

Con riferimento alle attività riguardanti il comparto dei "Grandi Contribuenti", occorre proseguire l'azione tesa a consolidare, nell'ottica dell'elevata specializzazione e del miglioramento delle competenze correlate alle complessità proprie di tale rilevante segmento di contribuenti, il *modus operandi* che ha consentito di realizzare risultati importanti, non solo sotto il profilo dell'azione di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, ma anche in termini di incremento del livello di adempimento spontaneo.

Pertanto, deve essere consolidata l'attività di analisi della posizione fiscale di ciascun grande contribuente (attraverso il tutoraggio) in modo da assicurare una maggiore efficacia del giudizio prognostico circa la maggiore o minore rischiosità dei soggetti.

Adeguata considerazione, anche ai fini dell'attribuzione del livello di rischio, verrà attribuita ai comportamenti che attestino l'attitudine alla *compliance* e la propensione alla costruzione di un rapporto collaborativo con l'Amministrazione finanziaria basato sulla trasparenza e sulla fiducia.

Il processo evolutivo del tutoraggio pone le basi, coerentemente con altre esperienze internazionali, per l'adozione di nuove forme di collaborazione tra fisco e contribuenti.

In linea con l'adozione di forme di interlocuzione avanzata basate sulla collaborazione, trasparenza e fiducia reciproca, già diffuse in altri Paesi e note come '*Cooperative Compliance Programmes*' e nell'ottica dell'attuazione delle previsioni dell'articolo 6 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (delega fiscale), l'Agenzia delle entrate, nel mese di giugno 2013, ha avviato il progetto pilota "*Regime di adempimento collaborativo*" per i "Grandi Contribuenti", tuttora in corso.

Tale progetto si propone di analizzare, in collaborazione con il mondo delle imprese, i sistemi di controllo interno del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*).

Le imprese con elevata attitudine alla *compliance* fiscale strutturano la propria attività prevedendo specifici presidi di tipo fiscale nell'ambito del più ampio sistema di controllo interno. L'esistenza di un *framework* di controllo per l'autovalutazione preventiva del rischio fiscale, se supportata dalla trasparenza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, può contribuire ad eliminare le incertezze connesse alla gestione della variabile fiscale.

L'esistenza di un sistema di controllo interno del rischio fiscale può, inoltre, fornire un adeguato supporto documentale all'Amministrazione finanziaria nella fase d'interlocuzione preventiva che, alla luce delle previsioni di cui al citato articolo 6, potrà

portare al riconoscimento di benefici in termini di minori adempimenti per i contribuenti, riduzioni delle eventuali sanzioni o accesso a forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.

Una particolare attenzione deve essere dedicata ai fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, tenendo conto delle questioni oggetto di analisi ed approfondimenti in seno all'OCSE e ad altri organismi sovranazionali, come, ad esempio, quelle rientranti nell'ambito del noto progetto "*Base Erosion and Profit Shifting*" (B.E.P.S.) che costituisce un rilevante intervento destinato a produrre significativi effetti nel contrasto dei fenomeni di erosione delle basi imponibili nazionali e di spostamento di utili in altre giurisdizioni.

Tali meccanismi, implementati da gruppi multinazionali attivi in diversi segmenti industriali e sviluppatasi in ragione della profonda mutazione del quadro economico avvenuta nell'ultimo ventennio (in cui si è passati da un'economia "fisica", dove cioè la creazione di valore si realizzava tramite lo sfruttamento di beni materiali e tangibili, all'attuale economia della conoscenza, basata sul progresso dei mezzi di telecomunicazione e sullo sfruttamento di beni immateriali, per loro natura più mobili e di più difficile individuazione e valorizzazione), mirano, in ultima analisi, a veicolare le basi imponibili verso giurisdizioni dove detti gruppi scontano un trattamento fiscale più favorevole, sia in termini di aliquote d'imposta da applicare al reddito delle società, sia in termini di regole di determinazione della base imponibile (come ad esempio nel caso di determinati flussi reddituali quali *royalties* in entrata).

Il progetto, nato dalla consapevolezza che, al fine di garantire un'efficace contrasto di detti fenomeni, sono sempre più necessarie azioni coordinate tra le Amministrazioni fiscali nazionali (anche attraverso verifiche simultanee o *joint audits*), valorizza il coordinamento e la condivisione di approcci, metodologie e informazioni utili anche al fine di aumentare la capacità, all'interno delle singole amministrazioni, di una corretta qualificazione dei fenomeni, così da poter distinguere con sempre maggior accuratezza i comportamenti leciti rispetto a forme di pianificazione fiscale aggressiva.

3.5.2. Imprese di medie dimensioni

Nell'ottica di potenziare l'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione relativa alla platea delle imprese di medie dimensioni deve essere aggiornata la relativa mappatura, distinguendo le imprese per ambito territoriale e sviluppando approfondite e mirate analisi del rischio in grado di far emergere comportamenti fiscali effettivamente non corretti.

L'attività dovrà essere sempre più potenziata mediante l'utilizzo, in sede di selezione, di tecniche di analisi del rischio basate sull'utilizzo di applicativi informatici che consentano un efficace confronto dei dati, al fine di verificarne la coerenza.

Anche in ragione della significativa diversificazione dei soggetti appartenenti a tale segmento, saranno individuati i metodi e gli strumenti di controllo più idonei al fine di contrastare efficacemente i fenomeni di evasione e di tutelare i comportamenti corretti, inducendo, in tal modo, la *compliance*.

In relazione a tale platea, deve essere garantita la condivisione delle analisi del rischio con gli altri organi dell'Amministrazione finanziaria. Nell'analisi del rischio deve essere riservata particolare attenzione ai fenomeni di migrazione delle imprese dalla platea dei grandi contribuenti a quella delle imprese di medie dimensioni, anche per effetto di specifiche operazioni societarie finalizzate a contrarre la loro dimensione.

Per tale tipologia di imprese deve essere potenziata l'azione di coordinamento con gli altri organi dell'Amministrazione finanziaria, con la sperimentazione di nuovi modelli di controllo mutuati dalle esperienze maturate in relazione ai grandi contribuenti, quali il tutoraggio.

3.5.3. Imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi

Nell'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione relativa alla platea delle imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi occorre privilegiare selezioni che tengano conto di anomalie che si evidenziano in sede dichiarativa e delle situazioni di omissione della dichiarazione dei redditi.

In linea con le indicazioni fornite dall'OCSE³⁸, saranno potenziati i processi di analisi del rischio, puntando sull'utilizzo tempestivo del rilevante patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e delle informazioni di fonte terza (dati comunicati direttamente dal contribuente ovvero da altri organi dell'Amministrazione finanziaria e soggetti terzi, quali operatori finanziari, società di fornitura delle utilities, ecc.) e sulla riduzione e semplificazione degli adempimenti dichiarativi a carico dei contribuenti (ad esempio mediante l'adozione della fatturazione elettronica).

Nell'ottica del miglioramento della *compliance* dichiarativa, per i contribuenti che applicano gli studi di settore, coerentemente con le modifiche introdotte dai decreti Legge n. 98 e n. 138 del 2011, occorre attuare un'attività di analisi finalizzata all'elaborazione di nuovi indicatori di coerenza economica e di normalità economica.

L'introduzione di tali indicatori contribuirà a contrastare i fenomeni di infedeltà dichiarativa nella fase di presentazione della dichiarazione dei redditi, inducendo un prevedibile incremento dei comportamenti dichiarativi corretti e, indirettamente, quindi, della base imponibile e del relativo gettito fiscale.

I correttivi speciali introdotti negli ultimi anni per tener conto dell'avversa congiuntura economica verranno gradualmente rivisti, in funzione della ripresa.

Sarà avviata una riflessione approfondita, volta alla revisione dell'utilizzo degli studi di settore, proiettata al medio periodo e finalizzata a:

- la progressiva evoluzione dello strumento in funzione del rafforzamento della *compliance* e di una più moderna relazione tra fisco e contribuenti improntata ad un rinnovato rapporto di fiducia;
- favorire la semplificazione degli adempimenti e la conseguente correttezza dei comportamenti fiscali.

Studi di settore rinnovati possono rappresentare un efficace strumento per indicare preventivamente il potenziale risultato anche fiscale che deriva dall'impiego dei fattori della produzione e costituire un valido ausilio alle imprese per la propria crescita e la corretta gestione. Viene esaltata, in tal modo, la capacità di utilizzo dello strumento quale ausilio alla selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo.

Nell'ambito dell'attuazione della delega fiscale, verrà istituito un nuovo regime forfettario per i contribuenti minimi, in sostituzione dei regimi esistenti.

³⁸ Report OCSE "Together For Better Outcomes: Engaging And Involving SME Taxpayers And Stakeholders" pubblicato nel settembre 2013.

Occorrerà, in sintesi, come tra l'altro accade in altri paesi europei, individuare una platea significativa di piccolissimi contribuenti per i quali deve essere fortemente semplificato l'adempimento fiscale, sia nella fase della tenuta delle scritture contabili che nell'adempimento dichiarativo, e concesso un regime impositivo di favore, in considerazione della ridotta capacità di produzione del reddito.

La differenziazione dei regimi può rappresentare uno strumento per incoraggiare le nuove generazioni nello sviluppo della imprenditorialità, per incentivare le nuove iniziative, in sostanza per favorire lo sviluppo delle imprese e la crescita dell'economia, soprattutto nei settori ad alto valore aggiunto, di tutela del patrimonio artistico e culturale del paese, delle nuove tecnologie, della *green economy*.

3.5.4. Enti non commerciali e persone fisiche

Con riguardo al comparto degli enti non commerciali, l'analisi del rischio deve essere diretta a individuare i soggetti che apparentemente si presentano come *non profit* ma in realtà svolgono vere e proprie attività commerciali.

Per quanto attiene all'attività di controllo nei confronti delle persone fisiche, l'individuazione delle posizioni a maggior rischio di evasione potrà essere più efficace attraverso il pieno utilizzo dei dati del patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria (ivi compresi i dati relativi ai saldi e ai movimenti bancari, disponibili a partire dall'anno d'imposta 2011, utilizzati ai fini dell'elaborazione, con procedure automatizzate, di specifiche liste di contribuenti).

Nell'ambito del controllo delle persone fisiche, anche ai fini della piena ed efficace attuazione delle nuove disposizioni in materia di accertamento sintetico (articolo 38, commi quarto e seguenti del d.P.R. n.600/73 e D.M. 24 dicembre 2012), verranno selezionate le posizioni che presentano significativi scostamenti tra reddito dichiarato e capacità di spesa manifestata.

L'esame preliminare del complessivo quadro informativo a disposizione dell'Amministrazione, riguardante il singolo contribuente, è effettuato, altresì, al fine di privilegiare, in presenza di elementi dai quali si desume il conseguimento di maggiori redditi, ovvero di specifici redditi omessi riconducibili all'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo, la rettifica analitica riferita alle singole categorie reddituali.

L'efficacia dell'azione dipende, quindi, non solo dall'accresciuto patrimonio informativo a disposizione dell'Agenzia, ma anche dalla migliorata capacità di gestione delle informazioni e dall'efficace utilizzo delle stesse.

Altrettanto determinante è il confronto con il contribuente diretto a promuovere relazioni basate sulla collaborazione e trasparenza, curando lo stile comunicativo in relazione alla fattispecie concreta.

In tale ottica e con l'obiettivo di innalzare il livello di adempimento spontaneo dei contribuenti, anche con riguardo alle apparenti incoerenze tra i redditi dichiarati e le spese sostenute nell'anno, verranno privilegiate iniziative, non riconducibili al controllo in senso stretto, volte a migliorare il rapporto con il Fisco e l'innalzamento del livello di adempimento spontaneo (c.d. *tax compliance*).

A tal fine, verranno inviate ai contribuenti apposite comunicazioni finalizzate a favorire la dichiarazione spontanea di redditi compatibili con le spese sostenute, anche dal proprio nucleo familiare. L'adozione dello strumento tiene conto dei risultati positivi in

termini di maggiori imposte versate dai destinatari delle comunicazioni inviate nel triennio 2011/2013.

Andrà ripensato il presidio generale sui più frequenti e significativi rischi di microevasione che caratterizzano generalmente la platea dei contribuenti soggetta ai controlli formali delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 in coerenza con l'introduzione della dichiarazione precompilata.

A tal fine saranno potenziate le attività di analisi del rischio finalizzate alla definizione di criteri selettivi sempre più mirati delle posizioni da sottoporre a controllo, nell'ottica di individuare quelle maggiormente meritevoli di controllo, contemperando le esigenze di presidio dei comportamenti dichiarativi non corretti, con quelle di efficacia dell'azione.

3.6. Riscossione

Nell'ambito del processo di prevenzione e contrasto ai fenomeni evasivi, la riscossione coattiva costituisce il passaggio finale più delicato.

Lo scenario in cui l'agente della riscossione si è trovato ad operare negli ultimi anni è stato caratterizzato dal significativo mutamento del contesto economico e normativo di riferimento; in particolare la congiuntura economica ha aggravato la criticità delle posizioni debitorie di cittadini e imprese nei confronti del Fisco e si è verificato un indebolimento di alcuni degli strumenti operativi.

I risultati della riscossione relativi al 2013, per effetto delle suddette difficoltà finanziarie connesse all'acuirsi della crisi economica e per il susseguirsi delle novità normative che hanno introdotto misure di più ampio respiro per i debitori, incidendo sugli strumenti attribuiti ad Equitalia e sui relativi volumi di riscossione, hanno evidenziato una lieve contrazione.

Tale contrazione va messa in relazione anche al notevole incremento del fenomeno delle rateazioni delle cartelle di pagamento. Le modalità per pagare a rate le somme iscritte a ruolo sono state modificate dalle norme introdotte nella seconda metà del 2013 che prevedono la possibilità di ottenere un piano straordinario di rateizzazione fino a 120 rate (10 anni).

E' opportuno sottolineare come l'intento del legislatore del 1973 (D.P.R. n. 602/1973) che ha disciplinato la riscossione a mezzo ruolo, aveva lo scopo di tutelare maggiormente i crediti dello Stato attraverso una Legge speciale in deroga a quella ordinaria prevista per il recupero dei crediti di natura privatistica, mentre i recenti limiti previsti in materia di riscossione dei tributi (ad es., ipoteca iscrivibile solo per debiti superiori ad euro 20 mila, impignorabilità dell'unico immobile di proprietà del contribuente dove lo stesso risieda anagraficamente, limite di 120 mila euro di debito per poter pignorare gli altri immobili) non trovano uguale limitazione per il recupero dei crediti da parte delle Banche o dei privati in generale.

Ciò premesso, occorre tener presente che un'efficace azione di riscossione non dipende solo dal corretto funzionamento del servizio, ma anche dall'adeguatezza degli strumenti atti a garantire che la posizione creditoria dello Stato non sia significativamente deteriore rispetto a quella che la Legge riconosce al creditore privato.

In prospettiva, saranno adottati accorgimenti atti a rendere più efficiente l'azione di riscossione, attraverso l'adozione di metodi e strumenti differenziati da utilizzare in maniera flessibile e diversificata in relazione alle varie tipologie di contribuenti e della

consistenza degli importi a debito, in ragione del diverso livello di rischio per la tutela dell'interesse erariale, temperando, al tempo stesso, le esigenze di economicità dell'azione.

Saranno, altresì, avviate opportune iniziative finalizzate ad assicurare una maggiore integrazione tra i soggetti deputati a porre in essere l'azione di riscossione e l'Ente creditore.

Va infine considerato, alla luce di quanto sopra evidenziato, che il corretto ed efficiente funzionamento del servizio di riscossione garantisce anche una funzione di deterrenza che contribuisce all'attività di contrasto all'evasione e al progressivo innalzamento del tasso di adesione spontanea agli obblighi tributari.

Capitolo 4 La Stima e il Monitoraggio dell'Evasione Fiscale

4.1. Introduzione

Le stime del “sommerso economico” elaborate e diffuse dall’ISTAT non consentono di quantificare il *gap* del gettito derivante dal non completo adempimento degli obblighi fiscali. Già nel Rapporto finale del Gruppo di lavoro sull’“Economia non osservata e flussi finanziari”, presentato a settembre del 2011 alla Commissione Finanze della Camera, si osservava che le numerose stime che vengono prodotte sulla consistenza dell’evasione fiscale (e più raramente di quella contributiva), da parte di soggetti diversi, pur trovando ampio risalto sui mezzi d’informazione, forniscono spesso dati parziali e discordanti tra loro. Pertanto, nel Rapporto si enfatizzava la presenza di un *vuoto informativo relativo alla grandezza di maggiore interesse nell’ottica sia dell’analisi dei flussi di finanza pubblica, sia degli indirizzi da intraprendere nell’attività di prevenzione e recupero dell’evasione*.

Per tale ragione, il citato Rapporto riconosceva che *una stima di natura “ufficiale”, basata su metodologie validate scientificamente, sarebbe quindi di grande utilità informativa e potrebbe servire anche per l’indirizzo delle politiche e, parallelamente, quale strumento per la loro accountability*. In conclusione, si raccomandava di pervenire a una stima ufficiale dell’evasione fiscale e contributiva, da affiancare a quella effettuata dall’ISTAT con riferimento all’economia non osservata, nella consapevolezza che la creazione di una stima del *tax gap* darebbe un forte impulso ad un’azione finalizzata al miglioramento della *compliance* fiscale e contribuirebbe a fare chiarezza sul tema dell’evasione fiscale. In linea con i risultati dell’attività del Gruppo di lavoro, l’art. 3 della Legge Delega 23/2014 (cfr. Paragrafo 1.3) delega il Governo ad istituire una apposita Commissione, incaricata di definire una metodologia di rilevazione dell’evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall’anagrafe tributaria, utilizzando criteri metodologicamente solidi, trasparenti e stabili nel tempo. I risultati della rilevazione devono essere calcolati e pubblicati con cadenza annuale.

A livello internazionale³⁹, esistono metodologie che consentono di costruire stime complessive del *tax gap*, come somma dei *gap* riferibili ai singoli tributi; ciò consente di indagare i differenti meccanismi evasivi ed elusivi collegati a ciascun tributo, nonché le caratteristiche dei soggetti passivi impegnati nel versamento dell’imposta.

Il *tax gap* è misurato come differenza tra le basi imponibili potenziali, desunte dagli aggregati di contabilità nazionale, e le basi imponibili dichiarate. Se il *tax gap* intende fornire una stima dell’evasione, cioè della differenza tra i tributi che lo Stato effettivamente incassa e quello che avrebbe dovuto incassare nel caso di perfetto adempimento fiscale, occorre depurare le basi imponibili potenziali dagli effetti delle misure di esenzione, agevolazione e riduzione delle imposte (cosiddette *tax expenditures*) che riducono **legalmente** le basi imponibili potenziali. Il *tax gap* così misurato rappresenta comunque un concetto più ampio rispetto a quello di evasione fiscale, poiché include non solo le somme intenzionalmente occultate al fisco (cioè l’evasione in senso stretto) ma anche quelle non dichiarate a seguito di errori nella

³⁹ Australian Taxation Office, (2012), Danish Tax and Customs Administration, (2006), European Commission (2011), HM Revenue & Customs (2010), IRS (2012), Swedish National Tax Agency (2008).

compilazione della dichiarazione o per insolvenza dei contribuenti. L'entità del *tax gap* fornisce una misura della *compliance* fiscale.

L'individuazione delle tre componenti del *gap* ha una ricaduta sulle considerazioni di *policy*. Per ridurre il fenomeno occorre, infatti, impiegare differenti leve: l'attività di prevenzione e contrasto per l'evasione intenzionale (si veda il capitolo 3), la semplificazione e l'offerta di servizi innovativi (come ad esempio le dichiarazioni precompilate) per intercettare gli errori nella compilazione delle dichiarazioni ed interventi economici ad ampio spettro per fronteggiare le crisi di liquidità.

Mutuando le esperienze maturate dalle migliori pratiche internazionali, l'Amministrazione Fiscale italiana ha iniziato ad approntare una stima del *tax gap* che include le maggiori imposte: IRES, IRPEF da imprese e lavoro autonomo, IVA e IRAP. Una versione preliminare di tali stime è stata già presentata nell'Allegato II della Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2013.

Il capitolo è così articolato: nel paragrafo 2 si illustrano i principali risultati ottenuti dalla stima del *tax gap* e aggiornati al 2012; la sezione successiva è dedicata ai confronti internazionali limitatamente al *gap* relativo all'IVA; nell'ultima parte si illustrano dei metodi per verificare l'impatto dei principali strumenti di *policy* sulla dinamica della *compliance*.

L'esposizione è strutturata in modo tale da includere nel corpo del testo i concetti salienti e i principali risultati, rinviando a specifici allegati gli aspetti metodologici.

4.2. La misurazione del *tax gap*

È importante differenziare il *tax gap* per tipologie di imposta, poiché il comportamento del contribuente può variare sia in ragione delle fattispecie economiche che creano base imponibile, sia per le caratteristiche proprie del tributo.

Per quanto attiene il primo aspetto, occorre distinguere il momento della produzione da quello del consumo. Si pensi, ad esempio, alla situazione italiana dove esistono delle zone ad alta vocazione turistica ed altre con una elevata concentrazione produttiva. Le tipologie di *gap* delle due aree risulteranno essere molto differenti tra loro. Altrettanto rilevanti sono le caratteristiche normative del tributo. Si consideri, ad esempio, il caso dell'IVA, in cui l'evasione non si limita unicamente ad azzerare il tributo dovuto, ma può anche dar luogo a rimborsi d'imposta.

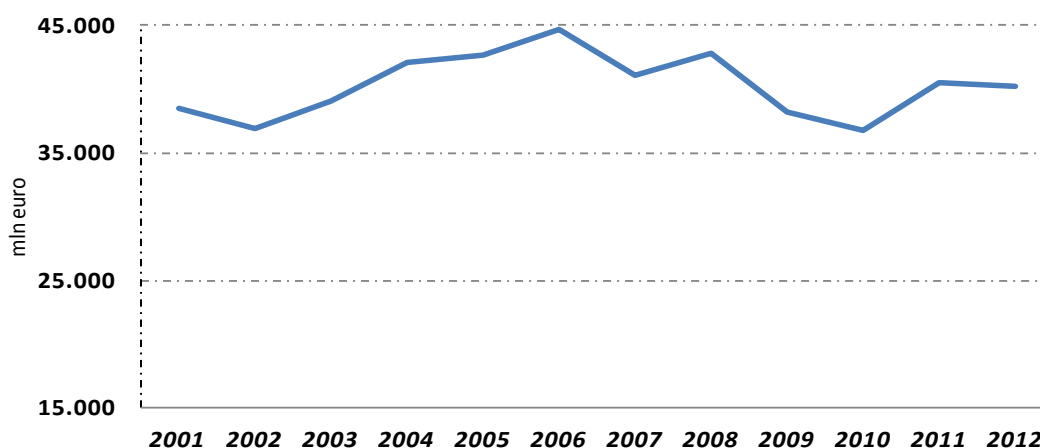
Per cogliere tali differenziazioni il *gap* è stato stimato per quattro macro-tipologie di imposta: IRES, IRPEF da imprese e lavoro autonomo, IVA e IRAP. Si tratta pertanto di una stima non esauriente rispetto al *gap* totale in quanto mancano altre tipologie di tributi e la parte contributiva.

4.2.1. Il *gap* IVA

Nella Figura 4.2.1.1. è riportata la serie storica dei valori del *gap* IVA dal 2001 al 2011.⁴⁰ Tale valore oscilla in un intervallo compreso tra i 35 e i 45 miliardi di euro.

⁴⁰ Nell'Allegato A2 sono illustrati gli aspetti metodologici.

Figura 4.2.1.1
Ammontare assoluto del gap IVA



Ai fini di un'indicazione della consistenza del fenomeno, l'imposta sottratta agli obblighi fiscali è posta in relazione all'imposta potenziale (figura 4.2.1.2), ovvero che teoricamente si incasserebbe se si assolvesse in modo perfetto agli obblighi fiscali. Questo indicatore esprime la propensione del sistema alla non *compliance*. Ovviamente tale percentuale non potrà essere mai azzerata, come obiettivo di medio periodo si potrebbe ipotizzare di uguagliarlo alla media dei paesi europei, che oscilla tra il 18% e il 20% (si veda paragrafo 4.3).

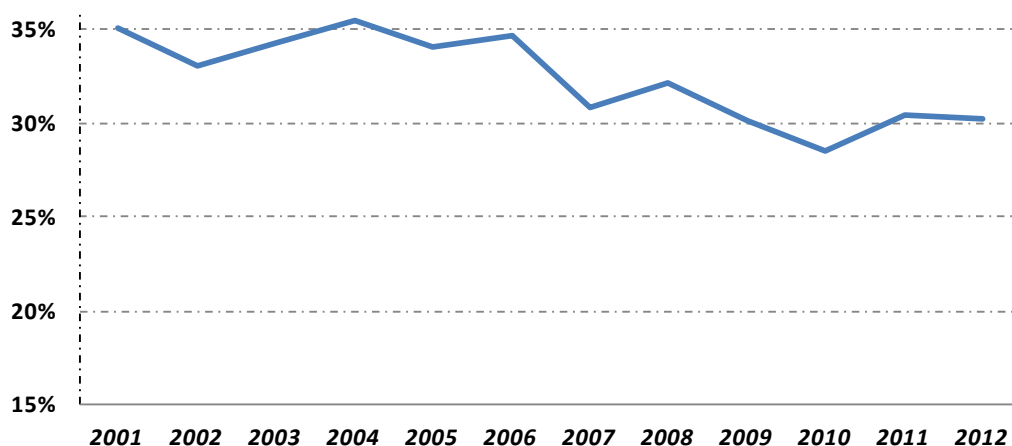
La Figura 4.2.1.2 mostra un chiaro andamento altalenante che presenta punti di minimo relativo negli anni, 2002 e 2007, e il minimo assoluto nel 2010. Il punto di massimo assoluto della serie si colloca nel 2004. Nel decennio osservato sono evidenti due sotto-periodi: il primo, dal 2000 al 2006, presenta un tasso medio che si colloca sistematicamente su valori superiori al 17% ed il secondo, dal 2007 al 2012, caratterizzato da tassi medi sensibilmente più bassi.

Nel 2011 il gap percentuale (figura 4.2.1.2) cresce e tale effetto sembrerebbe dovuta al prevalere degli effetti indotti dalle difficili condizioni economiche riconducibili a:

- a) l'acuirsi delle difficoltà finanziarie nazionali che, a partire dall'agosto 2011, hanno prodotto un forte rallentamento del credito alle imprese e alle famiglie e una conseguente difficoltà di ripristino dell'equilibrio del sistema. Il clima di incertezza e di sfiducia ha costituito il terreno favorevole per l'acuirsi di pratiche evasive da parte dei contribuenti (come ad esempio l'esportazione di capitali all'estero);
- b) l'incremento della aliquota ordinaria dell'IVA, passata dal 20% al 21%. E' possibile che un tale aumento tenda a produrre, mediante la crescita della pressione fiscale effettiva, un innalzamento del tasso di evasione specie in un contesto di forte contrazione della domanda interna.

Figura 4.2.1.2

Ammontare assoluto del gap IVA rapportato all'IVA potenziale (gap percentuale)



4.2.2. Il gap delle principali imposte

Nella Figura 4.2.2.1 è illustrato l'ammontare assoluto del *tax gap* relativo a IVA, IRES, IRPEF imprese-lavoro autonomo e IRAP, calcolato come media di due periodi: 2001-2006 e 2007-2012.⁴¹ Tra i due periodi considerati si è registrato un decremento del +2,29%, che ha fatto attestare il valore delle imposte sottratte a tassazione, nella media degli anni 2007-2012, a circa 91 miliardi di euro.

Più interessante è osservare come tale ammontare si ripartisca tra le diverse aree geografiche del Paese. Per i dati più recenti, sempre dalla figura 4.2.2.1, si osserva che il *tax gap* ammonta a circa: 47,6 miliardi al nord (pari al 52% del totale, rispettivamente 30 miliardi al nord ovest e 18 al nord est), 24,0 miliardi al centro (26%) e 19,8 miliardi al sud (22%).

Tale ripartizione è influenzata anche dalla distribuzione territoriale del reddito nazionale, e, a parità di altre condizioni, tende a concentrarsi maggiormente nelle aree del nord dove si concentra anche la quota maggiore di valore aggiunto prodotto dal Paese. Il PIL, al netto del settore pubblico, infatti, si distribuisce per il 56% al nord, rispettivamente 33% nord ovest e 23% nord est.

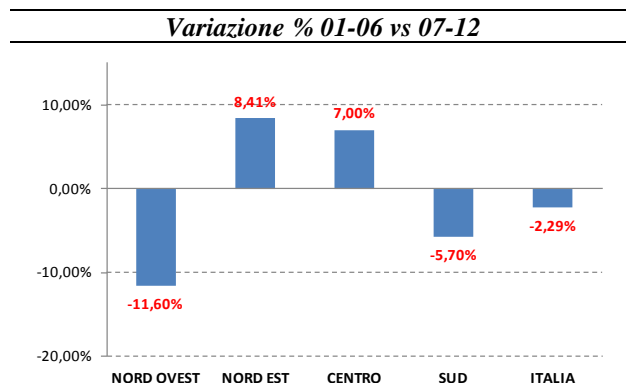
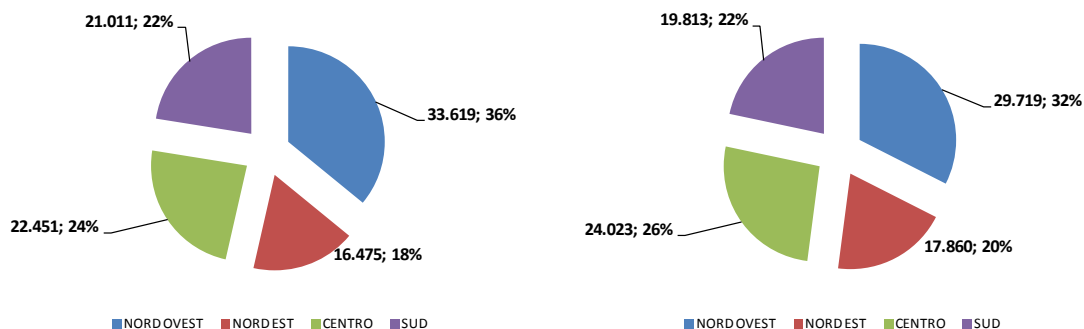
Le aree geografiche non hanno contribuito in modo omogeneo alla variazione del gap, infatti, al nord ovest si è registrata la contrazione maggiore (-11,6%) associata ad una decrescita del sud (-5,7%). A queste si contrappone una crescita sia nel nord-est sia nel centro (rispettivamente +8,4% e +7,0%).

Figura 4.2.2.1

Tax Gap relativo a IVA, IRES, IRPEF imprese-lavoro autonomo e IRAP: valori assoluti, composizione percentuale e variazioni percentuali per macroaree. Periodi 2001-2006 e 2007-2012

	2001-2006	2007-2012
--	-----------	-----------

⁴¹ Nell' Allegato A3 sono illustrati gli aspetti metodologici.



La tabella 4.2.2.1 illustra la scomposizione del *tax gap* per macro tipologie di imposte. Nella media dell'ultimo periodo si osserva che gli ammanchi provengono per il 48,4% da IRES e IRPEF imprese-lavoro autonomo (pari a circa 44 miliardi) e per il 43,7% dall'IVA (circa 40 miliardi). L'IRAP si attesta su un valore di 7 miliardi, anche in virtù del minore gettito imponibile potenziale.

Tabella 4.2.2.1
Disaggregazione del Tax Gap per macro tipologie di imposte Periodi 2001-2006 e 2007-2012

Tax Gap Imposta	Media 2001-2006	Media 2007-2012
IVA	40,661	39,937
IRPEF+IRES	45,253	44,238
IRAP	7,642	7,240
Totale	93,556	91,415
<i>Totale / PIL netto PA</i>	<i>8,10%</i>	<i>7,01%</i>

La dinamica del *tax gap* è influenzata anche dall'andamento economico generale. Per sterilizzare tale effetto, nella tabella 4.2.2.1, il totale del *gap* è stato rapportato al PIL, al netto della branca della Pubblica Amministrazione. Anche in questo caso si registra una contrazione, infatti, tale percentuale passa dal 8,10%, degli anni 2001-2006, al 7,01%, dell'ultimo sottoperiodo.

4.3. Un confronto internazionale basato sul gap IVA

Nel corso del 2013 l'Unione Europea ha commissionato uno studio per quantificare l'ammontare del *gap* IVA per tutti i Paesi dell'Unione. Tale studio ha utilizzato lo stesso

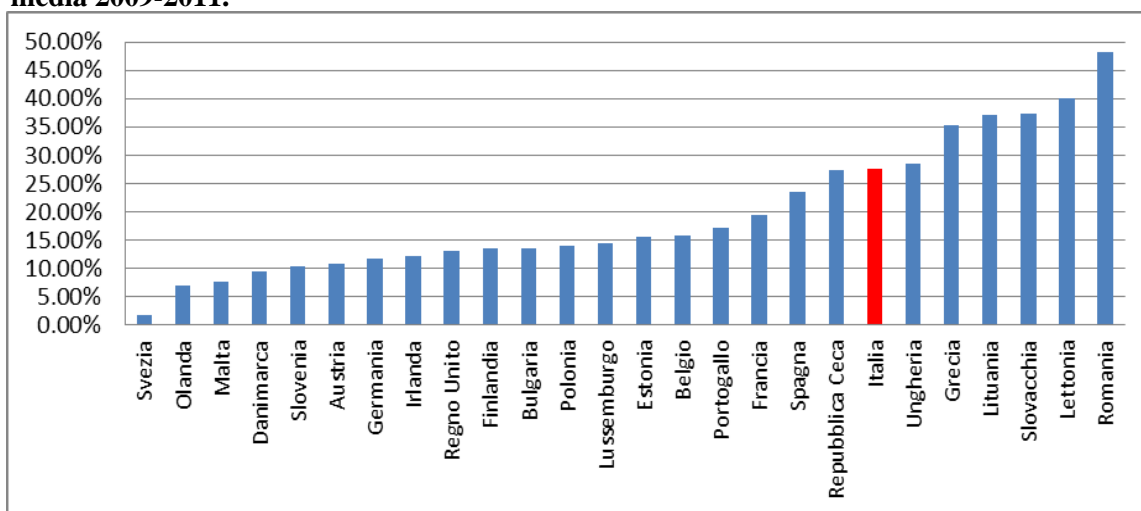
impianto metodologico adottato dall'Italia (v. Paragrafo 4.2.1) basato sul confronto tra i dati fiscali e quelli della Contabilità Nazionale.

In valore assoluto il dato stimato per l'Italia⁴² nella media dell'intero periodo 2000-2011 è pari a 30,7 miliardi di euro. Nel 2011 risulta essere il più elevato dei Paesi dell'Unione: 36,1 miliardi di euro nel 2011, seguono Francia (32,2 miliardi di euro), Germania (26,9 miliardi di euro) e Regno Unito (19,5 miliardi di euro). In rapporto al PIL, Per l'Italia si stima un'incidenza del 2,3%, superiore a quella degli altri grandi Paesi dell'Unione quali Germania (1,0%), Regno Unito (1,1%) e Francia (1,6%).

Se il *VAT gap* si rapporta al gettito potenziale, si ottiene il *VAT gap* percentuale. Tale grandezza, nella media del periodo 2000-2011, per l'Italia si attesta sul 26%. Di seguito si evidenzia la situazione relativa all'ultimo triennio 2009-2011 disponibile (v. Figura 4.3.1).

Figura 4.3.1

Gap IVA, stimato dall'Unione Europea, rapportato all'IVA potenziale degli stessi Paesi, media 2009-2011.



L'Italia si colloca tra i Paesi dove il gap IVA è più alto, preceduta da: Romania, Lettonia, Slovacchia, Lituania, Grecia e Ungheria. Risulta, inoltre, allo stesso livello della Repubblica Ceca e seguita dalla Spagna. Il valore medio del gap IVA percentuale dei Paesi dell'UE si attesta su un valore compreso tra il 17% e il 18%.

L'elaborazione della stima dell'UE può essere assunta come un parametro di riferimento, ma occorre precisare che essa non è immune da criticità. La determinazione del *VAT gap*, di tutti i Paesi, è un obiettivo estremamente ambizioso. Un'accurata ricostruzione della base dati di riferimento richiede l'acquisizione di un'ingente mole di informazioni ed una conoscenza approfondita dei regimi fiscali esistenti nei singoli Stati. Nonostante il grande impegno investito nel progetto di aggiornamento della stima, permangono alcune criticità che possono indurre delle distorsioni significative nelle stime e, pertanto, compromettere *ab origine* la realizzazione di un confronto omogeneo tra Paesi. Con riferimento al caso italiano, sono state rappresentate alla UE le maggiori criticità che possono essere raggruppate in due macro-categorie:

⁴² Il gap dell'IVA stimato dall'Unione Europea risulta, in media, inferiore a quello stimato dall'Italia, in quanto la UE include nell'IVA effettivamente incassata anche i proventi da accertamento che sono esclusi nel calcolo italiano.

- a) comparabilità delle stime del sommerso effettuate dagli uffici statistici degli Stati membri, analizzate nel paragrafo 2.1;
- b) procedure di armonizzazione del dato statistico per rappresentare la realtà fiscale italiana.

La determinazione del *VAT gap* dipende in primo luogo dal valore dell'economia sommersa stimato dai singoli istituti statistici nazionali, poiché è questa componente che, in ultima istanza, determina la dimensione del *VAT gap*. Pertanto, la condizione necessaria per la confronto del *VAT gap* di differenti paesi è che il grado di esaustività delle stime del sommerso sia omogeneo.

Un prerequisito essenziale per valutare l'attendibilità delle stime del sommerso è la trasparenza nelle metodologie seguite e nei risultati ottenuti. L'Istituto di Statistica Italiano (ISTAT) da molti anni adotta un approccio di assoluta trasparenza rendendo accessibile a tutti, *on line*, sia le metodologie adottate sia i risultati ottenuti⁴³. Tale strategia di comunicazione non è comune a tutti i Paesi europei e, la mancanza di tale trasparenza costituisce un requisito per giudicare meno attendibili le stime prodotte. Si consiglia, pertanto, che i futuri rapporti sul *VAT gap*, facciano esplicita menzione al grado di trasparenza adottato da ciascun Paese con riferimento alle stime del sommerso.

L'Italia, inoltre, è un paese *leader* in campo internazionale per quanto riguarda la metodologia di stima del sommerso. Gli organismi statistici internazionali, infatti, raccomandano tale metodo tra le pratiche migliori⁴⁴.

In sintesi, i Paesi che sono più trasparenti nel diffondere le metodologie ed i risultati della stima dell'economia sommersa adempiono compiutamente agli obblighi Europei e, si può presumere, che abbiano anche una stima più esauriente dell'economia sommersa. Occorre, pertanto, promuovere la trasparenza, anche evitando il paradosso dovuto al fatto che i Paesi maggiormente adempienti sotto tale profilo risultino penalizzati quando si stima il *tax gap*, poiché appaiono come quelli con la quota relativamente maggiore di evasione.

Alla UE sono state rappresentate anche ulteriori criticità specifiche riguardanti alcune scelte metodologiche che non colgono la dinamica del gettito, in particolare con riferimento agli ultimi anni oggetto di osservazione. Su questi aspetti sono in corso contatti bilaterali e la società che cura lo studio si è mostrata molto interessata ad acquisire le osservazioni proposte dall'Italia.

⁴³ La metodologia di calcolo dell'economia sommersa è integralmente pubblica in ISTAT (2011) Metodologia di stima degli aggregati di contabilità nazionale a prezzi correnti – anno base 2000, Metodi e norme, n.51.(disponibile all'indirizzo http://www3.istat.it/dati/catalogo/20120207_00/testointegrale20120207.pdf). Inoltre l'ISTAT pubblica periodicamente i risultati delle stime, l'ultimo disponibile si trova in ISTAT (2010) "La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008", Statistiche in breve, 13 luglio. Infine si segnala che, nel giugno 2011, il Comitato per le statistiche dell'OCSE ha deciso di lanciare una indagine sulla misurazione della economia sommersa (NOE). Il questionario inviato ai paesi prevedeva una analisi della NOE misurata per settore istituzionale, per attività economica e, possibilmente, un dettaglio per classe dimensionale. Veniva, inoltre, richiesta una descrizione dell'approccio metodologico utilizzato. I risultati sono stati presentati alla riunione del Working Party on National Accounts nell'ottobre 2012. Dei 34 paesi OCSE, 25 hanno risposto all'indagine. Di questi, 6 non hanno fornito informazioni sulla misura della NOE, per i seguenti motivi: non vengono attuati aggiustamenti al Pil per la NOE (Nuova Zelanda); non può essere fornita alcuna misura, ma solo la descrizione del metodo (Germania, Giappone, USA); non è stato possibile rispondere al questionario nei tempi stabiliti (Danimarca, Spagna).

⁴⁴ Il metodo dell'input di lavoro utilizzato dall'ISTAT è stato raccomandato come best practice in 94/168/EC, Euratom: Commission Decision of 22 February 1994 on measures to be taken for the implementation of Council Directive 89/130/EEC, Euratom on the harmonization of the compilation of gross national product at market prices. Official Journal L 077 , 19/03/1994 P. 0051 – 0058 e in OCDE (2002) Handbook for Measurement of the Non-observed Economy, Parigi.

4.4. Il recupero dell'evasione e l'effetto deterrenza

Il termine “*recupero dell'evasione*” si presta a molteplici interpretazioni e, pertanto, si rende necessario fare chiarezza da un punto di vista definitorio. Se con il termine di “*recupero dell'evasione*” si intende la totalità delle somme assicurate all'erario a seguito di un più compiuto adempimento degli obblighi fiscali, allora, coerentemente con la definizione fornita nel par. 4.1, si deve parlare di recupero del *tax gap*. Ciò implica che a tale recupero concorrano anche gli interventi posti in essere per ovviare, o prevenire il mancato gettito dovuto ad errori nella compilazione delle dichiarazioni o a mancati versamenti dovuti a crisi di liquidità.

Il *recupero dell'evasione* in senso stretto si riferisce unicamente a una parte del *tax gap* imputabile ai comportamenti intenzionali posti in essere per ridurre la capacità contributiva. Di tale recupero è possibile fornire due interpretazioni: una restrittiva e l'altra estensiva: i) l'interpretazione restrittiva identifica il recupero con le somme derivanti da attività di accertamento e controllo, il cui ammontare è riportato nel capitolo 2; ii) l'interpretazione estensiva definisce il recupero fiscale come somma dei proventi derivanti da attività di accertamento e controllo più l'extra-gettito da adempimento spontaneo derivante da un miglioramento della *compliance* dei contribuenti.

E' ormai opinione condivisa, sia a livello nazionale sia internazionale, che le autorità fiscali abbiano come fine ultimo dell'azione l'interpretazione estensiva di recupero. Al fine di ottenere un extra-gettito da adempimento spontaneo si deve, pertanto, porre in essere un'attività deterrente ed è in questo campo che assume una rilevanza specifica l'attività di contrasto all'evasione, che, inoltre, dà luogo alla definizione restrittiva di recupero.

Misurare l'attività deterrente delle azioni di contrasto è particolarmente complesso in considerazione della circostanza che i comportamenti dei contribuenti devono essere depurati dall'influsso di tutte le altre componenti “ambientali” che potrebbero avere esercitato un'influenza negativa o positiva (ad esempio, la variazione delle pressione fiscale, l'andamento del ciclo economico, ecc.).

Anche l'effetto deterrente può essere scomposto in due: quello diretto e quello indiretto. Il primo è dato dalla variazione della compliance di un contribuente che ha subito un controllo. L'effetto indiretto è il cambiamento di atteggiamento dei contribuenti che l'attività di controllo esercita sui contribuenti non controllati.

Sulla quantificazione di entrambi gli effetti l'Agenzia delle Entrate e il Dipartimento delle Finanze stanno conducendo in via sperimentale alcuni studi, nei due successivi sottoparagrafi.

4.4.1. Attività di deterrenza diretta

L'Agenzia delle Entrate ed il Dipartimento delle Finanze hanno avviato negli ultimi anni approfondimenti analitici attraverso l'utilizzo di un panel di dati relativo a un campione di imprese individuali. Tali analisi presentano aspetti metodologici di rilevante

complessità, pertanto non può che evidenziarsi l'assoluta valenza sperimentale dei risultati finora raggiunti.⁴⁵

L'obiettivo dello studio è di verificare se il comportamento dei contribuenti, dopo aver percepito la presenza attiva del fisco, muta nel senso di una maggiore *compliance*, presentando una significativa variazione (positiva) di alcune variabili fiscali, quali i redditi o gli imponibili dichiarati. I risultati di tale studio, pertanto, rientrano nell'ambito delle analisi di *policy evaluation*, condividendo con questa i limiti, le generalizzazioni e le criticità, ma anche le notevoli potenzialità.

La popolazione di riferimento per l'estrazione del campione è stata costruita utilizzando i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli eseguiti dall'Agenzia delle Entrate sull'insieme delle ditte individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni d'imposta dal 2004 al 2009. Il campione è composto da 188.614 unità, che rappresentano circa il 60% del totale degli imprenditori individuali. Il panel di dati è stato estratto attraverso il metodo del campionamento proporzionale stratificato.

Si utilizza il generico termine di *controllo fiscale* per identificare un'azione tramite la quale il contribuente percepisce di essere controllato dalle autorità competenti. I controlli si classificano per *anno di percezione* del fenomeno, cioè quando il soggetto percepisce di essere oggetto di attenzione da parte del fisco.

Le azioni di contrasto all'evasione che concorrono alla definizione di controllo sono distinte in due gruppi: *Accertamento* (Accertamenti Unificati; Studi di Settore Parametri; 41 Bis); *Verifiche ed Accessi* (Atti di Contestazione; Atti di Recupero Crediti; Verifiche; Accessi Mirati; Accessi Brevi; Altri Accessi e Verifiche).

Per quanto concerne la *tax compliance*, occorre stimare l'impatto sulla dichiarazione dei redditi dei contribuenti successivamente ad una determinata attività di controllo. Tuttavia, una semplice differenza tra i valori osservati, delle basi imponibili dichiarate prima e dopo l'intervento di *policy*, ossia a partire dall'anno di percezione del controllo fiscale, rappresenterebbe una stima distorta della variazione della *tax compliance* poiché non considererebbe l'effetto ciclico, il quale può ovviamente influenzare la variazione delle dichiarazioni di imponibile indipendentemente dal miglioramento della *compliance*.

Nel nostro caso, risulta necessario individuare due gruppi di contribuenti: il primo gruppo è costituito dalle unità *target* dell'Amministrazione che sono sottoposte ad attività di accertamento controllo (i "trattati"); il secondo gruppo è, invece, caratterizzato da quei contribuenti che non hanno subito nessun tipo di controllo da parte dell'Amministrazione (i "non trattati").

È possibile, quindi, confrontare la variazione delle basi imponibili risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da parte dei soggetti trattati rispetto a quanto dichiarato dai contribuenti non trattati. Per isolare le differenze sistematiche ed idiosincratiche tra soggetti trattati e non trattati si è scelta una tecnica di stima, che consiste nel metodo econometrico *Difference-in-Differences* (DID). L'ipotesi rilevante del metodo DID è che i due gruppi, in assenza dell'azione amministrativa, abbiano la stessa dinamica temporale della base imponibile dichiarata (*common trend assumption*).

La stima della *tax compliance* viene condotta preliminarmente sulla base imponibile IRAP secondo due direttrici: la prima consente di individuare una dinamica evolutiva dell'effetto dell'attività esercitata dall'amministrazione fiscale, la seconda permette di

⁴⁵ Nell'Allegato A4 sono illustrati gli aspetti metodologici.

quantificare un effetto medio di deterrenza diretto, indipendentemente dalla sua dinamica evolutiva.

I risultati mostrano che nel biennio 2006-2007 la percezione dei controlli ha significativamente contribuito al miglioramento della propensione all'adempimento diretto, ossia delle unità trattate che hanno percepito il controllo fiscale. Poiché l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate ha comportato un incremento della base imponibile IRAP dichiarata per circa il 40 per cento per le unità *target*. Si tratta di un anno di percezione straordinariamente positivo nel confronto con gli altri anni del campione.

Nei due bienni successivi si assiste a un andamento decrescente dell'effetto dei controlli fiscali sulla *tax compliance*. Si tratta di due anni di percezione particolarmente negativi.

Nell'ultimo biennio considerato l'effetto di deterrenza cresce nuovamente, anche se in misura più contenuta rispetto al 2007.

Se si considera l'effetto medio sull'intero periodo si evidenzia un impatto positivo con un valore pari al 17%, di cui il 20% deriva dall'accertamento e il 14% dalla verifica. Si osserva, però, un andamento decrescente della deterrenza. In altre parole, il tasso di crescita della base imponibile dichiarata tende a convergere a zero già dopo due anni il periodo della percezione del controllo fiscale.

In conclusione, i risultati presentati sembrano fornire una dimostrazione empirica della presenza di un effetto di deterrenza diretto positivo e rilevante dovuto all'attività di controllo fiscale svolta dall'amministrazione. Tale impatto mostra una diversa dinamica nel corso degli anni studiati nel campione; tale dinamica appare non molto dissimile da quella desumibile dagli indicatori dinamici della *tax compliance* calcolati da un punto di vista aggregato e macroeconomico (par. 4.2). In prospettiva, eventuali approfondimenti dovrebbero essere indirizzati a monitorare il complesso eterogeneo di fattori che mediano la relazione tra la deterrenza diretta e la *tax compliance*.

4.4.2. Attività di deterrenza complessiva

In questo paragrafo vengono presentate alcune evidenze sul possibile effetto deterrente esercitato dall'attività di prevenzione e contrasto all'evasione. Le analisi si fondano sui dati del gap IVA illustrati nel paragrafo 4.2 del presente rapporto.⁴⁶

La stima mostra una relazione diretta tra il ciclo economico e la propensione ad evadere. Tale evidenza potrebbe avere una duplice spiegazione: la prima è riconducibile al fatto che le realtà economiche marginali sono le prime a risentire delle fasi di congiuntura sfavorevole e ad uscire dal mercato: essendo caratterizzate da un maggiore tasso di irregolarità riducono la media nazionale; la seconda è legata alla circostanza che i contribuenti tendono a pianificare l'adempimento fiscale in base ad un reddito che reputano "normale" e, quindi, nelle fasi espansive ampliano la propensione ad evadere, nelle fasi recessive la contraggono.

La stima suggerisce anche che la riduzione nella pressione fiscale effettiva stimola la *compliance*. Ciò non vuol dire che il tasso di evasione è correlato al livello della pressione fiscale, ma solo che una variazione di breve periodo nella pressione fiscale influenza l'evasione.

⁴⁶ Nell'Allegato A5 sono illustrati gli aspetti metodologici.

Assai significativo risulta anche l'effetto di scoraggiamento della *compliance* indotto dai condoni.

L'azione di contrasto esercita un effetto di deterrenza, se misurata in base all'effettività della sanzione, che nel modello è approssimata dalle somme effettivamente incassate dallo Stato a seguito dell'azione di accertamento.

Di segno concorde è l'effetto indotto dalle revisioni degli studi di settore. Analisi empiriche hanno portato a concludere che il contribuente dopo un certo periodo è in grado di "aggirare" lo strumento analitico di presunzione dei ricavi (appiattimento). Il risultato stimato suggerisce come la realizzazione delle revisioni periodiche e straordinarie rappresenti un opportuno strumento di deterrenza.

Allegato A1: Evoluzione della lotta all'evasione

La lotta all'evasione fiscale e l'obiettivo di incremento della tax compliance

Delineare le tappe essenziali dell'evoluzione, dagli anni '90 ad oggi, della cornice strategica di riferimento degli strumenti e delle metodologie di contrasto dell'evasione fiscale, vuol dire, innanzitutto, ripercorrere i significativi mutamenti che hanno caratterizzato nel tempo i rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria ed il cammino che quest'ultima ha compiuto, in direzione sempre più dell'innalzamento del livello di adesione spontanea all'obbligazione tributaria.

Lo sviluppo delle strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale, attuate in momenti storici e contesti economici diversi è stato costantemente caratterizzato dalla dominante difficoltà, di natura culturale, con cui continua tuttora ad impattare nel nostro Paese una seria azione di recupero dell'evasione.

La riforma organica degli anni '70 è stata la prima ad incidere in maniera sostanziale sull'assetto tributario, fornendo un volto nuovo al Fisco italiano.

La riforma degli anni '70: il principio della autodichiarazione.

Da un lato, il cittadino è stato coinvolto nella fase di applicazione dei tributi, attraverso la previsione dell'obbligo della dichiarazione dei redditi per tutti i contribuenti.

Dall'altro, si è puntato a realizzare un sistema tale da consentire un'organica determinazione dei redditi imponibili su basi analitiche e certe, scaturenti da una dettagliata dimostrazione delle fonti di reddito, al fine di quantificare l'effettiva capacità contributiva di ciascuno, in un'ottica di equità fiscale.

Parallelamente, sono stati ridefiniti i poteri di accertamento, in modo da consentire la ricostruzione induttiva extracontabile dei redditi in presenza di circostanze tassative.

Tuttavia, negli anni '80, a soli dieci anni dalla riforma, il sistema evidenziava elevati livelli di evasione, dovuti a numerose concause.

La ricostruzione analitica dei redditi: difficoltà strutturali.

Molte difficoltà si sono rivelate riconducibili al modo stesso di intendere l'accertamento tributario, quale procedimento fondato esclusivamente sul metodo della ricostruzione analitica del reddito, in quanto ci si è resi ben presto conto che una contabilità formalmente in ordine non è necessariamente espressiva di una correttezza sostanziale.

L'attenuazione della centralità dell'accertamento analitico del reddito.

Una nuova impostazione del contrasto all'evasione fiscale.

Già dalla metà⁴⁷ e, poi, tra la fine degli anni '80 e gli inizi degli anni '90 sono state, quindi, introdotte, con il dichiarato intento di arginare il fenomeno dell'evasione, numerose misure indirizzate a contrastare l'evasione dell'ampia platea dei contribuenti di minori dimensioni, per i quali una diffusa e puntuale verifica della contabilità è apparsa, col divenire degli anni, sempre più impraticabile.

Tre, principalmente, le motivazioni fondamentali del ruolo crescente assunto dalla determinazione presuntiva del reddito, anche per effetto di elaborazioni statistiche.

La prima risiede essenzialmente nella consapevolezza, maturata dal legislatore, di una distonia, a volte anche significativa, tra la correttezza formale delle scritture contabili e la loro veridicità, che diventa più evidente nel passaggio dalle imprese di maggiori

⁴⁷ Con il decreto legge n. 853 del 1984 convertito dalla legge n. 17 del 1985 (c.d. "Visentini-ter").

dimensioni, per le quali la contabilità rappresenta il fondamentale ed unico elemento oggettivo di riscontro per i soci e gli altri portatori di interessi, alle strutture aziendali medio-piccole, ancor più se su base familiare o individuale.

La seconda è da ricercare nel consistente ampliamento del numero dei contribuenti, a fronte di un'Amministrazione finanziaria con risorse non illimitate.

Lo squilibrio delle forze in campo ha determinato in tale contesto effetti negativi sulla *tax compliance*, ingenerando in molti contribuenti il convincimento della scarsa probabilità di un controllo, sia nel momento della certificazione dei corrispettivi, sia *ex post* sulla correttezza della dichiarazione.

La terza, infine, è rappresentata dall'esigenza, non secondaria, di gettito per le casse dello Stato.

E' stato, quindi, intrapreso un percorso, inaugurato dalla Legge c.d. "Visentini-ter"⁴⁸, che ha messo in discussione, per la prima volta, il primato della contabilità ed analiticità, capisaldi della riforma degli anni '70.

Introduzione di strumenti induttivi di ricostruzione del reddito: i coefficienti di congruità e presuntivi.

Con la successiva emanazione del decreto Legge 2 marzo 1989, n. 69⁴⁹, sono state integrate le metodologie di accertamento nei confronti dei soggetti in regime di contabilità semplificata, attraverso la previsione dei "coefficienti di congruità dei ricavi e dei compensi" e dei "coefficienti presuntivi di reddito"⁵⁰.

Sono altresì stati introdotti elementi innovativi sotto il profilo procedimentale, prevedendo il coinvolgimento del contribuente (con la "richiesta di chiarimenti") nella fase istruttoria precedente all'emanazione dell'atto di accertamento.

Nella prospettiva di un potenziamento complessivo dell'accertamento, il legislatore ha affiancato, alla possibilità di ricorso ai "coefficienti presuntivi"⁵¹ per la determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi e dei compensi, nuovi strumenti e più incisivi poteri per gli uffici finanziari.

⁴⁸ Vedasi nota precedente. Il decreto legge consentiva all'Amministrazione finanziaria di determinare i ricavi e i compensi, ovvero i corrispettivi, sulla base di presunzioni desunte da determinati elementi afferenti le caratteristiche dell'azienda.

⁴⁹ Convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

⁵⁰ Che svolgevano una duplice funzione:

- di controllo dei contribuenti forfettari (con reddito fino a 18 milioni di lire);
- di sottoposizione ad accertamento in base a coefficienti presuntivi dei soggetti (con redditi compresi tra 18 e 360 milioni di lire) individuati in base alle anomalie riscontrate rispetto ai coefficienti di congruità. I coefficienti presuntivi permettevano di individuare una sola misura di ricavi o compensi. Il reddito si calcolava deducendo dai ricavi, determinati con tale sistema, tutti i costi esposti dal contribuente in dichiarazione.

Nell'intenzione del legislatore, mentre i coefficienti di congruità avrebbero dovuto consentire di individuare le posizioni meritevoli di controllo, i coefficienti presuntivi dovevano invece essere utilizzati per l'accertamento vero e proprio. La contemporanea presenza di coefficienti presuntivi e di congruità è stata, poi, eliminata dal legislatore (art. 6, legge 30 dicembre 1991, n. 413) che ha stabilito solo per i coefficienti presuntivi l'utilizzo quali elementi di indagine e riscontro ed esteso la disciplina (art. 4, legge n. 413/1991) anche alle imprese esercenti attività non di servizi con un volume d'affari fino a un miliardo di lire.

⁵¹ L'accertamento basato sui "coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi", introdotto dal d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154 è stato poi abrogato, a decorrere dagli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1995, dalla legge n. 549 del 1995.

Gli anni '90

Il potenziamento dell'attività di accertamento: la legge n. 413 del 1991.

La Legge 30 dicembre 1991, n. 413, la più articolata e composta dei primi anni '90, ha introdotto innovazioni e misure di potenziamento dell'attività di accertamento.

In particolare la Legge, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA, ha ampliato le fonti di provenienza delle segnalazioni poste a fondamento dell'avviso di accertamento parziale: non più soltanto gli *input* trasmessi dal Centro informativo delle imposte dirette, ma anche le segnalazioni provenienti dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure le risultanze emergenti dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria.

Significative modifiche sono state apportate al dispositivo dell'accertamento basato sui "coefficienti presuntivi di reddito"⁵² e sono state introdotte numerose disposizioni in materia di obblighi strumentali (scontrini e ricevute fiscali) e di potenziamento dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria.

Il superamento del segreto bancario.

La norma in esame, inoltre, ha notevolmente ampliato uno dei principali poteri istruttori a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, ovvero la possibilità di eseguire le indagini bancarie (la disciplina in materia di "accesso ai dati bancari" è stata poi integrata dalla Legge 28 dicembre 1995, n. 549). In particolare, sono state eliminate le fattispecie tassative di esercizio di tale potere, rendendo di fatto inefficace il segreto bancario in ambito tributario, si è proceduto allo snellimento delle procedure (eliminando la necessità di acquisizione di una specifica autorizzazione del Presidente della competente Commissione tributaria di I grado) ed è stato disciplinato l'utilizzo riservato e corretto dei dati e delle notizie acquisite.

A causa dei limiti connaturati ai "coefficienti presuntivi", fondati su dati indicati dal contribuente nel modello di dichiarazione con conseguente assenza di qualsiasi riscontro degli elementi strutturali ed operativi dei vari settori economici⁵³, ne è stata disposta la relativa abolizione (con il Decreto Legge n. 565 del 1995).

Negli stessi anni, inoltre, è stata operata una riforma complessiva anche nel settore delle accise. Con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono stati disciplinati gli ambiti economici rientranti nel perimetro della tassazione, gli assetti potestativi di tutti gli Organi preposti alla vigilanza ed il sistema sanzionatorio penale ed amministrativo.

La riforma della giustizia tributaria.

Parallelamente, con l'emanazione dei Decreti Legislativi nn. 545 e 546 del 1992, entrati in vigore il 1° aprile 1996, è stato radicalmente innovato il processo tributario, modellandolo sui principi della giurisdizione civile, a completamento di un cammino, durato più di mezzo secolo, teso all'unificazione delle controversie fiscali dinanzi ad un unico giudice.

⁵² Con il decreto legge n. 384 del 1992 (conv. in legge n. 438 del 1992) è stato, inoltre, introdotto un particolare meccanismo di determinazione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo (con effetto dal periodo di imposta 1992): la cosiddetta *minimum-tax*. Per i soggetti diversi da quelli assoggettati ad IRPEG, qualora il reddito derivante dall'esercizio di attività commerciali o di arti e professioni dichiarato fosse risultato inferiore all'ammontare del "contributo diretto lavorativo" dell'imprenditore o dell'esercente l'arte o la professione e dei suoi collaboratori familiari, soci o associati, l'Ufficio attribuiva, ai fini IRPEF, un reddito determinato presuntivamente sulla base di tale parametro. Si trattava di una presunzione legale di reddito minimo fondata sulla quantificazione dell'attività lavorativa dei soggetti interessati. L'istituto ha subito una rapida evoluzione normativa negli anni 1992-1994 e già dal periodo di imposta 1994 non ha più operato come riscossione immediata ed automatica delle maggiori somme dovute da chi non si adegua. Ritenuto da molti una parentesi involutiva dei diversi strumenti di accertamento, è stato poco dopo soppresso.

⁵³ Per questo non furono considerati idonei a rappresentare la realtà delle imprese, né adeguatamente persuasivi ai fini dell'innalzamento del livello dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti.

Nuovi strumenti di determinazione presuntiva del reddito dei contribuenti: gli studi di settore.

Gli studi di settore.

Nel 1993, il Decreto Legge n. 331 [artt. 62 *bis* (“Studi di settore”) e 62-*sexies* (“Attività di accertamento nei riguardi dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili”)] ha previsto l’elaborazione, da parte dell’allora Dipartimento delle Entrate, sentite le associazioni professionali di categoria, di appositi “studi di settore” la cui entrata in vigore, prevista a decorrere dall’anno d’imposta 1995, è stata, poi, prorogata al 1998⁵⁴.

Si tratta di strumenti basati su elaborazioni statistiche connotate da elevato tecnicismo che sono risultati, sin dalla loro originaria previsione e differentemente dalle esperienze precedenti, strumenti assai complessi.

Tengono conto, infatti, oltre che dei dati contabili ed extracontabili strutturali propri dell’impresa, forniti dai contribuenti, anche delle caratteristiche dell’area territoriale in cui opera l’azienda o il professionista.

La parentesi del concordato di massa e l’utilizzo dei parametri.

Dopo la parentesi del cosiddetto “concordato di massa”⁵⁵ e la connessa possibilità di definizione dei redditi d’impresa e di lavoro autonomo a fronte di un’azione accertatrice basata su una particolare procedura matematico-statistica fondata su dati presenti nel sistema informativo dell’Anagrafe Tributaria, con la Legge Finanziaria per il 1996 (Legge 28 dicembre 1995, n. 549) è stata sancita l’abrogazione del sistema dei coefficienti⁵⁶ e la nuova definizione dei tempi di avvio dell’elaborazione degli “studi di settore”.

È stata altresì introdotta la possibilità, fino all’approvazione degli studi, di procedere sulla base degli accertamenti di cui all’articolo 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 utilizzando, ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari, i cosiddetti “parametri”⁵⁷.

⁵⁴ Ancor prima dell’entrata in vigore degli studi di settore, con la legge finanziaria 1996 sono stati introdotti i parametri (legge n. 549 del 1995), istituiti al fine della determinazione presuntiva di ricavi, compensi e volume d’affari in via transitoria, fino alla approvazione degli studi di settore.

⁵⁵ Art. 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 (con riferimento ai periodi d’imposta 1987/1993 e, successivamente, anche per il 1994).

⁵⁶ A decorrere dagli accertamenti relativi al periodo di imposta 1995.

⁵⁷ L’art. 62-bis del d.l. n. 331 del 1993 (aggiunto dalla legge di conversione n. 427 dello stesso anno), ne prevedeva l’approvazione entro il 31 dicembre 1995, termine poi prorogato al 31 dicembre 1996 (dall’art. 3, comma 180, della l. n. 549 del 1995) ed al 31 dicembre 1998 (dall’art. 3, comma 124, della l. n. 662 del 1996), prevedendo che gli studi di settore “...hanno validità ai fini dell’accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1998”. La proroga si è resa necessaria principalmente per due motivi:

- non era stata ancora emanata la normativa che consentiva “l’invio ai contribuenti dei questionari” per l’acquisizione dei dati contabili e extra-contabili necessari per l’elaborazione degli studi stessi;
- occorre una più intensa collaborazione con le associazioni di categoria e degli ordini professionali, per meglio approfondire i processi tipici dei diversi settori economici e le diverse modalità operative e di gestione delle attività economiche.

Pertanto, le disposizioni concernenti gli accertamenti di cui all’articolo 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, basati sui parametri approvati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 29 gennaio 1996, si sono resi applicabili anche con riferimento ai periodi d’imposta 1996 e 1997. Sulla base dei parametri di cui ai commi da 181 a 187 dell’articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549 l’accertamento, poi, si svolge non solo “nei confronti dei contribuenti esercenti attività d’impresa o arti e professioni per le quali non risultano approvati gli studi di settore” ma anche “ancorché approvati” quando “operano condizioni di inapplicabilità non estensibili ai parametri

L'evoluzione del rapporto Fisco-contribuente e la modernizzazione dell'Amministrazione finanziaria.

La riforma del 1997/1998: un nuovo rapporto Fisco - contribuente.

Con la Legge n. 662 del 1996, il Governo è stato delegato a riformare in maniera organica la disciplina delle sanzioni tributarie non penali, procedendo anche ad un'opera di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e di riorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria.

Negli anni 1997 e 1998 è proseguita la modernizzazione degli strumenti utilizzati per la prevenzione ed il contrasto dell'evasione fiscale: sono stati innovati i principali istituti deflatori della pretesa tributaria, costituiti dall'accertamento con adesione⁵⁸ e dalla conciliazione giudiziale⁵⁹, e sono stati introdotti significativi elementi di rinnovamento nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario. Allo stesso tempo è stata data enfasi alla corretta emissione dei corrispettivi e ai relativi controlli strumentali.

Istituti deflatori: la revisione dell'accertamento con adesione.

Una tappa importante dell'evoluzione del rapporto Fisco – Contribuente nella complessa fase del prelievo fiscale è attribuibile alla significativa revisione dell'accertamento con adesione.

Il decreto legislativo n. 218 del 1997 ha previsto l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'istituto (a tutti i contribuenti e a tutte le categorie di reddito)⁶⁰, nonché semplificazioni ed accelerazioni procedurali ed incentivazioni all'adesione da parte dei contribuenti.

In tale contesto, si è proceduto ad accentuare il profilo partecipativo del contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento e sono stati risolti numerosi problemi interpretativi ed operativi, con l'obiettivo di anticipare il momento della riscossione.

La riforma del sistema sanzionatorio amministrativo.

Con la delega per la riforma del sistema sanzionatorio non penale è stato conseguito l'obiettivo di realizzare un'organica razionalizzazione della relativa disciplina.

È venuta meno l'originaria connotazione risarcitoria delle sanzioni tributarie, che invece sono state adeguate ai principi generali delle sanzioni amministrative dettati dalla Legge n. 689 del 1981. Sono state trasferite alla materia tributaria le garanzie che connotano le sanzioni penali, ossia le tipiche sanzioni con natura repressiva di comportamenti che l'ordinamento considera riprovevoli in quanto volti a ledere o a porre in pericolo beni ed interessi considerati meritevoli di particolare tutela.

I principi generali della materia e la relativa disciplina organica, contenuta nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, hanno introdotto innovazioni alquanto rilevanti, che hanno richiesto un mutamento radicale nel comportamento dell'Amministrazione

individuate nei decreti di approvazione degli stessi studi di settore" (art. 4 del D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195).

⁵⁸ Il decreto legislativo n. 218 del 1997 ha operato una revisione organica attraverso la soppressione, con l'articolo 17, comma 1, lettera b), dell'articolo 2-bis del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 del 1994 (originariamente inserito, in sede di conversione, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656), recante i principi generali dell'istituto introdotto, a regime, a decorrere dal 1° dicembre 1994.

⁵⁹ A decorrere dal 1° gennaio 1993 si erano susseguiti numerosi interventi normativi che solo dopo l'entrata in vigore dell'articolo 14, del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, che ha apportato modifiche all'articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992 con la finalità di garantire un efficace coordinamento della relativa disciplina con quella dell'accertamento con adesione, hanno portato all'assetto definitivo dell'istituto stesso.

⁶⁰ Applicabilità dell'istituto anche agli accertamenti parziali e sintetici precedentemente esclusi dalla possibilità di definizione e ai periodi di imposta per i quali ha trovato applicazione la procedura del cosiddetto "concordato di massa" di cui all'articolo 3 del decreto- legge n. 564 del 1994 e quella prevista per il 1994 dall'articolo 3 del decreto-legge 30 agosto 1996, n. 449.

finanziaria in relazione alle modalità di applicazione delle sanzioni, compresa l'adozione del procedimento unitario inerente l'irrogazione delle stesse, teso ad assicurare, da un lato, la possibilità di effettiva difesa del contribuente e, dall'altro, la sollecita esecuzione del provvedimento e quindi la concreta efficacia del sistema sanzionatorio.

Le semplificazioni per i contribuenti.

Le semplificazioni per i contribuenti.

Sul fronte della semplificazione degli adempimenti posti a carico dei contribuenti nelle varie fasi dell'adempimento dell'obbligazione tributaria (presentazione della dichiarazione e versamento dell'imposta), anche per le conseguenze in termini di maggiore efficienza della successiva attività di controllo, momenti rilevanti sono costituiti dal processo di unificazione dei modelli delle dichiarazioni delle imposte sui redditi, dei sostituti d'imposta e sul valore aggiunto (e dei criteri per la determinazione delle basi imponibili fiscali e di queste ultime con quelle contributive) e dall'introduzione del sistema dei versamenti unificati.

L'istituto della compensazione tributaria.

Inoltre, con l'art. 17 del D.lgs. 241/97 è stato consentito ai contribuenti di estinguere o ridurre il proprio debito nei confronti dell'erario attraverso la contestuale riduzione non solo dei crediti riferiti alla medesima imposta (la cosiddetta "compensazione verticale"), ma anche delle posizioni creditorie maturate con riguardo ad altri tributi o nei confronti di diversi Enti ("compensazione orizzontale").

La trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Negli stessi anni, è poi stato dato l'avvio ad un percorso di informatizzazione degli adempimenti tributari, anche attraverso il potenziamento dell'impiego di procedure telematiche per la trasmissione delle dichiarazioni.

Tali misure, unite ad una massiccia iniezione di tecnologie informatiche per le nuove dichiarazioni, hanno contribuito in modo significativo ad un miglioramento dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, consentendo, allo stesso tempo, un potenziamento complessivo degli strumenti di contrasto dell'evasione fiscale.

La fine degli anni '90 ed il rinnovamento

L'Amministrazione finanziaria si riorganizza.

Negli ultimi anni '90 è stato, inoltre, realizzato un impegnativo programma di rinnovamento della struttura e del funzionamento dell'Amministrazione finanziaria.

Maturava, in quegli anni, la scelta di modificare da un punto di vista ordinativo gli organi di gestione dei tributi e di contrasto all'evasione fiscale, nella consapevolezza che il successo, tanto della riforma amministrativa, quanto di quella organizzativa, aveva bisogno di un'ulteriore innovazione nelle regole di funzionamento e che una macchina così complessa – a cui spetta il compito di reperire le risorse destinate al funzionamento dello Stato, garantendo, al tempo stesso, l'equità complessiva del sistema – non poteva più operare con i tempi e i vincoli della generalità della Pubblica Amministrazione.

La riorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria.

L'istituzione delle Agenzie fiscali.

In questa prospettiva, con il decreto legislativo n. 300 del 1999 sono state istituite le Agenzie fiscali, entrate in funzione a partire dal 1° gennaio 2001. Nel nuovo assetto, il Ministero mantiene la responsabilità di indirizzo politico, mentre alle Agenzie è attribuita la responsabilità gestionale e operativa, in un contesto caratterizzato da un livello di autonomia molto più ampio rispetto al precedente modello ministeriale e dalla responsabilizzazione delle Agenzie stesse su obiettivi precisi, che vengono verificati *ex*

*post.*⁶¹ Analogamente alle esperienze estere, anche in Italia la scelta di costituire agenzie autonome per la gestione della fiscalità rispondeva a due esigenze fondamentali: garantire la separazione tra politica e amministrazione della fiscalità⁶² ed assicurare maggiore autonomia operativa e, quindi, una gestione più flessibile delle risorse umane e materiali.

Indirizzo politico e
amministrazione
della fiscalità.

Gli indirizzi dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione sono, infatti, emanati in attuazione delle linee generali e degli obiettivi contenuti nell'Atto di indirizzo del Ministro dell'Economia e delle Finanze per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale, che tracciano le linee generali e gli obiettivi della gestione tributaria e sulla base degli obiettivi qualitativi e quantitativi fissati nella Convenzione con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il nuovo modello ha consentito, tra l'altro, la ristrutturazione, con disposizioni interne, dell'articolazione degli uffici a livello centrale e periferico, determinando effetti di potenziamento dell'azione di contrasto dell'evasione e di miglioramento dei rapporti con il contribuente⁶³.

L'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle
Entrate.

L'Agenzia delle Entrate svolge tutte le funzioni e i compiti attribuiti dalla Legge in materia di imposte, diritti e altre entrate, anche di natura *extra-tributaria*, con l'obiettivo di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali.

A tal fine, l'Agenzia è chiamata ad assicurare e sviluppare l'assistenza e il miglioramento delle relazioni con i contribuenti, i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale, nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza e secondo criteri di efficienza.

Per lo svolgimento di talune attività, l'Agenzia si avvale di soggetti esterni: le attività di natura informatica sono affidate alla Società Generale d'Informatica (di proprietà del Ministero dell'Economia e delle Finanze) e la riscossione è curata dalla società Equitalia (partecipata dall'Agenzia e dall'INPS), oltre che dalle banche e da Poste italiane spa.

L'Agenzia è articolata in strutture di vertice (direzioni centrali regionali) e in uffici dislocati sul territorio, con funzioni operative.

L'articolazione periferica ha attraversato due tappe fondamentali che ne hanno segnato il percorso evolutivo. La prima, avviata ancora in vigenza del modello ministeriale e conclusa nel 2002, ha visto l'attivazione di uffici con competenze unificate, che hanno sostituito le preesistenti strutture operative, parcellizzate per tipologia di imposta (Iva, registro, imposte dirette), con una frammentazione che non consentiva di inquadrare nella sua unitarietà la posizione del contribuente. Gli uffici unici dedicavano, inoltre,

⁶¹ I rapporti tra Ministero e Agenzie vengono regolati con una Convenzione (una per ciascuna Agenzia), nella quale sono indicati i servizi dovuti e gli obiettivi da raggiungere. La Convenzione ha durata triennale, con un adeguamento annuale per ciascun esercizio finanziario.

⁶² La divisione fra indirizzo politico e amministrativo esprimeva una tendenza già affermata nel nostro ordinamento con il decreto legislativo n. 29 del 1993, che aveva disegnato un nuovo profilo dei dirigenti pubblici, primi responsabili del buon esito dei processi di cambiamento e responsabili dell'impronta fornita all'attività delle strutture che dirigono secondo criteri di efficienza, efficacia e qualità e promuovendo la diffusione di quella logica del risultato che deve sostituire la tradizionale logica dell'adempimento.

⁶³ Si fa riferimento, tra le altre cose, all'attivazione di quasi 400 uffici delle entrate con competenze unificate, che hanno sostituito gli oltre 1.000 preesistenti uffici parcellizzati per tipologia di imposta (Iva, registro, imposte dirette), che presentavano un limite insito nella frammentazione tale da non consentire un'agevole inquadramento, nella sua unitarietà, della posizione del contribuente.

grande spazio alle attività di assistenza e informazione ai contribuenti, quasi del tutto assenti nei vecchi uffici.

Ultimo, ma non trascurabile effetto degli uffici unici, è stato quello di favorire la dismissione di sedi obsolete, per nuove strutture moderne e funzionali.

Nella seconda tappa, realizzata nel biennio 2009-2010, gli uffici unici sono stati sostituiti da strutture di livello provinciale che hanno assicurato un'ulteriore concentrazione e un conseguente potenziamento dell'attività di controllo, con apposite strutture con compiti di analisi del livello e della distribuzione del rischio di evasione e/o di elusione riguardante tutti i contribuenti con domicilio fiscale nell'ambito territoriale provinciale (eccezion fatta per i cosiddetti "grandi contribuenti" il cui presidio compete, a seguito della riorganizzazione, alle strutture regionali), realizzati con riguardo alle diverse macro-tipologie di contribuenti: medie imprese, piccole imprese e lavoro autonomo, persone fisiche, enti non commerciali).

Le nuove direzioni provinciali si avvalgono, per l'attività di informazione e assistenza, di una rete di uffici territoriali ubicati nelle stesse sedi dei precedenti uffici unici.

La logica alla base della riorganizzazione è funzionale alla circostanza che le attività di assistenza e informazione ai contribuenti e quelle relative ai controlli fiscali rispondono a due logiche organizzative diverse. Le strutture che erogano servizi devono essere diffuse sul territorio, per raggiungere il maggior numero possibile di cittadini e agevolare quanti risiedono in zone geograficamente svantaggiate. Le strutture deputate ai controlli, invece, richiedono un certo grado di accentramento, per consentire il miglior utilizzo delle risorse più specializzate.

Nel contesto della nuova strategia organizzativa del dispositivo di contrasto dell'evasione fiscale si pone, altresì, l'attribuzione alle Direzioni regionali della competenza per tutte le attività di controllo ed accertamento, di liquidazione delle dichiarazioni e di gestione del contenzioso, nonché del cosiddetto "tutoraggio", prevista dai citati commi da 9 a 14 dell'art. 27 del Decreto Legge n. 185 del 2008 riguardante i "grandi contribuenti".

L'articolo 23 *quater*, comma 1, del decreto Legge 6 luglio 2012, n. 95 convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 135 ha disposto, tra l'altro, l'incorporazione dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate, a decorrere dal 1° dicembre 2012.

L'Agenzia delle Dogane.

L'Agenzia delle
Dogane.

L'Agenzia delle Dogane, nell'ambito delle proprie prerogative istituzionali, esercita, a garanzia della piena osservanza della normativa comunitaria, attività di controllo, accertamento e verifica relativamente alla circolazione delle merci e alla fiscalità interna connessa agli scambi internazionali. Verifica e controlla altresì scambi, produzione e consumo dei prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa.

Contrasta, inoltre, gli illeciti di natura extra-tributaria, quali i traffici illegali di rifiuti, droga, armi, beni del patrimonio culturale, prodotti contraffatti o non rispondenti alle normative in materia sanitaria o di sicurezza, nonché commercio internazionale di esemplari di specie animali e vegetali minacciate di estinzione, protette dalla Convenzione di Washington, esercitando funzioni di polizia giudiziaria a competenza settoriale, ai sensi dell'art. 57, terzo comma, del C.P.P. e del combinato disposto di cui agli articoli 324 e 325 del D.P.R. n.43 del 1973 (Testo Unico delle Leggi doganali). Provvede altresì alla raccolta dei dati statistici per la redazione della bilancia commerciale.

La missione delineata nelle norme comunitarie e nazionali è caratterizzata da una particolare complessità operativa dovuta all'esigenza di effettuare controlli sui traffici commerciali in tempo reale. A tal fine, l'Agenzia si è dotata di strumenti gestionali avanzati, sviluppando un sistema di controlli basato sulle più evolute tecniche di analisi dei rischi che consentono di operare su base selettiva, la cui efficienza ed efficacia scongiurano ogni ritardo che possa rivelarsi pregiudizievole alla competitività delle imprese nazionali.

L'Agenzia si articola in Direzioni centrali, regionali/interregionali e provinciali (BZ e TN) con funzioni di indirizzo, coordinamento e controllo, nonché di strutture territoriali con funzioni operative. I laboratori chimici, in particolare, oltre a svolgere attività di analisi merceologica a fini istituzionali, offrono servizi sul mercato, nei settori dell'industria dei prodotti organici, inorganici ed alimentari, compresi prodotti transgenici (OGM) e materiali gemmologici.

Nell'ambito dell'Agenzia, opera anche il Servizio Autonomo Interventi Settore Agricolo (S.A.I.S.A.), che cura gli adempimenti relativi agli aiuti comunitari connessi alle esportazioni dei prodotti agricoli.

L'articolo 23 *quater*, comma 1, del citato decreto Legge 6 luglio 2012, n. 95 convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 135 ha disposto, tra l'altro, l'incorporazione dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato nell'Agenzia delle dogane, a decorrere dal 1° dicembre 2012.

L'Agenzia del Territorio.

L'Agenzia del
Territorio.

L'Agenzia del Territorio gestisce il catasto edilizio urbano e dei terreni, oltre ai registri di pubblicità immobiliare ed all'osservatorio del mercato immobiliare. E', inoltre, uno degli Organi cartografici dello Stato.

Il sistema informativo catastale è costituito da quattro settori completamente informatizzati e strettamente correlati tra loro: il settore censuario del catasto terreni, quello censuario del catasto edilizio urbano, il settore planimetrico e quello cartografico.

Il sistema informativo della pubblicità immobiliare è costituito dalla raccolta degli atti e delle relative note (trascrizioni, iscrizioni e domande di annotazione), riguardanti prevalentemente il trasferimento della proprietà e dei diritti reali sugli immobili, ovvero l'iscrizione o la cancellazione delle ipoteche.

Il sistema informativo dell'osservatorio del mercato immobiliare è costituito dalla banca dati⁶⁴ delle quotazioni e dalle statistiche nazionali e territoriali sul numero di immobili compravenduti, sul numero di abitazioni acquistate con mutuo ipotecario sulla stessa abitazione acquistata e sul capitale erogato, sullo *stock* di immobili censito in catasto e sulle caratteristiche degli acquirenti e dei venditori.

Oltre a queste attività, l'Agenzia del Territorio svolge storicamente un supporto estimativo per le amministrazioni pubbliche.

⁶⁴ Allo stato attuale, la banca dati dell'osservatorio del mercato immobiliare contiene le quotazioni di mercato per diverse tipologie edilizie nell'ambito delle destinazioni residenziale, commerciale, terziaria e produttiva, relative a tutti gli 8.100 Comuni, articolate in 31.000 zone di osservazione. Le quotazioni, pubblicate semestralmente, individuano un intervallo di valori, minimo e massimo, per unità di superfici riferite ad unità immobiliari ordinarie classificate in una determinata tipologia edilizia e situate in un ambito territoriale omogeneo, la zona omogenea OMI.

L'Ente provvede anche a determinare i redditi netti normalmente ritraibili dalle proprietà immobiliari, le cosiddette "rendite", che rappresentano, per diverse imposte e tasse, la base imponibile su cui calcolare l'ammontare del tributo dovuto⁶⁵.

Come già evidenziato, l'articolo 23 *quater*, comma 1, del decreto Legge 6 luglio 2012, n. 95 convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 135 ha disposto, tra l'altro, l'incorporazione dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate, a decorrere dal 1° dicembre 2012.

L'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato.

L'A.A.M.S. L'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato (istituita con regio Decreto Legge 8 dicembre 1927, n. 2258) svolge l'attività amministrativa diretta alla regolazione ed al controllo del comparto dei giochi pubblici e mantiene alcune delle tradizionali competenze sui prodotti derivanti dalla lavorazione del tabacco.

Infatti, dopo la fine degli anni novanta, a seguito della privatizzazione della produzione e importazione dei tabacchi, l'Amministrazione ha mantenuto la vigilanza sulla rete distributiva e la vendita degli stessi prodotti, nonché il controllo delle relative accise.

Relativamente al comparto dei giochi pubblici, il coinvolgimento dell'Amministrazione è stato graduale, ma continuo in un'ottica di razionalizzazione nel governo dello specifico settore⁶⁶.

Nel corso del 2001 e del 2002 è stata progressivamente affidata ad AAMS la gestione di tutte le tipologie di gioco. Con il D.P.R. 24 gennaio 2002, n. 33, emanato in attuazione dell'art. 12 della Legge 18 ottobre 2001, n. 383, è stato approvato il "Regolamento concernente l'affidamento delle attribuzioni in materia di giochi e scommesse all'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato", con cui sono state attribuite tutte le funzioni statali in materia di giochi, scommesse e concorsi pronostici, ivi comprese quelle inerenti alla gestione dei proventi erariali derivanti dalle attività ludiche.

Il legislatore è successivamente intervenuto, nel corso del tempo, allo scopo di definire con maggiore chiarezza i criteri direttivi per lo svolgimento delle peculiari funzioni assegnate all'Amministrazione.

Per lo svolgimento delle attività istituzionali di contenuto tecnologico, AAMS si avvale del supporto operativo di Sogei SpA.

Nel settore dei giochi, AAMS assolve al proprio ruolo disegnando le linee guida per una dinamica e razionale evoluzione del settore, nel rispetto della tutela degli interessi pubblici con particolare riferimento alla tutela dei minori e alla problematica del gioco patologico, verificando costantemente la regolarità del comportamento degli operatori.

Inoltre, opera nell'ottica del contrasto di ogni fenomeno illegale, assicurando fra l'altro il proprio supporto tecnico alle forze di polizia ed agisce al fine di garantire le entrate erariali di competenza e l'ottimizzazione del gettito.

L'articolo 23 *quater*, comma 1, del Decreto Legge 6 luglio 2012, n.95 convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 135 ha disposto, tra l'altro,

⁶⁵ La gestione dei tributi aventi per oggetto i redditi o i patrimoni immobiliari e quindi il relativo accertamento sugli stessi è, invece, di competenza dell'Agenzia delle entrate e dei Comuni.

⁶⁶ Nel 1988, AAMS ha assunto la gestione delle lotterie nazionali, nel 1994 quella del lotto e delle lotterie istantanee e, nel 2000, del Bingo.

l'incorporazione dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato nell'Agenzia delle dogane, a decorrere dal 1° dicembre 2012.

La Guardia di Finanza.

La Guardia di
Finanza.

Anche la Guardia di Finanza, negli stessi anni, è stata oggetto di una profonda rimodulazione di compiti e di una conseguente rivisitazione di strutture.

Con il decreto legislativo n. 68 del 2001, il legislatore ha notevolmente ampliato la missione istituzionale del Corpo, passato dalla prioritaria tutela del prelievo fiscale a compiti di prevenzione e contrasto di ogni possibile lesione alle libertà economiche tutelate dalla Costituzione. La Guardia di Finanza ha, quindi, assunto il ruolo di polizia economico-finanziaria a competenza generale, al fine di fronteggiare, con una risposta unitaria, la minaccia altrettanto unitaria delle varie forme di illegalità economica⁶⁷.

Il Corpo ha dunque compiti di:

- polizia finanziaria, per la tutela del bilancio dell'Unione Europea, dello Stato e degli Enti locali, sia sul versante delle entrate (il contrasto all'evasione fiscale), sia in materia di corretta gestione delle risorse pubbliche (la lotta agli sprechi);
- polizia economica, per garantire la trasparenza e la libera concorrenza dei mercati, sia dei capitali (a garanzia del pubblico risparmio), sia dei beni e servizi (per contrastare la contraffazione, tutelare il *made in Italy* e la sicurezza dei prodotti);
- polizia di sicurezza, allo scopo di contrastare infiltrazioni criminali nel mondo dell'economia ed aggredire i patrimoni delle organizzazioni che operano sul territorio dello Stato.

Conseguentemente, è stata adattata la struttura ordinativa: alla progressiva smobilitazione del dispositivo operativo di frontiera, si sono infatti affiancati la creazione di osservatori permanenti e luoghi di coordinamento a livello centrale, per garantire il presidio delle aree nevralgiche della missione operativa (i cosiddetti "Nuclei Speciali"⁶⁸), l'impiego di personale presso le Ambasciate italiane all'estero, in qualità di esperti, con funzioni di collegamento e di promozione della collaborazione tra Stati nei vari segmenti istituzionali e la ristrutturazione complessiva delle unità territoriali, per conferire maggiore efficacia all'azione investigativa e al presidio economico del territorio.

Inoltre, sono stati reimpostati i moduli ispettivi, allo scopo di valorizzare l'approccio trasversale dell'azione del Corpo, che punta a colpire nella loro globalità tutti i fenomeni che si connotano per la capacità di mettere a rischio contemporaneamente più interessi economici e finanziari, adottando le tecniche investigative proprie di un approccio "di polizia".

⁶⁷ L'evasione fiscale, il sommerso, le frodi sui finanziamenti pubblici, la criminalità organizzata, il riciclaggio, l'abusivismo finanziario, le truffe in danno dei risparmiatori, la contraffazione.

⁶⁸ Uno per ciascuna delle aree di competenza della polizia economico-finanziaria. A questi Reparti sono affidate funzioni di analisi operativa e tattica, di predisposizione di specifici e dettagliati piani progettuali, di gestione delle relazioni operative con Istituzioni, Enti ed Autorità di riferimento di settore, di supporto di conoscenze e tecnico-logistico a beneficio delle altre unità organizzative del Corpo, nonché, a partire dal 2013, anche funzioni operative in specifici casi.

La riscossione coattiva in mano pubblica: Equitalia Spa.

La riforma della
riscossione:
Equitalia spa.

L'efficacia dell'azione di contrasto dell'evasione, anche in termini di deterrenza, non può prescindere dalla capacità della filiera di portare effettivamente a riscossione le somme richieste ai contribuenti a seguito dell'attività di liquidazione, controllo e accertamento svolta dagli organi ispettivi.

E' questa la *ratio* che ha spinto il legislatore del 2005 a ricondurre in mano pubblica il servizio nazionale della riscossione, affidando la relativa funzione all'Agenzia delle entrate, che la esercita per il tramite di Equitalia spa⁶⁹.

Dal 2006 ad oggi Equitalia ha realizzato una lunga serie di interventi volti a semplificare il precedente sistema della riscossione, con l'obiettivo di rendere più efficiente e omogenea l'attività sul territorio, con particolare attenzione al costante miglioramento delle relazioni con i contribuenti.

A dicembre 2011, si è concluso il piano di riorganizzazione iniziato a luglio 2011; il nuovo assetto societario prevede tre società operative sul territorio, Equitalia Nord, Equitalia Centro ed Equitalia Sud (che si articolano in Direzioni regionali e Aree territoriali corrispondenti alle province, in linea con il sistema organizzativo dell'Agenzia delle entrate e dell'Inps), Equitalia Servizi, Equitalia Giustizia e la capogruppo Equitalia.

I risultati di riscossione, che hanno contraddistinto la gestione pubblica del servizio, sono nel complesso positivi, con un trend di crescita riscontrato sin dal primo anno di attività e che ha trovato conferma fino alla fine del primo semestre del 2011⁷⁰.

Per meglio garantire tale attività, l'art. 3, comma 5, del Decreto Legge n. 203 del 2005 ha previsto l'attribuzione alla Guardia di Finanza di compiti di collaborazione con Equitalia per il miglioramento del contrasto ai fenomeni di "evasione da riscossione". I Reparti del Corpo, dunque, hanno ricevuto il compito di sviluppare accertamenti patrimoniali ed assistere la società di riscossione nelle fasi di pignoramento, in particolare nei confronti dei "grandi debitori" dell'Erario.

I nuovi strumenti
di recupero
coattivo delle
imposte.

Equitalia sta, comunque, proseguendo nel miglioramento della propria attività, mediante l'affinamento delle modalità di recupero delle somme dovute all'Erario, grazie anche alle misure normative recentemente introdotte, alla ricerca del massimo grado possibile di *compliance* con i cittadini, mediante la razionalizzazione dei processi e l'individuazione di eventuali fattori di distonia che possano essere gravosi per i contribuenti, senza risultare strategici per l'efficacia dell'attività di riscossione.

La politica di miglioramento di assistenza ai contribuenti è tra gli elementi che hanno spinto il legislatore ad affidare alla gestione pubblica il sistema della riscossione a mezzo ruolo. In tale direzione, uno degli strumenti che più ha risposto alle esigenze dei cittadini, dei professionisti e delle imprese è stato quello delle rateizzazioni, che dal 2008

⁶⁹ Con l'articolo 3 del decreto legge 30 settembre 2005 n. 203, convertito dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248, è stata quindi varata la riforma del servizio nazionale della riscossione che ha previsto, nel più ampio contesto concernente le misure di contrasto all'evasione fiscale, la soppressione, a decorrere dal 1° ottobre 2006, del sistema di affidamento in concessione del servizio stesso a soggetti privati e la riconduzione in mano pubblica della funzione di riscossione, che viene esercitata per il tramite di una società per azioni a maggioranza pubblica creata a questo fine: Riscossione Spa, che nel 2007 ha cambiato denominazione sociale, diventando Equitalia S.p.A., società per azioni a totale capitale pubblico (51% Agenzia delle entrate e 49% Inps).

⁷⁰ Nel secondo semestre, invece, l'acuirsi del clima di tensione ed i necessari adeguamenti dei sistemi informatici alle misure legislative approvate dal Parlamento nel luglio 2011 hanno inciso sui risultati dell'attività di riscossione.

vengono richieste a Equitalia, non più all'ente creditore, per poi essere concesse in base a dei parametri prestabiliti.

Inoltre, le comunicazioni da inviare al contribuente, oltre a essere diventate più chiare, leggibili e omogenee per tutti gli agenti della riscossione, sono state rimodulate nell'ottica di agevolare gli adempimenti.

Si è registrato, negli ultimi tempi, anche un costante miglioramento delle iniziative a favore dei cittadini e delle imprese. Sono stati, ad esempio, rinnovati o aperti ex novo sportelli concepiti per offrire un'assistenza standard in tutta la penisola, la cui filosofia viene seguita anche dai siti internet⁷¹ del Gruppo.

Nella stessa direzione, le disposizioni introdotte dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 228 ("Legge di Stabilità 2013") e dal Decreto Legge 21 giugno 2013 n. 69 (c.d. "Decreto del Fare") che hanno previsto norme più favorevoli in materia di sospensione e procedure di esecuzione della riscossione e rateizzazione dei debiti tributari.

L'attività delle società del gruppo Equitalia è interamente regolata da norme di legge e, pertanto, l'affidamento di una somma in riscossione comporta l'obbligo di porre in essere tutte le azioni di recupero coattivo concretamente esperibili: in tale contesto il gruppo si muove nell'ottica di conciliare legalità e sensibilità sociale, imparzialità, equità ed efficienza.

Le misure di prevenzione e contrasto dell'evasione dagli anni 2000 ai giorni nostri

Nel corso dell'ultimo decennio, gli interventi normativi in materia fiscale si sono succeduti con costanza.

Da un lato, il legislatore ha profondamente rivisitato i principi ispiratori del sistema tributario complessivo, in un'ottica di progressivo miglioramento del rapporto Fisco-contribuente, anche per effetto dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente e della riforma del sistema sanzionatorio di tipo penale; dall'altro, si è cercato di adeguare l'Amministrazione finanziaria all'evoluzione tecnologica di questi anni, completando il processo di informatizzazione già avviato in precedenza.

La riforma del sistema sanzionatorio penal-tributario e lo Statuto dei diritti del contribuente.

Tra gli interventi normativi di significativo rinnovamento, in attuazione della delega conferita con l'articolo 9 della Legge 25 giugno 1999, n. 205, nel 2000 è stato emanato il decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, con cui è stata introdotta la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, caratterizzata dall'introduzione di un ristretto numero di fattispecie, tutte aventi natura delittuosa, connotate da una rilevante capacità di offesa degli interessi erariali e, sotto il profilo psicologico, dal fine dell'evasione (dolo specifico).

Si è, così, realizzato il superamento dell'impianto normativo della Legge n. 516 del 1982, la quale configurava le fattispecie di reato secondo lo schema dei cosiddetti "reati prodromici", attribuendo rilevanza a comportamenti solo astrattamente idonei alla realizzazione dell'evasione, indipendentemente dall'effettiva lesione degli interessi erariali.

Le sfide del 2000: un nuovo rapporto Fisco – contribuente e l'adeguamento tecnologico dell'A.F..

La riforma dei reati tributari.

⁷¹ All'interno del sito Equitalia è stato ideato, inoltre, l'Estratto conto online, che consente a ciascun cittadino di accedere via internet direttamente alla propria situazione debitoria aggiornata, a partire dall'anno 2000.

Per determinate tipologie di reato (i cosiddetti “delitti dichiarativi”), è stata prevista una soglia di rilevanza penale, che aggancia l’intervento punitivo al superamento di predeterminati limiti quantitativi, espressione di un effettivo evento di danno conseguente all’evasione.

Lo Statuto dei diritti del contribuente.

L’anno 2000 è anche l’anno dello Statuto del contribuente (Legge n. 212), un insieme di principi guida volti a regolare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Lo Statuto dà attuazione ai principi di democraticità e trasparenza del sistema impositivo, contribuendo a migliorare il rapporto tra Fisco e cittadini. Ai contribuenti l’ordinamento attribuisce strumenti di tutela e di garanzia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, sia in materia di conoscibilità del sistema normativo tributario, sia nell’ambito delle attività di accertamento e riscossione.

Il nuovo testo normativo rappresenta il traguardo di un cammino intrapreso sin dagli inizi dagli anni ’90 in materia di semplificazione amministrativa e di maggiore partecipazione del contribuente.

Il settore dei giochi.

L’evasione nel settore dei giochi.

Nei primi anni duemila, inoltre, il legislatore è intervenuto nel settore dei giochi pubblici, con norme finalizzate all’obiettivo di far emergere volumi di ricchezza sommersa, recuperare materia imponibile, contrastando l’evasione fiscale e, in buona sostanza, porre ulteriore argine ai tentativi di infiltrazione della criminalità organizzata nello specifico comparto, caratterizzato da elevati flussi di liquidità.

L’introduzione del Prelievo Erariale Unico.

In particolare, con la Legge n. 289 del 2002 e il Decreto Legge n. 269 del 2003 (convertito dalla Legge n. 326 del 2003), si è provveduto a disciplinare il “gioco lecito” mediante apparecchi da intrattenimento (le cosiddette *new slot*) e ad introdurre una nuova forma di imposizione, il Prelievo Erariale Unico – PREU –, in luogo dell’ISI (imposta sugli intrattenimenti) e dell’IVA.

In tale contesto, sono stati definiti puntualmente i poteri istruttori dell’Amministrazione e la normativa in materia di liquidazione e accertamento, anche in via induttiva⁷².

Con le leggi n. 311 del 2004 e n. 266 del 2005, sono state inoltre adottate altre misure nell’ottica di integrare la normativa generale del comparto, mediante la revisione del sistema sanzionatorio⁷³ e l’introduzione di nuove misure finalizzate a consentire un più efficace monitoraggio della raccolta e della movimentazione degli apparecchi sul territorio. Con il cosiddetto decreto Abruzzi (decreto Legge n. 39 del 2009) è stata in concreto avviata l’introduzione nel mercato di una nuova generazione di apparecchi (le cosiddette *videolottery* – VLT –), collegati tramite rete telematica del concessionario a piattaforme centrali in cui risiede il *software* di gioco, ed inoltre prevista la possibilità di adottare misure cautelari di carattere reale (ipoteca e sequestro conservativo) in relazione

⁷² Vedasi art. 39-quater, comma 3, D.L. n. 269/2003, ove si prevede che in presenza di apparecchi per i quali i dati relativi alle somme giocate non siano memorizzati o leggibili, risultino memorizzati in modo non corretto o siano stati alterati, gli uffici dell’Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato determinano induttivamente l’ammontare delle somme giocate sulla base dell’importo forfetario giornaliero definito con decreti direttoriali della stessa Amministrazione. Inoltre, il predetto importo forfetario o, se maggiore, l’ammontare effettivo accertato ai fini della determinazione del prelievo erariale unico (PREU) è posto a base delle rettifiche e degli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi, dell’imposta sul valore aggiunto e dell’imposta regionale sulle attività produttive eventualmente applicabili al soggetto ispezionato.

⁷³ Depenalizzazione delle fattispecie di utilizzo illegale o irregolare di apparecchi e introduzione di apposite sanzioni amministrative.

alle somme dovute a qualunque titolo dai responsabili, in via principale o in solido, di illeciti relativi agli apparecchi da intrattenimento.

Al fine di contrastare più efficacemente l'evasione nel settore, l'art. 1, comma 69, della Legge n. 220 del 2010 (Legge di stabilità 2011) ha esplicitamente esteso le indagini finanziarie alle attività di accertamento di competenza dell'Amministrazione dei monopoli di Stato.

Assumono rilievo, inoltre, le previsioni recate dall'art. 10 del D.L. 2 marzo 2012, n.16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, che ha introdotto importanti disposizioni tese ad assicurare maggior efficienza al sistema di raccolta del gioco, attraverso la previsione di nuove formule di gioco, la riassegnazione mediante apposito bando di gara delle concessioni per la raccolta delle scommesse (su rete fisica) in via di scadenza, nonché a rafforzare la specifica azione di controllo ai fenomeni illeciti, anche mediante l'esecuzione di operazioni di gioco simulate, da parte degli operatori di polizia, presso i locali in cui si effettua la raccolta, al fine di acquisire elementi di prova di violazioni alla normativa di riferimento.

Numerose infine, sono state le novità volte a limitare gli "effetti collaterali" connessi al gioco, attraverso linee d'azione per la prevenzione, il contrasto e il recupero di fenomeni di ludopatia, cui è peraltro direttamente connesso il più recente inasprimento operato con riferimento al divieto, per i minori, di accedere in aree/sale ove si esercita l'offerta di giochi con vincita in denaro (ai sensi del D.L. n. 98/2011, peraltro, era già vigente il divieto di partecipazione a tali tipologie di giochi), per effetto delle disposizioni del D.L. 13 settembre 2012, n. 158, concernente "Disposizioni urgenti per promuovere lo sviluppo del paese mediante un più alto livello di tutela della salute", convertito nella Legge 8 novembre 2012, n. 189.

Nello stesso provvedimento, inoltre, è previsto che l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli pianifichi, su base annuale, anche d'intesa con la Guardia di finanza, almeno 10.000 controlli specificamente destinati al contrasto del gioco minorile, nei confronti di esercizi presso i quali sono installate le *news slot* ovvero vengono accettate le scommesse, ubicati in prossimità di istituti scolastici, di strutture sanitarie e ospedaliere e luoghi di culto.

Adeguamento degli strumenti di contrasto all'evasione fiscale ai nuovi scenari.

Potenziamento e revisione degli studi di settore.

Per quanto attiene, in particolare, all'evoluzione degli strumenti di controllo in materia di imposte dirette, la Legge finanziaria 2005 ha introdotto norme in materia di potenziamento degli studi di settore e di revisione degli stessi, prevedendo, tra l'altro, l'obbligo dell'invito al contraddittorio, anche ai fini di un eventuale accertamento con adesione e nuove, più incisive, disposizioni in materia di indagini finanziarie. E' stata anche prevista la necessità di corredare con ulteriori elementi probanti gli esiti statistici degli studi di settore, al fine di pervenire a più solidi accertamenti e definizioni.

Dagli accertamenti bancari alle indagini finanziarie.

Nell'ottica del rafforzamento dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria, la disciplina delle indagini finanziarie (regolate dalla Legge n. 413 del 1991) è stata significativamente modificata dalla Legge n. 311 del 2004 (commi 402 e 403 dell'art. 1) e dall'art. 2, comma 9, del Decreto Legge n. 203 del 2005 (in particolare, sono stati riformulati i previgenti numeri 7 degli articoli 32, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972). Le innovazioni più significative hanno riguardato:

- sotto il profilo soggettivo, l'applicabilità della procedura autorizzata a tutti gli intermediari finanziari, comprese le società fiduciarie (sotto la previgente disciplina, le indagini bancarie coinvolgevano esclusivamente le banche e l'ente Poste)⁷⁴;
- sotto il profilo oggettivo, la possibilità di acquisire le informazioni relative a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati e le garanzie (in precedenza, limitata ad alcuni rapporti di conto: per le banche, conti correnti e libretti di risparmio; per le Poste, conti correnti postali – oggi conti bancoposta –, libretti di deposito – oggi libretti di risparmio postale – e buoni postali fruttiferi);
- l'esclusiva gestione telematica del flusso delle richieste e delle risposte.

In base all'art. 35 del decreto Legge n. 223 del 2006 (che ha introdotto l'art. 53 bis, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986), inoltre, lo strumento istruttorio delle indagini finanziarie può essere utilizzato anche ai fini dell'accertamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Potenziamento
del contrasto agli
illeciti doganali.

Allo scopo di contrastare in maniera più efficace gli illeciti nel comparto doganale⁷⁵, con particolare riguardo alla dichiarazione di valori imponibili inferiori al vero al momento dell'importazione di considerevoli flussi di merce di origine cinese – cosiddetta “sottofatturazione” –, nel filone di controllo della veridicità dei corrispettivi e della determinazione analitica del reddito, di significativa importanza è stata la previsione normativa della Legge n. 248 del 2006 che ha conferito all'Agenzia delle Dogane nuovi poteri, anche sanzionatori, in sede di controllo. È stata infatti prevista la possibilità di richiedere ulteriori informazioni e documenti (costi effettivi di trasporto, nolo, assicurazioni, materie prime) utili nella verifica dell'effettivo prezzo pagato o da pagare relativo alle dichiarazioni di importazione, esportazione e di introduzione in deposito, consentendo di acquisire elementi fondamentali per la verifica del valore imponibile dichiarato nonché la possibilità di irrogare sanzioni pecuniarie in caso di inottemperanza alle richieste, unitamente a provvedimenti di sospensione e revoca delle autorizzazioni agli operatori.

Nel 2006, con il decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223 e con la Legge n. 296, il legislatore è intervenuto in modo massiccio nell'area della prevenzione e del contrasto dell'evasione, prevedendo nuovi adempimenti a carico delle imprese e dei lavoratori autonomi, una valorizzazione delle banche dati ed il potenziamento degli studi di settore.

Nuovi istituti
deflativi del
contenzioso.

Con l'introduzione dell'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione relativi alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto, nel dichiarato intento di semplificare la gestione dei rapporti tra contribuente e l'Amministrazione finanziaria, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, e di agevolare il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti, la Legge ha collegato alla definizione anticipata importanti vantaggi per chi vi aderisce (riduzione delle sanzioni alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione, nonché

⁷⁴ Oltre alle banche, alle Poste e alle società fiduciarie, le richieste possono essere inoltrate a tutti gli operatori finanziari (intermediari finanziari, imprese di investimento, OICVM, SGR, ecc.).

⁷⁵ Le norme di riferimento in materia doganale sono:

- il Codice Doganale Comunitario, adottato con Regolamento (CEE) del Consiglio n. 2913 del 12 ottobre 1992 (e successive integrazioni e modifiche), che contiene la disciplina sostanziale ai fini dell'attuazione dei tributi e delle misure previste nel quadro degli scambi commerciali con i Paesi terzi;
- in ambito nazionale, il testo unico delle leggi doganali (T.U.L.D.), il D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, in cui sono contenute la disciplina dell'organizzazione nazionale dei servizi doganali, le misure di vigilanza ed i poteri di controllo, nonché le sanzioni penali ed amministrative irrogabili in caso di violazioni.

possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie), che fanno da contrappeso al vantaggio per l'Amministrazione di definire in tempi più rapidi l'accertamento, avendo acquisito in via preventiva l'assenso del contribuente ed evitando, in tal modo, la fase dell'eventuale contraddittorio.

Questo istituto valorizza anche la fondatezza e la tenuta delle contestazioni sin dal primo stadio delle verifiche, rendendoli meno lontani dai successivi accertamenti e definizioni.

Con il decreto Legge n. 185 del 2008 (convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 2 del 2009), è stato anche introdotto l'istituto della definizione degli inviti al contraddittorio (artt. 5 e 11 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), anch'esso finalizzato a semplificare la gestione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, nonché ad agevolare la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti⁷⁶.

Il "tutoraggio" delle imprese di più rilevanti dimensioni.

Con l'art. 27 del medesimo decreto Legge, è stato inoltre introdotto il cosiddetto "tutoraggio" delle grandi imprese (con volume d'affari superiore a 300 milioni di euro)⁷⁷ da parte dell'Agenzia delle Entrate, strumento che consente di diversificare le modalità di controllo in base alle risultanze di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente, che tengano conto, oltre che del suo comportamento fiscale, anche delle caratteristiche del settore economico in cui lo stesso opera, e di assicurare un elevato grado di correttezza dei comportamenti fiscali di questo particolare ed importante *target* di contribuenti.

Piani specifici di contrasto a fenomeni di evasione fiscale.

Con il Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, accanto alla previsione, nell'ambito della programmazione dell'attività di accertamento relativa agli anni 2009, 2010 e 2011, di un piano straordinario di controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, è stato previsto un programma di intensificazione degli interventi per la prevenzione e la repressione dei fenomeni di frode in materia di IVA nazionale e comunitaria⁷⁸, procedendo anche ad un monitoraggio sistematico dei trasferimenti all'estero della residenza delle persone fisiche, per contrastarne gli abusi finalizzati all'evasione fiscale⁷⁹.

Con il decreto-Legge 1 luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102, sono state introdotte misure tese a contrastare il fenomeno delle compensazioni indebite, connotato da profili di rilevante offesa degli interessi erariali, con il controllo preventivo delle compensazioni effettuate mediante il modello F24 dei

⁷⁶ Il nuovo istituto deflativo del contenzioso fornisce infatti al contribuente la possibilità di accelerare la definizione del rapporto tributario, accettando i contenuti dell'invito a comparire, nel quale è rappresentata l'ipotesi di pretesa fiscale e i motivi che la determinano, e fruendo dello stesso regime agevolato previsto per l'adesione ai processi verbali di constatazione, in tema di sanzioni e di pagamento rateale. Alla definizione, che si realizza mediante l'acquisizione dell'assenso del contribuente ed il pagamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, sono connessi vantaggi sia a favore del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria. Per il contribuente, si tratta della riduzione delle sanzioni, nonché della possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie. Per l'Amministrazione il vantaggio consiste nella definizione in tempi più rapidi della pretesa tributaria, avendo acquisito in via preventiva l'assenso del contribuente ed evitando, in tal modo, la fase del contraddittorio.

⁷⁷ La norma prevedeva l'abbassamento di tale limite, entro il 31 dicembre 2011, a 100 milioni di euro.

⁷⁸ Con l'incremento della capacità operativa dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e della Guardia di finanza destinata alle attività di prevenzione e repressione di detti fenomeni anche mediante un costante scambio informativo al medesimo fine orientando, altresì, in tale direzione, strutture e funzioni.

⁷⁹ In fase di prima attuazione, attraverso la vigilanza da parte dei Comuni, con un' incisiva azione di presidio territoriale e dell'Agenzia delle entrate, nei confronti delle persone fisiche che abbiano chiesto l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero a far corso dal 1° gennaio 2006.

crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per il pagamento di imposte, contributi, premi e delle altre somme dovute allo Stato, alle Regioni e ad altri enti previdenziali), a volte artatamente "creati".

Nell'ottica della semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, sono state modificate le norme sulla disciplina delle garanzie che il debitore è tenuto a prestare ai fini del pagamento rateale delle somme dovute nell'ambito della conciliazione giudiziale e dell'accertamento con adesione.

Il contrasto all'evasione fiscale internazionale.

Evoluzione del contesto socio-economico e necessità di adeguamento.

La repentina evoluzione del contesto socio-economico mondiale degli ultimi anni, favorita dallo sviluppo della tecnologia, anche sul piano delle tecniche finanziarie, e dall'abbattimento delle barriere fisiche ed economiche tra gli Stati, ha offerto nuove possibilità di investimento all'estero per gli operatori economici, ma, allo stesso tempo, ha anche consentito il proliferare di fenomeni di evasione fiscale internazionale. In questo ambito, il legislatore è intervenuto per adeguare la struttura normativa ed operativa di contrasto.

Sono state, quindi, introdotte misure (decreto Legge n. 78 del 2009) tese a rendere più incisiva, sul fronte internazionale, l'azione di prevenzione e repressione dei fenomeni di illecito trasferimento e detenzione di attività economiche e finanziarie all'estero in attuazione delle intese raggiunte tra gli Stati dell'OCSE⁸⁰.

Il contrasto agli arbitraggi fiscali.

La medesima norma ha, altresì, introdotto disposizioni in materia di contrasto agli arbitraggi fiscali internazionali, subordinando l'accesso a regimi che possono favorire disparità di trattamento, con particolare riferimento ad operazioni infragruppo, ad una verifica di effettività sostanziale.

Obiettivo di tale novella legislativa è stato quello di contrastare l'utilizzo strumentale, da parte delle imprese estere controllate e collegate, attraverso mirate transazioni *intercompany*, dei benefici offerti dai cosiddetti "paradisi fiscali".

Con il decreto Legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla Legge 26 febbraio 2010, n. 25, sono state potenziate le misure tese a rendere più incisivo, sul fronte internazionale, il contrasto dei fenomeni di illecito trasferimento e detenzione di attività economiche e finanziarie all'estero con il raddoppio dei termini di decadenza per l'esercizio dell'attività di accertamento nei confronti di chi detiene fuori confine, in Paesi a fiscalità privilegiata o che non attuano lo scambio di informazioni, capitali e beni non dichiarati al Fisco.

Con il Decreto Legge 5 marzo 2010, n. 40, convertito dalla Legge 22 maggio 2010, n. 73, è stato introdotto l'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate, da parte dei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi presenti nella cosiddetta «*black list*», con la finalità

⁸⁰ Con l'introduzione della presunzione relativa in base alla quale gli investimenti e le attività di natura finanziaria, detenute in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, in Paesi a fiscalità privilegiata o che non attuano lo scambio di informazioni, sono considerate costituite mediante redditi sottratti a tassazione. La previsione normativa è volta a contrastare comportamenti che tramite l'illecita esportazione di capitali verso paradisi fiscali ostacolano l'azione di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria di forme particolarmente insidiose di evasione fiscale. La previsione introduce anche l'inasprimento delle sanzioni tributarie. E' prevista l'istituzione di apposite strutture operative dedicate all'azione di contrasto.

di contrastare le frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali, con specifico riguardo al settore dell'IVA.

In materia, l'art. 2, comma 8, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 ha eliminato l'obbligo di comunicazione per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata, in tutti i casi di operazioni di importo inferiore a 500 euro.

Il contrasto alle pratiche di *transfer price*.

Novità sono state introdotte anche in materia di operazioni rientranti nella disciplina sui prezzi di trasferimento, con la finalità di eliminare le difficoltà connesse alla necessità di effettuare riscontri di rilevante complessità, anche tecnica, in assenza di un'adeguata collaborazione del contribuente⁸¹.

Nuovi strumenti di prevenzione e contrasto alle frodi IVA.

Contrasto ai fenomeni di frode in materia di IVA.

L'art. 83, commi 5, 6 e 7, del decreto Legge n. 112 del 2008 è intervenuto al fine di rendere più efficace la prevenzione e la repressione dei fenomeni di frode in materia di IVA, sia nazionale che comunitaria. Ha previsto, in specie, per l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane e la Guardia di Finanza un incremento della capacità operativa destinata a questa attività, anche orientando appositamente le loro funzioni o strutture, al fine di assicurare l'analisi dei fenomeni e l'individuazione di specifici ambiti di indagine, la definizione di apposite metodologie di contrasto, la realizzazione di specifici piani di prevenzione e contrasto dei fenomeni medesimi ed il monitoraggio dell'efficacia delle azioni poste in essere.

La "Cabina di Regia Operativa".

Già del novembre 2008, è stata attivata un'apposita "Cabina di Regia Operativa", impegnata nel dare concreta attuazione alle suddette previsioni normative, anche attraverso l'individuazione di ambiti di azione in relazione ai quali sono stati predisposti piani di intervento mirati, che hanno coinvolto le strutture operative delle tre Amministrazioni citate.

Limiti all'utilizzo del contante.

Con il Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78 (convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122) sono state introdotte disposizioni in materia di antiriciclaggio, di ausilio alla mappatura delle operazioni a rischio di evasione e frode fiscale, con i primi adeguamenti alle disposizioni comunitarie della soglia (5.000 euro) al di sopra della quale è obbligatorio effettuare i pagamenti di beni o servizi con assegni non trasferibili, bonifici o altre modalità di pagamento bancario, postale, o mediante sistemi di pagamento, portata a 1.000 euro dall'art. 12 del citato Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214.⁸²

Lo "spesometro".

Con la finalità di rafforzamento e prevenzione dell'evasione, principalmente in materia di imposta sul valore aggiunto (e di contrasto delle "frodi carosello" e false fatturazioni), ma anche ai fini delle II.DD. e per una più puntuale ricostruzione della congruità dei volumi d'affari e dei costi indicati nelle dichiarazioni, nonché per l'individuazione di spese e consumi di particolare rilevanza utili all'individuazione della capacità contributiva, in specie ai fini dell'accertamento sintetico-statistico del reddito delle

⁸¹ Il sistema, applicato con diligenza e buona fede, esclude la possibilità che alle imprese siano irrogate sanzioni per infedeltà delle dichiarazioni fiscali connesse con rettifiche di *transfer pricing*. L'impianto del sistema documentale è stato definito con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010.

⁸² Precedentemente, con il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 la riduzione dei limiti all'utilizzo del contante e dei titoli al portatore è passata da 5.000 a 2.500 euro.

persone fisiche, il medesimo Decreto Legge ha previsto l'obbligo di comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi per importi non inferiori a 3 mila euro, soglia di recente modificata con la previsione dell'obbligo di trasmissione di tutte le operazioni per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura, indipendentemente dall'ammontare⁸³.

Il contrasto alle imprese "apri e chiudi" e in perdita sistemica.

Una specifica azione di vigilanza fiscale è stata prevista su chi presenta evidenti indici di rischio di evasione, ad esempio imprese che cessano l'attività entro un anno dalla loro nascita (cosiddette «apri e chiudi») o che si dichiarano in perdita, ai fini delle imposte sui redditi, per più di un periodo d'imposta.

Nuove disposizioni hanno regolato il sistema VIES, attraverso l'adeguamento alla normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie ai fini del contrasto delle frodi⁸⁴.

Il contrasto all'evasione di massa.

Una vigilanza sistematica sulle imprese di medie dimensioni.

A partire dal 2010, è stata altresì prevista, con il Decreto Legge n. 78, un'intensificazione dell'attività di controllo nei confronti dei contribuenti non soggetti né agli studi di settore né al tutoraggio (circa 70.000 soggetti), segmento assai rilevante in termini di gettito fiscale atteso e che presenta un rischio di evasione particolarmente elevato⁸⁵.

Le misure si sono indirizzate anche verso il potenziamento dell'efficacia dell'attività di controllo e di accertamento cosiddetta «di massa», con l'affidamento di attività di controllo e accertamento specialistiche e a carattere seriale ad apposite articolazioni dell'Agenzia stessa con competenza su tutto o parte del territorio nazionale.

Un'ipotesi aggravata di corruzione.

Incisive misure sono state previste per la prevenzione più efficace di eventuali casi di corruzione (legati, oltre che alla riscossione, a tutto il comparto dei pagamenti e rimborsi in materia fiscale); in particolare, è stata inserita, tra le ipotesi aggravate di corruzione, anche quella in cui l'omissione o il ritardo di atti d'ufficio, così come il compimento di atti contrari ai doveri d'ufficio riguardino il pagamento o il rimborso di tributi.

Il legislatore ha, poi, precluso la compensazione in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo (di ammontare superiore a millecinquecento euro) in relazione ai quali sia scaduto il termine per il pagamento⁸⁶.

⁸³ Decreto legge n. 16 del 2012. Permane, invece, l'obbligo di trasmissione delle operazioni di ammontare superiore a 3.600 euro nei confronti dei consumatori finali. Sul punto, si precisa che, con il decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 (convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106), è stata prevista l'esclusione dell'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, di importo non inferiore a tremila euro, nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in caso di pagamento dei corrispettivi mediante carte di credito, di debito o prepagate. Per effetto dell'ulteriore modifica recata dal decreto legge n. 98 del 2011, i dati relativi alle suddette transazioni devono comunque essere comunicati all'Agenzia delle Entrate da parte degli stessi operatori finanziari che hanno emesso le carte di pagamento utilizzate nelle transazioni in esame.

⁸⁴ La facoltà di effettuare operazioni intra Ue passa attraverso una specifica attività di controllo da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate (con due provvedimenti del 2010 sono state stabilite le modalità di diniego o revoca dell'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie e le modalità di inclusione delle partite IVA nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie).

⁸⁵ Anche mediante la valorizzazione del coordinamento tra l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza.

⁸⁶ Consentendo, comunque, al contribuente di "saldare", con l'utilizzo dei propri crediti fiscali, i debiti erariali iscritti a ruolo. L'inosservanza del divieto viene punita con la sanzione pari al cinquanta per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Il "nuovo"
accertamento
sintetico.

Un altro intervento destinato ad incidere sulle strategie di contrasto dell'evasione nei confronti delle persone fisiche è costituito dalla revisione e potenziamento dell'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche, operata dall'articolo 22 del citato Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78.

Tali modifiche, che hanno effetto per gli accertamenti relativi ai periodi d'imposta 2009 e successivi introducono un ampliamento delle voci osservate ed un profondo aggiornamento del metodo di stima dello strumento cardine per l'accertamento del reddito delle persone fisiche, a prescindere dalle evidenze contabili, finalizzato ad accrescere la capacità dell'Amministrazione finanziaria di persuadere i contribuenti ad una maggiore fedeltà dichiarativa⁸⁷

La c.d. "super-
anagrafe" dei
conti.

L'art. 11, comma 2, del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214 – integrato dall'art. 2, comma 6, del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44 – ha previsto che, a far data dal 1° gennaio 2012, gli operatori finanziari sono tenuti a comunicare all'Archivio dei rapporti le movimentazioni che hanno interessato i rapporti oggetto di comunicazione ed ogni altra informazione relativa agli stessi, necessaria ai fini dei controlli fiscali, nonché l'importo delle operazioni finanziarie.

Tali informazioni sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per l'elaborazione con procedure centralizzate di specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione.

L'accertamento esecutivo.

L'accertamento
come titolo di
esecuzione
forzata.

Con l'articolo 29 del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122 sono state introdotte rilevanti novità in materia di riscossione coattiva delle somme dovute in base agli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto.

A decorrere dal 1° ottobre 2011 e relativamente ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, gli avvisi di accertamento e i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni⁸⁸ costituiscono, infatti, i nuovi titoli per l'esecuzione forzata della pretesa erariale.

⁸⁷ È ora previsto, al comma 4 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, che l'Amministrazione finanziaria possa determinare sinteticamente il reddito complessivo dei contribuenti sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta; la disposizione ammette la facoltà di dimostrare che il finanziamento per le citate spese sia avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta o con redditi esenti o tassati alla fonte con ritenuta a titolo d'imposta o esclusi dalla formazione della base imponibile.

Il nuovo comma 5 dell'art. 38 consente altresì la determinazione sintetica del reddito basata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva, individuato attraverso l'analisi di campioni significativi di contribuenti, tenendo conto delle differenze derivanti dalla diversa composizione del nucleo familiare, nonché dell'area territoriale di appartenenza; tali elementi sono stati individuati con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 24 dicembre 2012.

⁸⁸ La nuova disciplina trova applicazione oltre che per l'avviso di accertamento relativamente alle fattispecie sopra indicate, anche per il "connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni".

Con l'utilizzo di tale locuzione il legislatore ha inteso ricomprendere nell'ambito applicativo della nuova disciplina esclusivamente il procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni, contestuale all'avviso di accertamento e senza previa contestazione della violazione, previsto dall'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 472/97. Tale connessione invece non sussiste nell'ipotesi di sanzioni non collegate al tributo, irrogate mediante emissione di un separato atto di contestazione ai sensi dell'art. 16 della medesima norma. Pertanto, risultando gli atti di contestazione esclusi dall'ambito applicativo delle disposizioni in commento,

Dette disposizioni, che hanno introdotto interventi fortemente innovativi e destinati a influenzare le strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale e i rapporti con i contribuenti, hanno l'obiettivo dichiarato di ridurre i tempi che intercorrono, mediamente, tra la notifica dell'avviso di accertamento e la notifica della relativa cartella di pagamento oltre che, attraverso l'ulteriore innalzamento della qualità dell'attività di accertamento e riscossione, di accrescere la propensione all'utilizzo degli istituti definatori della pretesa tributaria.

Gli interventi più recenti.

Minore invasività
dei controlli
ispettivi.

Nell'ottica di perseguimento di una maggiore efficienza dell'Amministrazione finanziaria e di minore invasività degli interventi ispettivi, sono state introdotte misure, quali quelle del Decreto Legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106 in materia di programmazione, coordinamento, contestualità e non ripetizione degli accessi connessi ai controlli in materia fiscale e contributiva e di durata degli stessi.

Inasprimento
delle sanzioni
connesse a reati
tributari.

Modifiche, inoltre, alla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA sono state caratterizzate dall'abbassamento delle soglie di rilevanza penale dei reati tributari previsti dal D.lgs. n. 74/2000 e dall'eliminazione della sospensione condizionale quando l'evasione accertata supera i 3 milioni di euro ed il 30 per cento del volume d'affari e dalla modifica dei termini di prescrizione dei reati tributari⁸⁹.

Mentire al Fisco
è reato.

E' stato, inoltre, introdotto un nuovo reato per il contrasto della falsità nella documentazione presentata ai fini delle transazioni fiscali (Decreto Legge n. 201 del 2011).

Più poteri per
contrastare
l'evasione nel
settore dei giochi.

Peraltro, al fine dell'accertamento delle imposte relative ai giochi pubblici con vincita in denaro, il Decreto Legge n. 98 del 2011 (art. 24, comma 11, primo periodo) ha previsto l'applicazione dell'accertamento con adesione, estendendo al citato settore le relative disposizioni previste dal decreto legislativo n. 218 del 1997, in quanto compatibili.

Con riferimento all'imposta unica sulle scommesse, il medesimo testo normativo ha introdotto una nuova forma di accertamento induttivo: la norma prevede che, ove la base imponibile non sia affluita al totalizzatore nazionale, l'Amministrazione determina l'imposta dovuta in modo analitico, sulla base degli elementi documentali, comunque reperiti, da cui emerge l'ammontare delle giocate effettuate. In assenza di tali elementi, ovvero quando il contribuente si oppone all'accesso o non dà seguito agli inviti e ai questionari disposti dagli uffici competenti all'accertamento, la base imponibile è determinata utilizzando la raccolta media della provincia, ove è ubicato il punto di gioco, dei periodi oggetto di accertamento, desunta dai dati registrati nel totalizzatore nazionale.

agli stessi continua ad applicarsi la ordinaria procedura di riscossione mediante l'iscrizione a ruolo. L'art. 23, comma 29, del d.l. n. 98/2011 ha modificato il comma 1 dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 472/97. A decorrere dal 1° ottobre 2011, vi è l'obbligo, in luogo della facoltà, dell'irrogazione immediata delle "sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono" con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica. Le sanzioni, da irrogare necessariamente ai sensi del citato art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 472/97, saranno ricomprese nell'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli importi indicati negli avvisi di accertamento e nei successivi atti di rideterminazione.

⁸⁹ Tale ultima novità dona una maggiore certezza alla conclusione del procedimento penale che, fino ad oggi, in molti casi, era naturalmente destinato a concludersi con la prescrizione del reato.

Un regime premiale.

Inoltre, con il Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, sono state inserite alcune disposizioni recanti un regime premiale per favorire la trasparenza e l'emersione di base imponibile.

Sono previsti benefici fiscali e amministrativi – semplificazione degli adempimenti, maggiore assistenza da parte dell'Amministrazione finanziaria, accelerazione di rimborsi o compensazioni – a favore dei contribuenti che adempiano a determinati obblighi di trasparenza.

Inoltre, con riferimento alle imprese e ai professionisti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore, sono stabilite specifiche agevolazioni – tra cui la preclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici e la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento – a condizione che i contribuenti in parola abbiano regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti e che la loro posizione risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili.

Ulteriori semplificazioni fiscali.

Il decreto contenente semplificazioni fiscali (Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla Legge n. 44 del 2012) ha, infine, introdotto ulteriori misure che contribuiscono a risolvere importanti problematiche legate ai forti dubbi interpretativi concernenti l'ambito applicativo del principio dell'indeducibilità dei “costi da reato” recato dall'articolo 14, comma 4-bis della Legge 24 dicembre 1993, n. 537⁹⁰.

Con la Legge di stabilità 2013 sono state emanate specifiche disposizioni di recepimento della direttiva comunitaria 2010/45/UE del 13 luglio 2010, apportando rilevanti modifiche alle norme del D.P.R. 633/1972 in materia di base imponibile, criteri di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, di fatturazione e fatturazione elettronica, ai fini IVA.

La revisione del monitoraggio fiscale.

L'art. 9 della Legge 6 agosto 2013, n. 97 (“Legge europea 2013”) ha apportato significative modifiche alla disciplina emanata del monitoraggio fiscale, contenuta nel D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227 e, modificato dal D.lgs. 21 novembre 1997, n. 461.

Tali modifiche hanno lo scopo di ridurre e semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti che detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria per i quali va compilato l'apposito quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi, nonché di riformulare le relative sanzioni.

Ampliamento del *ruling* internazionale.

Infine, l'art. 7 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 ha modificato la disciplina del *ruling* di standard internazionale, prevista dall'art. 8 del D.L. n. 269/2003, convertito con modificazioni dalla L. n. 326/2003, inserendo, fra i casi in cui è possibile accedere alla particolare procedura, oltre a quelli concernenti il regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties, anche quelli riguardanti la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

⁹⁰ Le disposizioni in esame novellano il richiamato articolo 14, comma 4-bis, limitando l'indeducibilità ai soli costi e alle spese sostenute per acquisto di beni o per prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività (in luogo della generalità dei costi o delle spese sostenuti per il compimento dell'illecito) qualificabili come delitto non colposo (in luogo del compimento di un illecito penale in genere, delitto o contravvenzione, doloso o colposo) per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale.

Inoltre, l'accordo siglato fra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate assume carattere vincolante per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per quattro (e non più due) periodi d'imposta successivi.

I condoni

Premessa fondamentale di una politica efficace di incremento della *compliance* complessiva dei contribuenti è la continuità dell'azione di contrasto all'evasione fiscale.

Dall'Unità d'Italia, oltre 80 condoni.

Nella storia tributaria italiana, invece, costanti sono stati i condoni tributari⁹¹: dall'Unità a oggi ve ne sono stati oltre 80.

Dalle "sanatorie" ai "condoni".

Fino alla riforma tributaria del 1972-73 era consentito sanare soltanto le sanzioni e gli interessi; successivamente, invece, le leggi hanno consentito di condonare anche il debito d'imposta.

L'esperienza dei condoni negli altri ordinamenti.

In occasione del primo condono di questo tipo, nel 1973, fu proposta come giustificazione l'entrata in vigore della riforma tributaria stessa, che comportò l'introduzione di nuove imposte e procedure fiscali tali da suggerire un azzeramento delle situazioni pendenti pregresse. Tale motivazione è stata di volta in volta riproposta anche per altri provvedimenti, con sempre minore pertinenza. In sostanza, non vi è periodo, dal 1970 al 2008, che non sia stato interessato da una qualche forma di sanatoria o condono.

Anche negli ordinamenti tributari esteri sono stati nel tempo emanati provvedimenti di sanatoria o condono tributario: un approfondimento ha consentito di individuare 17 Stati, UE e non UE, che nell'ultimo decennio hanno avuto esperienze simili. In sei casi sono stati riscontrati esempi di condono di debiti d'imposta (come avviene anche in Italia); negli altri, invece, si è trattato di "sanatorie": le agevolazioni sono consistite esclusivamente nell'abbattimento delle sanzioni e/o degli interessi altrimenti dovuti.

Soltanto la Germania ha permesso di condonare redditi di fonte interna: in occasione della riforma della tassazione delle attività finanziarie del 2003, è stata infatti concessa ai contribuenti la possibilità di regolarizzare la propria situazione tributaria con il pagamento di una somma a *forfait* del 25% (35% dal 2004).

Gli altri cinque Paesi con esperienza di "condono" (Argentina, Belgio, Grecia, Portogallo e Ungheria) hanno invece fatto ricorso a meccanismi analoghi allo scudo fiscale, per la sola regolarizzazione di redditi di fonte estera o di capitali detenuti all'estero mediante il pagamento di somme ad aliquote ridotte.

Si è sempre trattato, peraltro, di iniziative *una tantum*: soltanto nel caso di Grecia ed Ungheria i provvedimenti sono stati reiterati. Tentativi di realizzare iniziative della specie in Francia (scudo fiscale) e Polonia (condono) sono invece stati bloccati a livello istituzionale, rispettivamente dal Parlamento e dalla Corte costituzionale.

Analisi dei vantaggi e degli svantaggi connessi ai condoni.

L'istituto del condono, come ogni provvedimento giuridico, presenta connotazioni positive e negative.

⁹¹ D'altronde, secondo gli storici, il più grande condono fiscale risale all'Impero romano, quando (nel 118 d.c.) l'imperatore Adriano cancellò tutti i debiti erariali dei contribuenti romani maturati nei precedenti sedici anni, per un valore complessivo pari a circa 900 milioni di sesterzi, una cifra enorme, pari quasi al totale delle entrate fiscali annuali dell'Impero.

Valutazione dello strumento del condono: prevalenza degli svantaggi.

Tra i vantaggi, viene normalmente annoverata la possibilità per lo Stato di anticipare (almeno in parte) eventuali introiti futuri soggetti a lunghe ed incerte procedure ordinarie di riscossione (fattore particolarmente significativo soprattutto in periodi di crisi di liquidità).

In linea teorica, inoltre, gli incassi provenienti da un condono potrebbero essere anche superiori, in termini attualizzati, a quelli rinvenienti dalle procedure ordinarie.

Un altro effetto positivo potrebbe essere relativo alla possibilità di concentrare l'impiego delle risorse dell'Amministrazione finanziaria sulle fattispecie ritenute più importanti, permettendo di condonare quelle secondarie.

Spesso si afferma, infine, che lo strumento del condono potrebbe, in astratto, consentire l'allargamento o comunque l'arricchimento della base imponibile per le future dichiarazioni dei redditi: i contribuenti che decidono di sanare le proprie irregolarità sarebbero indotti a stabilizzare nel tempo il livello di reddito condonato, pena il rischio di esporsi a tempestivi accertamenti tributari. Si tratta, tuttavia, di riflessioni meramente teoriche, non supportate da evidenze empiriche.

In un'ottica comparatistica, gli svantaggi derivanti dall'utilizzo degli istituti perdonistici tributari sono di gran lunga superiori.

In primo luogo, un condono deve contenere, per essere appetibile, uno sconto significativo delle sanzioni previste, cioè di uno degli elementi che, in un'ottica di razionalità economica, contribuisce primariamente alla *tax compliance*.

Il condono: un incentivo ad evadere.

Attenuare le sanzioni equivale a lanciare messaggi al contribuente razionale di incentivo ad evadere, nel medio, lungo ed anche breve periodo, tenuto conto anche delle basse probabilità di essere effettivamente controllati in futuro.

Anticipo e non aumento di gettito.

In secondo luogo, anticipare un incasso equivale a mettere in conto una riduzione successiva degli introiti, trattandosi, spesso, di un mero spostamento di poste di bilancio, non di un aumento. Tra l'altro, nelle passate esperienze di condono, non tutto il gettito "promesso" dai contribuenti è stato effettivamente riscosso: per ciò che riguarda il condono del 2002, a fronte dei circa 26 miliardi di euro attesi, al 31 dicembre 2010 ne risultavano ancora da riscuotere circa 4,2.

Difficoltà nella riscossione.

Infine, tra gli svantaggi va registrata un'asimmetria temporale delle aspettative del contribuente sull'effettiva determinazione dell'Amministrazione a perseguire il contrasto all'evasione: la credibilità della strategia di governo nel medio-lungo periodo deve essere necessariamente supportata dall'assenza di cedimenti dello Stato, tra i quali, appunto, i condoni. Diventa oggi estremamente rilevante per l'Amministrazione non minare la credibilità acquisita circa la determinazione mostrata nella lotta all'evasione, specie se si considerano i miglioramenti rilevati negli ultimi anni, dove si è passati dai circa 4,3 miliardi di euro di incassi del 2006 ai 13,1 miliardi del 2013⁹².

Minore credibilità dell'azione di contrasto all'evasione.

L'aspettativa del condono può in definitiva annullare gli effetti derivanti dall'aumento della probabilità di accertamento correlati ad una più efficiente azione di contrasto all'evasione fiscale, mentre lo stesso gettito del condono potrebbe essere compensato (in senso negativo) da un aumento dell'evasione.

Gli effetti negativi dei numerosi provvedimenti di condono varati in Italia sono stati più volte stigmatizzati dalle Autorità di controllo (ad esempio, la Corte dei conti): alti risultano infatti i costi finanziari (riduzione di gettito, rinuncia a scelte alternative ai

⁹² Anche per ciò che riguarda la maggiore imposta accertata si è assistito negli ultimi anni a un consistente aumento; nel 2011 essa è risultata pari a 30,4 miliardi di euro - dati Agenzia delle Entrate.

condoni), ma anche i costi politico-sociali (perdita di consenso da parte dei soggetti *fully compliant*), etico-legali (effetto diseducativo) ed economici (distorsioni alla concorrenza), nonché quelli in termini di efficienza per l'Amministrazione finanziaria, costretta a ridimensionare le risorse destinate ai controlli sostanziali, all'informazione e all'assistenza dei contribuenti e parzialmente demotivata nell'attività di accertamento.

Condoni e obblighi comunitari: il problema dell'IVA.

Peraltro, va anche evidenziato come lo strumento stesso del condono sia oggi da ritenersi notevolmente depotenziato per effetto della giurisprudenza della Corte di Giustizia⁹³, che, in merito al possibile contrasto degli articoli 8 e 9 della Legge n. 289 del 2002 con i principi comunitari del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, ha sancito l'illegittimità dell'intervento normativo nazionale, affermando che le suddette norme hanno pregiudicato il corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA, alterando il principio di neutralità fiscale e violando l'obbligo di garantire una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri.

L'opinione dei contribuenti sul condono.

Il condono: un segnale di debolezza dello Stato secondo l'opinione pubblica.

Un sondaggio effettuato dalla Banca d'Italia, nell'ambito dell'Indagine sui bilanci delle famiglie 2004, ha fatto emergere come sia ampiamente diffusa l'opinione secondo cui il condono corrisponde ad un segnale di "debolezza" dello Stato.

Il 32 per cento degli intervistati ritiene che l'introduzione di un condono induca l'aumento dell'evasione fiscale, poiché il condono premia gli evasori e scoraggia i cittadini onesti.

È diffusa la percezione che lo Stato conceda i condoni perché impotente nei confronti degli evasori (29 per cento) o perché sono richiesti dalle categorie che evadono (25 per cento).

L'opinione pubblica ritiene i condoni ingiusti (oltre il 50% delle persone contattate) e demotivanti per i contribuenti onesti (il 33%). Soltanto il 17% degli intervistati li definisce comunque necessari.

Il contrasto di interessi

Una possibile soluzione: il contrasto di interessi.

Negli ultimi anni, il "contrasto di interessi" è stato individuato come una delle principali soluzioni del problema dell'evasione fiscale nel nostro Paese: in ambito tributario, il contrasto di interessi fra due controparti di una transazione di mercato definisce il meccanismo mediante il quale la convenienza a evadere dell'una trova un ostacolo nella convenienza a rendere nota la transazione al fisco da parte dell'altra. Il contrasto di interessi si caratterizza nell'introduzione di particolari agevolazioni fiscali sotto forma di detrazioni/deduzioni dalle imposte sui redditi delle persone fisiche di alcune spese sostenute: riconoscendo al compratore la possibilità di portare in deduzione/detrazione dalle proprie imposte una parte consistente del valore del bene o servizio acquistato, si pongono i due soggetti coinvolti nella transazione economica in 'conflitto' rispetto alle rispettive convenienze fiscali e, per questa via, si induce il venditore/prestatore d'opera alla corretta certificazione fiscale della transazione mediante rilascio di scontrino, fattura o ricevuta fiscale.

Finalità delle agevolazioni fiscali.

Nel tax design di un'imposta personale sul reddito le agevolazioni fiscali sono utilizzate per realizzare diverse finalità, quali la progressività e la personalizzazione dell'imposta,

⁹³ Sentenze del 17 luglio 2008 (causa C-132/06) e dell'11 dicembre 2008 (causa C-174/07).

la discriminazione qualitativa dei redditi e l'incentivazione di particolari impieghi del reddito. In quest'ultimo caso, lo Stato si assume una parte dell'onere relativo a determinate spese meritorie.

Consentire indiscriminatamente la deduzione/detrazione di tutte le spese sostenute dai contribuenti significherebbe trasformare di fatto l'imposta personale sul reddito in una tassazione del solo risparmio.

In Italia, tuttavia, non mancano esempi di agevolazioni fiscali che consentono un beneficio commisurato alla spesa sostenuta (o a una parte di essa), con importi in termini di minor gettito, in alcuni casi anche rilevanti. Nella tabella seguente si riportano in maniera sintetica i dati delle dichiarazioni delle persone fisiche (anno d'imposta 2010), relativi all'ammontare delle detrazioni per oneri fruiti dai contribuenti:

Tabella A1.1
Detrazioni per oneri anno d'imposta 2010

Tipologia detrazione	Frequenze	Ammontare detrazione (milioni di euro)	Media detrazione (euro)
Spese recupero edilizio (36%/41%)	5.267.221	2.242,6	430
Spese riqualificazione energetica (55%)	1.052.369	1.349,4	1.280
Oneri con detrazione al 19%⁹⁴	19.008.311	5.293,6	280
Oneri con detrazione al 20%	539.729	65,2	120
Canoni di locazione	714.524	136,0	190
Comparto sicurezza, difesa e soccorso	349.325	50,6	140

Fonte: elaborazioni Dipartimento delle Finanze su dati dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche per l'anno d'imposta 2010.

L'apparente semplicità dello strumento non deve tuttavia portare a facili conclusioni sulla sua efficacia. Il meccanismo del contrasto di interessi, infatti, viene sempre più spesso indicato come uno degli strumenti in grado di combattere l'evasione⁹⁵, sfruttando l'incentivo del consumatore a richiedere la certificazione dei corrispettivi, con un conseguente effetto di emersione di imponibile, e riflessi positivi in termini di maggiori imposte dirette ed indirette.

Il "modello" USA.

I sostenitori del potenziamento del contrasto di interesse indicano spesso l'esempio delle modalità che trovano applicazione nel sistema fiscale statunitense, che agevolerebbe in dichiarazione tutte o gran parte delle spese sostenute dai cittadini, contribuendo, così, ad un incremento significativo della *tax compliance*.

In realtà, il sistema fiscale statunitense, peraltro articolato su più livelli di prelievo (federale, statale e locale), non presenta queste caratteristiche oltre al fatto che rilevanti

⁹⁴ In questa voce sono ricompresi: interessi mutui abitazione principale, spese sanitarie, assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni, spese istruzione, spese funebri, spese attività sportive ragazzi.

⁹⁵ In merito, si evidenzia che tra le diverse modalità di evasione fiscale le principali determinano:

- sotto-dichiarazione del fatturato: in tale modalità, gli acquisti sono registrati correttamente a fronte di un volume d'affari dichiarato non corrispondente a quello effettivo;
- sovra-dichiarazione dei costi: in senso inverso alla modalità precedente, viene dichiarato un ammontare di costi (deducibili) superiore a quello reale, a fronte di una dichiarazione corretta delle vendite;
- occultamento dell'intera filiera produttiva: è il caso dei c.d. "evasori totali".

Il contrasto di interessi punta a far emergere ricavi non dichiarati e, pertanto, potrebbe essere utilizzato nel primo e nel terzo caso sopra rappresentato.

differenze sussistono tra il nostro sistema di *welfare* e quello nordamericano (ad esempio in materia di assistenza sanitaria).

Non è infatti consentita la detrazione/deduzione di qualsiasi tipologia di spesa potendo il soggetto passivo optare – in ragione della propria convenienza – per uno dei seguenti regimi:

- *standard deduction* o deduzione forfetaria, stabilita in funzione dello status familiare del contribuente e di alcune condizioni personali (età, stato di salute, etc.);
- *itemized deduction*: deduzione analitica di singole spese documentate.

L'efficacia del contrasto di interessi.

La valutazione dell'efficacia di questo strumento, tuttavia, appare piuttosto complessa, riflettendo l'interazione di effetti di diverso segno, anche in relazione alle ipotesi comportamentali dei soggetti interessati, caratterizzate da elevata incertezza e dalle specifiche peculiarità di ciascun settore economico.

Uno dei fattori di efficacia: l'entità della detrazione concessa.

Considerando, infatti, per semplicità il solo vantaggio economico immediato che all'acquirente deriva dalla parziale detrazione delle spese, l'efficacia del "contrasto di interessi" rispetto all'emersione dipende dall'entità della detrazione concessa. Il meccanismo induce l'emersione solo se la detrazione concessa "assorbe" interamente il vantaggio collegato all'evasione. Diversamente, acquirente e venditore possono trovare conveniente mettersi d'accordo per non far emergere fiscalmente l'operazione: il venditore pratica uno sconto adeguato e non dichiara i profitti corrispondenti alla vendita, mentre il compratore non richiede la fattura, più che compensando la rinuncia alla detrazione con il risparmio dell'IVA e con lo "sconto". Proprio la consapevolezza dell'esistenza di uno spazio per accordi collusivi tra acquirenti e venditori ai danni del Fisco ha indotto il legislatore a condizionare la fruizione di alcune detrazioni largamente utilizzate al pagamento delle spese sostenute attraverso bonifico bancario. La tracciabilità dei pagamenti dei numerosi beneficiari di queste detrazioni facilita i controlli dell'Amministrazione finanziaria e dovrebbe, conseguentemente, rappresentare un deterrente all'evasione fiscale dei venditori.

I maggiori costi per l'A.F..

Ai fini dell'analisi costi/benefici derivanti dal contrasto d'interessi, occorre considerare anche i maggiori costi sostenuti dall'Amministrazione finanziaria, connessi all'aumento della platea di soggetti e di fattispecie da sottoporre a controllo.

Perdita certa di gettito.

Pur prescindendo dalla propensione ad evadere di ciascun operatore all'interno dei vari segmenti di mercato e dalle tante situazioni aleatorie da valutare, va precisato che ogni agevolazione introdotta per indurre il contrasto di interessi costituisce una perdita certa di gettito, sulle transazioni regolarmente certificate, in relazione alle quali le nuove agevolazioni determineranno una riduzione del gettito.

Tale perdita di gettito (certa) per lo Stato potrebbe essere potenzialmente ridotta o anche interamente compensata nel solo caso in cui l'agevolazione fiscale generi una significativa emersione di base imponibile, con relativo recupero di imposte evase.

Si ha quindi un confronto tra un effetto negativo certo (la perdita di gettito) a fronte di un effetto positivo soltanto potenziale (l'emersione di base imponibile evasa con conseguente recupero di gettito): tutto ciò aumenta l'aleatorietà dell'efficacia della misura.

L'elasticità dell'evasione.

Sull'emersione influisce, inoltre, l'entità della quota di mercato evasa che, ai margini, registrerebbe un cambiamento dei comportamenti degli operatori coinvolti, a seconda della motivazione del consumatore nel chiedere la certificazione dei corrispettivi, dell'entità del vantaggio fiscale che ne deriverebbe, e, infine, dell'incidenza di un insieme di fattori (propensione etica, condizioni di mercato, probabilità dei controlli,

avversione al rischio, ecc.) che portano anche in assenza di agevolazioni una parte del mercato ad evadere e la parte residua a non evadere.

In questo contesto, per ogni microsettore con scambi in nero, alcuni operatori continueranno ad evadere, con aggiustamenti di prezzo e redistribuzioni tra venditore ed acquirente; altri, invece, modificheranno le abitudini e scambieranno i beni o i servizi “in chiaro”, con aumento del gettito. Emerge dunque un ulteriore parametro di valutazione: quale elasticità ha l’evasione di un settore rispetto ad una nuova agevolazione.

Si consideri al riguardo il seguente esempio⁹⁶:

- gli operatori economici di uno specifico segmento di mercato dichiarano complessivamente ricavi per 1 milione di euro e, ipotizzando una redditività pari al 20%, una base imponibile per 200.000 euro (totale IRES: 55.000 euro);
- la previsione, a favore della generalità dei contribuenti, di una detrazione pari al 19% delle spese sostenute (per semplicità, senza ipotizzare un tetto massimo o minimo) poniamo generi una significativa emersione del sommerso, ad esempio del 100%: il volume complessivo del fatturato del settore economico, dunque, ammonta a due milioni di euro (di cui uno “emerso”);
- a fronte di un tale incremento dei ricavi, si ipotizzano maggiori elementi negativi per “soli” 400.000 euro: si ritiene che i costi “fissi” aziendali (ammortamenti, personale, affitti, ecc.) siano stati interamente dedotti anche nell’anno precedente (nel nuovo anno “entrerebbero” in dichiarazione soltanto le spese “variabili”, ad esempio l’acquisto di materie prime). La redditività del “nero”, così, ammonterebbe al 60% (1 milione di ricavi – 400.000 di costi: maggiore base imponibile per 600.000 €);
- complessivamente, quindi, saranno assoggettati a tassazione redditi per 800.000 euro (ai 200.000 dichiarati anche nell’anno precedente, si sommano i 600.000 di “nuova dichiarazione”), a cui corrispondono 220.000 euro di IRES (165.000 dei quali derivanti dall’emersione del “nero”);
- nonostante la convergenza di più previsioni ottimistiche, l’ammontare della maggiore imposta ottenuta (i citati 165.000 euro) risulta di gran lunga inferiore al gettito perso a causa della detrazione prevista per i cittadini (il 19% del complessivo importo delle fatture emesse – 2 milioni di euro –, per un valore pari a 380.000 €).

Peraltro, maggiore è la correttezza fiscale del settore di riferimento (e quindi minore la quota di “nero” che emerge), più alta sarà (in proporzione) la perdita certa di gettito, per effetto proprio dell’introduzione dell’agevolazione ispirata al criterio del contrasto.

L’incertezza dell’efficacia dei risultati è supportata da alcune evidenze empiriche: si riportano i dati sui ricavi dei contribuenti soggetti a studi di settore⁹⁷ appartenenti a settori interessati da agevolazioni di carattere fiscale, di recente introduzione.

Alcune evidenze empiriche.

In grassetto sono evidenziati i dati relativi all’anno d’imposta precedente l’introduzione dell’agevolazione fiscale:

⁹⁶ Per semplicità, gli effetti sono riferiti alle sole imposte sui redditi.

⁹⁷ In particolare i dati di riferimento ai ricavi dichiarati dai soggetti “congrui”. La riduzione del numero dei soggetti dopo il 2008 è spiegata anche dall’introduzione della normativa sui contribuenti minimi.

Tabella A1.2

Riqualificazione energetica (detrazione 55%) – decorrenza anno d'imposta 2007

Fabbricazione di porte e finestre in legno

Periodo di imposta	Ricavi soggetti congrui (Euro)			Ricavi (variazioni percentuali rispetto all'anno precedente)		
	Numero	Ammontare	Media	Numero	Ammontare	Media
2002	11.197	2.049.667.986	183.055,1			
2003	10.972	2.035.169.612	185.487,6	-2,0	-0,7	1,3
2004	10.670	2.158.037.102	202.252,8	-2,8	6,0	9,0
2005	10.459	2.242.367.966	214.396,0	-2,0	3,9	6,0
2006	10.331	2.375.601.790	229.948,9	-1,2	5,9	7,3
2007	10.814	2.584.133.447	238.961,9	4,7	8,8	3,9
2008	9.922	2.582.200.969	260.250,1	-8,2	-0,1	8,9
2009	9.646	2.383.179.353	247.064,0	-2,8	-7,7	-5,1
2010	9.342	2.349.524.866	251.501,3	-3,2	-1,4	1,8
Variazioni percentuali medie del periodo (2002-2010)				-2,1	1,8	4,7

Fonte: Sose

Tabella A1.3

Serramenti e fabbricanti di tende - da sole e tecniche

Periodo di imposta	Ricavi soggetti congrui (Euro)			Ricavi (variazioni percentuali rispetto all'anno precedente)		
	Numero	Ammontare	Media	Numero	Ammontare	Media
2002	18.274	4.394.343.915	240.469,7			
2003	18.494	4.359.723.698	235.737,2	1,2	-0,8	-2,0
2004	18.621	4.542.845.071	243.963,5	0,7	4,2	3,5
2005	18.864	4.731.690.615	250.831,8	1,3	4,2	2,8
2006	19.186	5.223.814.847	272.272,2	1,7	10,4	8,5
2007	19.667	5.758.272.280	292.788,5	2,5	10,2	7,5
2008	19.210	5.921.853.952	308.269,3	-2,3	2,8	5,3
2009	19.102	5.349.315.935	280.039,6	-0,6	-9,7	-9,2
2010	18.853	5.370.829.427	284.879,3	-1,3	0,4	1,7
Variazioni percentuali medie del periodo (2002-2010)				0,4	2,8	2,3

Fonte: Sose

Tabella A1.4

Installazione di impianti elettrici e di impianti idraulico-sanitari -solo i ricavi per installazione di impianti di ventilazione e condizionamento

Periodo di imposta	Ricavi soggetti congrui (Euro)			Ricavi (variazioni percentuali rispetto all'anno precedente)		
	Numero	Ammontare	Media	Numero	Ammontare	Media
2002	23.922	1.724.364.260	72.082,8			
2003	25.862	1.908.164.751	73.782,6	8,1	10,7	2,4
2004	27.755	1.980.595.580	71.360,0	7,3	3,8	-3,3
2005	28.590	2.002.654.987	70.047,4	3,0	1,1	-1,8
2006	30.095	2.140.559.840	71.126,8	5,3	6,9	1,5
2007	31.110	2.361.154.472	75.897,0	3,4	10,3	6,7
2008	30.600	2.341.297.785	76.513,0	-1,6	-0,8	0,8
2009	30.681	2.184.543.171	71.201,8	0,3	-6,7	-6,9
2010	30.809	2.239.351.582	72.685,0	0,4	2,5	2,1
Variazioni percentuali medie del periodo (2002-2010)				3,6	3,7	0,1

Fonte: Sose

Le tabelle evidenziano come, nei primi due anni successivi all'introduzione dell'agevolazione, si sia registrato un incremento dei ricavi dichiarati in valore assoluto, seguito da una successiva contrazione, peraltro dovuta in parte alla recente crisi economica.

In ogni caso, la valutazione dei maggiori ricavi dichiarati dopo il 2006 non può non tener conto anche del probabile effetto "incentivo" della norma⁹⁸.

Tabella A1.5

Spese di ristrutturazione (36%)

Costruzioni - solo i ricavi per interventi di riqualificazione e recupero

Periodo di imposta	Ricavi soggetti congrui (Euro)			Ricavi (variazioni percentuali rispetto all'anno precedente)		
	Numero	Ammontare	Media	Numero	Ammontare	Media
2002	72.619	9.975.757.272	137.371,2			
2003	72.638	10.169.560.242	140.003,3	0,0	1,9	1,9
2004	76.086	10.869.420.195	142.857,0	4,7	6,9	2,0
2005	78.636	11.763.098.298	149.589,2	3,4	8,2	4,7
2006	81.516	12.524.971.222	153.650,5	3,7	6,5	2,7
2007	81.907	13.517.736.817	165.037,6	0,5	7,9	7,4
2008	81.182	13.669.016.044	168.375,0	-0,9	1,1	2,0
2009	81.283	12.675.163.838	155.938,7	0,1	-7,3	-7,4
2010	81.436	12.923.931.725	158.700,5	0,2	2,0	1,8
Variazioni percentuali medie del periodo (2002-2010)				1,5	3,7	1,9

Fonte: Sose

Le agevolazioni fiscali nel settore delle costruzioni sono state introdotte a partire dall'anno 1998. Pertanto, le variazioni dei ricavi riflettono sostanzialmente l'andamento

⁹⁸ Le spese sostenute negli anni 2007 e 2008 potevano essere detratte (al 55%) in soli tre anni (per cui si presume un maggiore effetto incentivante), mentre per quelle sostenute negli anni 2009 e 2010 è stata prevista una rateazione in cinque anni.

del ciclo economico, con un incremento dei volumi fino al 2008 ed una successiva flessione per gli ultimi due anni presi in considerazione.

Tabella A1.6
Spese pratica sportiva ragazzi (20%)
Gestione di impianti sportivi

Periodo di imposta	Ricavi soggetti congrui (Euro)			Ricavi (variazioni percentuali rispetto all'anno precedente)		
	Numero	Ammontare	Media	Numero	Ammontare	Media
2002	4.172	521.278.312	124.946,9			
2003	4.590	608.088.624	132.481,2	10,0	16,7	6,0
2004	4.461	621.627.716	139.347,2	-2,8	2,2	5,2
2005	4.452	631.173.103	141.772,9	-0,2	1,5	1,7
2006	4.564	698.187.774	152.977,2	2,5	10,6	7,9
2007	4.675	748.422.024	160.090,3	2,4	7,2	4,6
2008	4.476	801.996.948	179.177,2	-4,3	7,2	11,9
2009	4.371	781.291.815	178.744,4	-2,3	-2,6	-0,2
2010	4.370	800.409.892	183.160,2	0,0	2,4	2,5
Variazioni percentuali medie del periodo (2002-2010)				0,6	6,7	5,8

Fonte: Sose

Per quanto riguarda la detrazione per le spese sostenute per attività sportiva dilettantistica nell'interesse dei ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni (il 20% delle spese sostenute con un limite massimo di 210 euro per ragazzo), si riportano i dati relativi ai ricavi dei gestori di impianti sportivi.

Anche in questo caso, successivamente all'introduzione dell'agevolazione, si registra nel 2009 una flessione, ancorché di minore entità. Il decremento del fatturato è causa di molteplici variabili, tra cui sicuramente la specifica congiuntura economica.

In definitiva, l'introduzione di agevolazioni finalizzate a realizzare un contrasto di interessi e, per questa via, a recuperare imponibile e gettito, sebbene potenzialmente utile, non appare uno strumento risolutivo, valido a prescindere dal contesto in cui viene proposto ed in grado di consentire l'efficace contrasto dell'evasione di massa.

A conferma di quanto detto, l'esperienza operativa ha dimostrato che, anche nei settori in cui il conflitto già esiste ed ottiene gli effetti voluti, l'evasione non scompare, sebbene il meccanismo agevoli l'efficacia dell'azione repressiva.

Negli ultimi anni, ad esempio, la Guardia di Finanza ha sviluppato piani di verifica su base progettuale, mirati nei confronti di imprese edili che avevano realizzato lavori di ristrutturazione del patrimonio edilizio ed interventi di risparmio energetico a favore di proprietari di appartamenti che avevano regolarmente pagato con bonifici i relativi corrispettivi ed avevano portato in detrazione la percentuale consentita di spese: all'esito delle attività ispettive, è stato scoperto che lavori di ristrutturazione per importi pari a 3,7 miliardi, sebbene fatturati e pagati con bonifico bancario, non sono stati poi dichiarati dalle imprese che li avevano eseguiti. Oltre 8.000 società ed imprese sono risultate aver ommesso di presentare le dichiarazioni dei redditi ed aver impiegato più di 13.000 lavoratori in nero e/o irregolari.

Contrasto di interessi: uno strumento utile ma non risolutivo.

Il conflitto di interessi non ha, quindi, scongiurato l'occultamento di ricavi, neanche in presenza di un evidente ed agevole monitoraggio da parte dell'Amministrazione finanziaria⁹⁹.

⁹⁹ In un'ottica di maggiore deterrenza, peraltro, è stato introdotto, con il D.L. n. 78/2010, un obbligo di ritenuta a titolo d'acconto, posto a carico degli intermediari finanziari, da operare all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta.

Allegato A2: Il gap IVA

Il gap IVA¹⁰⁰ è stimato mediante una metodologia di tipo top down, confrontando le grandezze IVA potenziali con quelle dichiarate al fisco. Le prime sono ricavate rendendo coerenti i dati di Contabilità Nazionale con la normativa tributaria, le seconde impiegano i dati provenienti dalle dichiarazioni fiscali e dai flussi di finanza pubblica. Le informazioni su cui poggiano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali soprattutto rispetto alle ultime annualità; le stime, quindi, vengono revisionate a seguito di eventuali aggiornamenti dei dati sottostanti.

La stima dell'IVA potenziale si ottiene utilizzando i dati della Contabilità Nazionale relativi a consumi e investimenti (sia pubblici che privati). Tali dati sono depurati da tutte le transazioni che non rimangono incise dal tributo, ottenendo una base imponibile potenziale. Applicando a quest'ultima le corrispondenti aliquote di Legge si calcola il gettito "potenziale".

Tale gettito è messo a confronto con l'adempimento spontaneo dei contribuenti agli obblighi fiscali, ricostruito a partire dalle informazioni sul gettito IVA di competenza, ossia dall'imposta effettivamente generata dal sistema economico a seguito delle transazioni gravate dal tributo nel periodo di riferimento. Il gettito di competenza economica è ottenuto a partire dai flussi coinvolti nella gestione di cassa del tributo, evidenziati della Tabella A2.1. Nella prima colonna è indicata l'IVA lorda da adempimento spontaneo che rappresenta l'imposta dovuta versata all'Erario a seguito delle transazioni effettuate sul mercato nazionale e quelle derivanti dalle importazioni.

Il gettito IVA è al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra momento giuridico e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica (colonna 2)¹⁰¹.

Con il termine stock di crediti (colonna 3) si definisce l'ammontare di crediti da utilizzare nell'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato dai contribuenti nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello stock, quindi, misura il credito IVA che si è generato nell'anno al netto di quanto è stato richiesto in rimborso e compensazione. Per avere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (colonna 5), coerente con i criteri di contabilizzazione dei conti nazionali (utilizzati nel metodo Top down), è necessario sottrarre all'IVA di competenza economica (colonna 2) la variazione dello stock (colonna 4).

¹⁰⁰ Per approfondimenti si rimanda a D'Agosto et al. (2013).

¹⁰¹ La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95.

Tabella A2.1**Flussi che concorrono alla formazione del gettito IVA di competenza. Anni 1980-2012 (milioni di euro).**

ANNI	IVA LORDA (1)	IVA DI COMPETENZA ECONOMICA (2)	STOCK CREDITI (3)	VARIAZIONE STOCK CREDITI (4)	IVA EFFETTIVA DI COMPETENZA (5)
2001	91 966	76 822	28 530	3 954	72 867
2002	95 515	79 648	31 788	3 258	76 390
2003	98 864	78 906	34 194	2 406	76 500
2004	101 710	81 282	37 530	3 336	77 946
2005	106 179	84 767	38 962	1 432	83 335
2006	115 477	91 244	44 451	5 489	85 755
2007	120 703	94 125	45 202	751	93 374
2008	119 472	92 281	44 246	-956	93 237
2009	111 094	84 649	37 978	-6 268	90 917
2010	115 506	95 184	38 884	906	94 278
2011	117 459	95 642	39 782	898	94 744
2012	115 228	92 610	36 880	-2 902	95 512

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

Dai flussi IVA si ottiene la base imponibile dichiarata dai contribuenti applicando una opportuna aliquota desunta dalle dichiarazioni fiscali.

La base potenziale si calcola, come già ricordato, utilizzando i dati di contabilità nazionale, che includono al loro interno l'economia sommersa.

Esistono due stime della base potenziale, a seconda dell'ipotesi che si formula sulle modalità di realizzazione dell'evasione IVA: con consenso, tra venditore ed acquirente, e senza consenso, ovvero il venditore fattura regolarmente all'acquirente e poi non versa l'IVA.

Sottraendo alle basi potenziali quella dichiarata si ottengono due misure della base imponibile sottratta agli obblighi di Legge (*gap* di base).

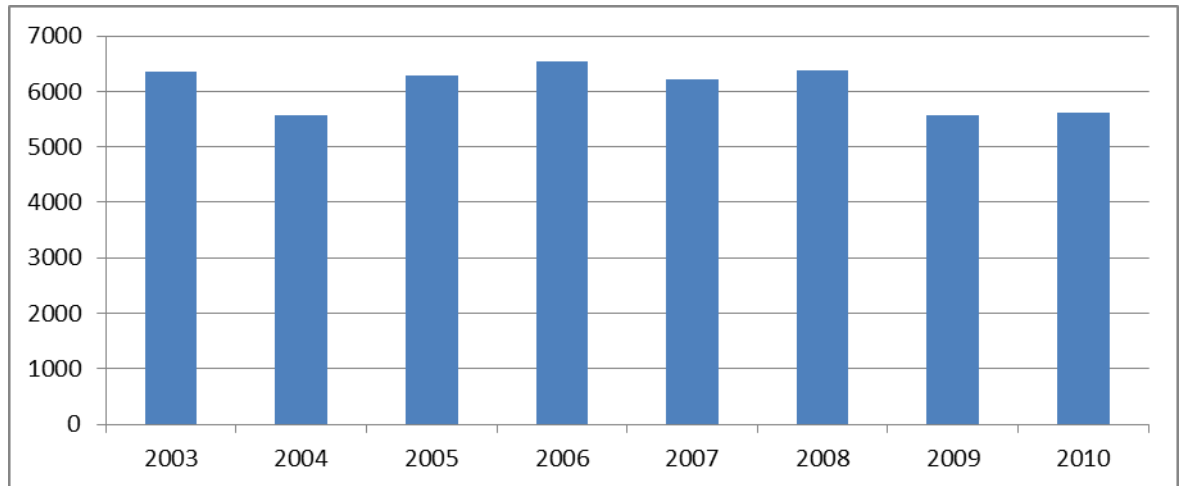
Per avere una misura più accurata dell'impatto che ha il *gap* sui flussi di finanza pubblica, lo stesso può essere misurato in termini di imposta. Applicando alla BIT le aliquote di Legge è possibile calcolare l'imposta potenziale generata dal sistema (IVAT). Sottraendo a quest'ultima l'IVAEC è agevole quantificare l'ammanto per le casse dello Stato, cioè l'IVA non versata (IVANV). Coerentemente con la base anche IVANV ha un limite inferiore ed uno superiore riflesso delle ipotesi che l'evasione avvenga con consenso o senza consenso. Rapportando IVANV ad IVAT si ottiene un indicatore di *compliance* relativo all'imposta. Per semplicità di lettura nel testo i dati del *gap* IVA illustrati sono la media dei valori con consenso e senza consenso.

Per l'IVA è possibile derivare una misura di quella parte di *gap* non direttamente ascrivibile alla componente intenzionale (evasione), ma riconducibile, principalmente, ad errori nell'interpretazione delle norme o a carenze di liquidità (contribuenti che dichiara di dover pagare l'imposta ma non effettuano il versamento). Tale informazione si desume dagli esiti dei controlli automatici, art. 54bis del D.P.R.633/72, i cui dati relativi agli ultimi anni disponibili (2003-2010) sono illustrati nella Figura A2.1. Attualmente non si dispongono di ulteriori approfondimenti, però è interessante osservare che il loro valore medio annuale è di circa 6 miliardi di euro. Se rapportiamo il

valore dei mancati versamenti al rispettivo *tax gap* annuale, Figura A2.2, emerge che questa componente rappresenta una quota che oscilla dal 13% al 16% del totale. Se si escludono gli anni 2003-2004, l'incidenza è sufficientemente stabile, intorno ad un valore medio pari a 14,8%. Nel 2010 si registra un lieve incremento e tale quota si attesta su un valore pari a 15,2%.

Figura A2.1

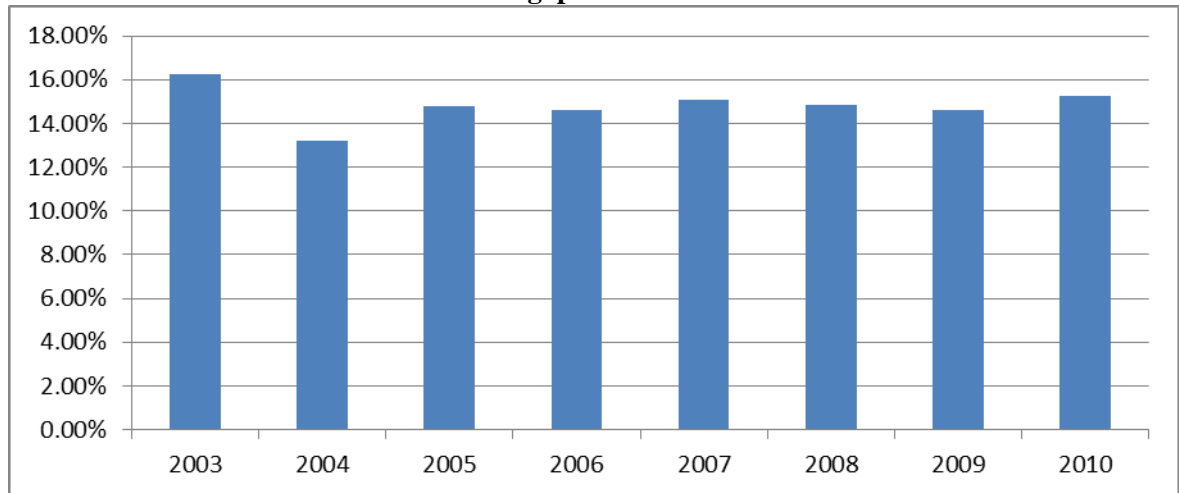
**Andamento dei mancati versamenti (derivanti dai controlli art. 54bis del d.p.r.633/72).
Anni 2003-2010**



Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

Figura A2.2

Incidenza dei mancati versamenti sul tax gap. Anni 2003-2010.



Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

Dai dati dell'IVA è possibile anche trarre un indicatore congiunturale della *compliance*. La misura individuata è ottenuta rapportando la variazione tendenziale del gettito IVA con l'analoga variazione delle risorse interne e viene definita elasticità. Quando

quest'ultima assume un valore negativo vuol dire che la dinamica dell'IVA è stata inferiore a quella delle risorse interne, viceversa quando assume valori positivi¹⁰².

Al fine di non incorrere in una sovrastima della *compliance*, tutta la serie del gettito IVA lordo è stata ricalcolata secondo le aliquote vigenti al I trimestre 2014¹⁰³. Nella Tabella A2.3 sono riportate le dinamiche osservate e corrette delle componenti interna e da importazioni dell'IVA lorda dal I 2013 al I trimestre 2014.

Tabella A2.2

Variazioni tendenziali del Gettito IVA da adempimento spontaneo in Italia nel PERIODO 2013-2014 osservato e ricalcolato secondo le aliquote vigenti al I 2014.

Tipologia gettito	Trim.	2013 osservato	2013 corretto	Effetto aumento aliquota ordinaria	2014 osservato	2014 corretto	Effetto aumento aliquota ordinaria
IVA SCAMBI INTERNI	I°	-5,0%	-5,0%	-	7,4%	3,7%	+3,7%
	II°	-0,4%	-0,4%	-			
	III°	-0,5%	-0,5%	-			
	IV°	0,5%	-3,0%	+3,5%			
	TOT.	-0,9%	-2,1%	+1,2%			
IVA IMPORTAZIONI	I°	-29,6%	-29,6%	-	-4,3%	-7,7%	+3,4%
	II°	-15,0%	-15,0%	-			
	III°	-22,3%	-22,3%	-			
	IV°	-12,6%	-15,7%	+3,1%			
	TOT.	-19,0%	-19,9%	+0,9%			
IVA ORDINARIA GESTIONE	I°	-8,2%	-8,2%	-	6,2%	2,5%	+3,7%
	II°	-2,5%	-2,5%	-			
	III°	-3,5%	-3,5%	-			
	IV°	-0,9%	-4,3%	+3,4%			
	TOT.	-3,2%	-4,4%	+1,2%			

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

Nel calcolo dell'elasticità si corregge l'IVA lorda dalla componente, oltre che dei rimborsi e compensazioni, che i contribuenti possono operare in corso d'anno, anche dalla variazione dello *stock* di crediti¹⁰⁴. A tal fine è stato elaborato l'indicatore di

¹⁰² L'elasticità di una grandezza y rispetto ad una grandezza x in un dato intervallo di tempo, si ottiene come rapporto tra le variazioni percentuali delle grandezze nell'intervallo di tempo considerato; quando le grandezze sono suscettibili di variazioni infinitesimali l'elasticità si esprime tramite il rapporto tra le due derivate. Tale indicatore, pertanto, misura la *sensibilità* della variazione di y rispetto al variare di x, ma può risultare di difficile lettura come indicatore di *performance*. Per facilitare l'interpretazione, nel presente lavoro, si indica con il termine elasticità la differenza tra i tassi di variazione di y ed x rapportata al valore 1 + la variazione di x (numero indice di x). La divisione consente di relativizzare la differenza tra i tassi di variazione rispetto all'entità della fase del ciclo economico (ad es. una differenza di 1 punto percentuale è più importante quando l'economia evolve del 2% rispetto a quando cresce dell'8%).

¹⁰³ Si ricorda che a partire dal 16 settembre 2011 l'aliquota ordinaria è passata dal 20 al 21%, successivamente (1 ottobre 2013) la stessa è passata dal 21 al 22%.

¹⁰⁴ Per tutto il 2013 e per il primo trimestre 2014, il dato relativo allo *stock* dei crediti IVA è stimato.

elasticità netta riportato in Figura A2.3 che fornisce un indicatore anticipante dell'andamento della *compliance*. Infatti, tale indicatore, ancorché parziale rispetto alla stima del gap illustrata nel par. 4.2.1, restituisce una indicazione preliminare sulla dinamica della *compliance* nel 2013 e nel primo trimestre del 2014, oltre a consentire di svolgere considerazioni sulle dinamiche trimestrali.

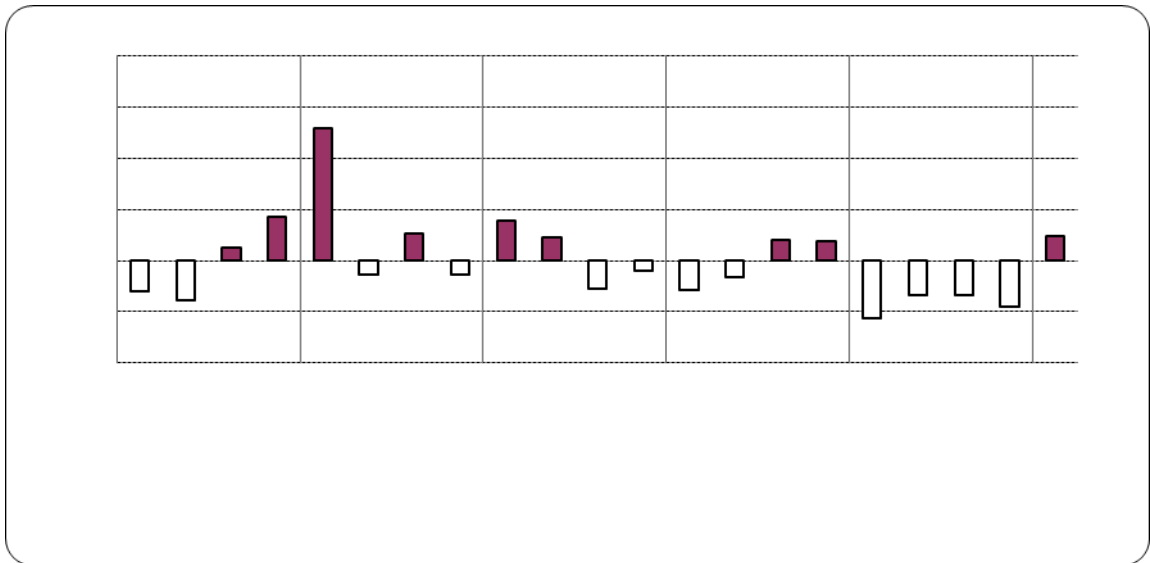
Con riferimento alla dinamica congiunturale, la Figura A2.3 mette in luce come la perdita di *compliance* del 2011 si sia concentrata principalmente nella seconda metà dell'anno. Periodo in cui, come è stato già evidenziato nel paragrafo precedente si sono concentrate le maggiori turbolenze sui mercati finanziari.

L'andamento della *compliance* del 2013 è da considerarsi provvisorio, poiché l'informazione completa si avrà soltanto quando sarà possibile effettuare il calcolo annuale (si veda il precedente paragrafo),

A tal fine si deve ricordare, però, l'introduzione dell'IVA di *cassa*, che potrebbe aver, verosimilmente, spostato al 2014 parte del gettito di competenza del 2013 (cfr. nota 18), per tale motivo è logico aspettarsi altri trimestri ad elasticità positiva nel 2014. Un ulteriore elemento a conforto di tale ipotesi è dato dall'andamento particolarmente positivo della *compliance* fatto registrare nel primo trimestre del 2014, spiegabile in parte, dall'annullamento dell'effetto sfasamento temporale dei pagamenti,

Figura A2.3

Elasticità del gettito IVA da ordinaria gestione¹⁰⁵ rispetto alle risorse interne¹⁰⁶ - periodo 2009-2014.



¹⁰⁵ Pari all'IVA lorda meno le compensazioni e la variazione dello stock di crediti rinviati all'anno successivo.

¹⁰⁶ Le risorse interne sono pari a PIL + importazioni – esportazioni – variazione delle scorte.

Allegato A3: Il gap delle principali imposte

Il gap nelle principali imposte, illustrato nel par. 4.2.2, è dato dalla somma di IVA, IRAP, IRES e IRPEF da impresa e lavoro autonomo. Gli aspetti metodologici relativi all'IVA sono stati esposti nell'appendice al paragrafo 4.2.1. In questa appendice si illustrerà la metodologia seguita per IRAP, IRES e IRPEF da impresa e lavoro autonomo.

Metodologia per stimare il gap IRAP

L'IRAP riveste un'importanza notevole nell'identificazione del *tax gap*, poiché la sua base imponibile, da un punto di vista definitorio, è molto simile al valore aggiunto calcolato dall'ISTAT. Il valore aggiunto, a sua volta, è l'unità elementare che concorre a determinare il PIL e, pertanto, contiene al suo interno tutti i redditi che determinano la variazione della ricchezza di un Paese. Ne consegue che la base imponibile IRAP racchiude al suo interno le basi imponibili che derivano dall'attività di produzione di beni e servizi.

Tale caratteristica, associata alla vastità delle platee dei contribuenti interessati dal tributo, fa sì che la base imponibile IRAP sia importante non già per quanto riguarda l'evasione del tributo stesso, ma perché rappresenta un indicatore macro del valore aggiunto occultato al fisco.

Inoltre, l'IRAP adotta un approccio da offerta e, quindi, si presta per effettuare analisi disaggregate per settore di attività economica.

Infine, l'IRAP, essendo un tributo regionale, è disaggregata, dagli stessi contribuenti in base alla sede dove sono ubicati gli stabilimenti produttivi, adottando un criterio analogo a quello seguito dall'ISTAT. Quest'ultima caratteristica consente di effettuare delle analisi anche su come si distribuisce il *gap* sul territorio.

La metodologia di calcolo del *gap* è di tipo “*top-down*”¹⁰⁷ e si basa sul confronto tra dati fiscali ed un corrispondente indicatore macro (sintesi dei flussi di Contabilità Nazionale) che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata¹⁰⁸, al fine di costruire una base imponibile “teorica” esauriente (comprensiva cioè di evasione) con la quale confrontare la base dichiarata dall'universo dei contribuenti.

Più specificamente, la base IRAP desunta dalle dichiarazioni (BIRAP) è messa a confronto con il valore aggiunto di Contabilità Nazionale al costo dei fattori, che, analogamente a quanto accade per la BIRAP, esclude le imposte (sulla produzione e sui prodotti) e include i contributi (alla produzione e ai prodotti)¹⁰⁹. Per effettuare tale confronto è necessario armonizzare le due grandezze dal punto di vista delle definizioni e delle classificazioni adottate, in modo tale che la discrepanza risultante sia attribuibile

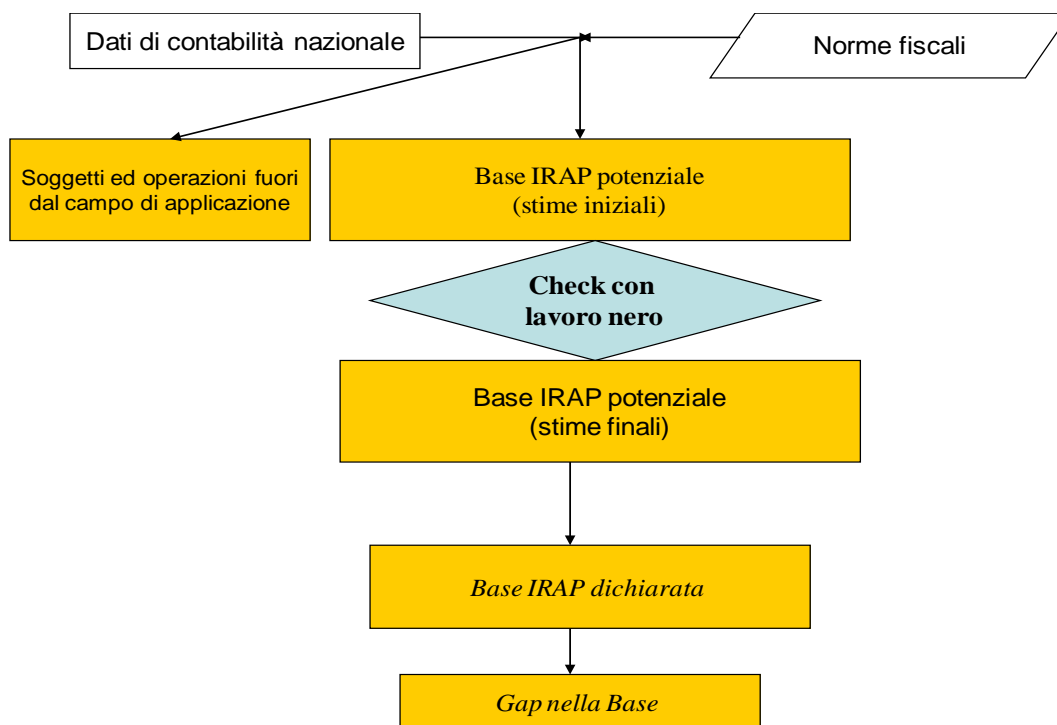
¹⁰⁷ Per la descrizione della metodologia si rimanda a Braiotta et al. (2012).

¹⁰⁸ ISTAT (2010).

¹⁰⁹ I contributi alla produzione sono quelli che le unità di produzione residenti percepiscono a motivo dell'esercizio dell'attività di produzione. Le imposte sulla produzione e sulle importazioni sono prelievi obbligatori unilaterali, in denaro o natura, operati dalle AP o dalle istituzioni dell'UE su produzione e importazioni di beni e servizi, sull'utilizzazione del lavoro, sulla proprietà o sull'utilizzo di terreni, fabbricati o altri beni impiegati nell'attività di produzione. Tali imposte sono dovute indipendentemente dal conseguimento di profitti. Si distinguono in: imposte sui prodotti ed imposte sulla produzione.

unicamente alla base IRAP non dichiarata. Tale fase è rappresentata dal legame tra dati di Contabilità Nazionale e norme fiscali illustrato in Figura A3.1¹¹⁰.

Figura A3.1
Diagramma di rappresentazione della metodologia di stima *top-down* nella base IRAP



¹¹⁰ In una prima fase gli interventi di armonizzazione sono finalizzati ad escludere dai dati ISTAT i soggetti e le operazioni esclusi dal campo di applicazione del tributo. In particolare:

1. regime dei contribuenti minimi e stabile organizzazione: poiché tali soggetti non sono tenuti al pagamento dell'imposta, si è provveduto a 'sfilare' una stima della quota di valore aggiunto di Contabilità Nazionale ad essi riconducibile.

In seguito si prosegue con ulteriori correttivi che riguardano i seguenti elementi:

2. ammortamenti: essi sono inclusi nel dato di Contabilità Nazionale, mentre la base imponibile fiscale è considerata al netto di questi ultimi. Per rendere i due aggregati confrontabili, il dato degli ammortamenti fiscali è stato pertanto aggiunto alla BIRAP dando luogo ad un nuovo aggregato omogeneo a quello di Contabilità che definiamo BID;
3. servizi domestici presso le famiglie e le convivenze: si decurta il valore aggiunto di tale branca di attività dal valore aggiunto complessivo ISTAT, poiché le famiglie non sono soggette all'IRAP;
4. Gruppi di Interesse Europeo (GEIE): per conformità con il dato di Contabilità Nazionale, si aggiungono questi ultimi, con sede in Italia, ai soggetti IRAP;
5. agricoltura: si escludono dal dato ISTAT i soggetti con volume d'affari non superiore a 7.000 euro in regime di esonero iva;
6. interessi passivi: è stata esclusa dalla produzione netta IRAP la differenza tra gli interessi attivi e gli interessi passivi delle banche;
7. premi supplementari delle assicurazioni: in Contabilità Nazionale essi costituiscono una posta che appartiene alle componenti positive per le imprese di assicurazione ed alle componenti negative per gli altri soggetti economici. Poiché essi non rilevano ai fini dell'IRAP, il Valore aggiunto ISTAT è stato corretto;
8. diritti d'autore: essi sono deducibili ai fini IRAP, mentre sono presenti in Contabilità Nazionale; è stato, pertanto, necessario escluderli da questi ultimi.
9. prospezioni minerarie: sotto il profilo della Contabilità Nazionale sono considerate spese di investimento, a differenza di quanto accade per la determinazione della BIRAP, dove sono incluse tra le voci di costo. Per rendere omogenee le due basi di dati si è reso necessario escludere dal dato del valore aggiunto ISTAT tale voce.

Un aspetto particolare riguarda la differenza tra l'unità elementare di analisi adottata dal fisco e quella di Contabilità Nazionale. Il Valore Aggiunto ISTAT, infatti, è calcolato per unità di attività economica (UAE), mentre la BIRAP è dichiarata per impresa. Secondo il SEC95, l'UAE raggruppa tutte le parti di un'impresa che concorrono all'esercizio di un'attività economica. Se, pertanto, l'attività produttiva di un'impresa è classificabile in un'unica attività economica la definizione di impresa e di UAE coincidono; se ciò non accade, ai fini fiscali l'impresa si classifica nella branca di attività economica "prevalente", mentre in Contabilità Nazionale è suddivisa in più settori di attività¹¹¹.

Questo problema di classificazione non ha alcun impatto sulla quantificazione del *gap* dell'intera economia, ma può distorcere le stime del *gap* degli specifici settori di attività economica da cui essa è costituita. Per ovviare a tale distorsione è stato necessario predisporre una matrice di transizione (basata sui dati delle indagini condotte dall'ISTAT sulle imprese) per riportare la produzione delle UAE all'impresa a cui esse appartengono¹¹².

Infine, sussistono ulteriori problemi connessi ai differenti criteri di classificazione adottati dalla Contabilità Nazionale e dal fisco:

- a. lavoro interinale: la normativa stabilisce che il costo attribuibile ad esso sia deducibile per il distaccante (impresa che offre lavoratori interinali) e soggetto a tassazione per il distaccatario (imprese che impiegano lavoratori interinali). In Contabilità Nazionale le imprese che offrono lavoro interinale si registrano nella branca dei "servizi alle imprese", determinando una sovrastima, in termini di valore, rispetto all'analoga branca desunta dalle dichiarazioni; al fine di evitare questa distorsione tra branche si procede quindi ad una riallocazione tra le stesse;
- b. autoproduttori di energia: l'ISTAT include gli autoproduttori di energia elettrica all'interno del settore energetico ed invece in base alla normativa fiscale l'attività di autoproduzione è inclusa nella branca in cui è compresa l'attività prevalente dell'impresa considerata. Si è quindi provveduto a scorporare dalla base IRAP costituita dagli autoproduttori la quota relativa alla produzione di energia elettrica per poi addizionalarla al valore dichiarato della branca "Produzione e distribuzione dell'energia".

Gli interventi fin qui elencati consentono di trasformare il Valore Aggiunto di Contabilità Nazionale nella base imponibile potenziale (BIT), rendendola omogenea e confrontabile a quella dichiarata (BID). Come indicato nel *flow chart*, tale confronto rappresenta solamente una stima iniziale, poiché è necessario che questa venga sottoposta ad un ulteriore controllo per verificare la corretta allocazione della BIT per settore di attività economica.

A tal fine si calcola, per ciascuna branca *i*, il *gap* nella base, BIND:

$$\mathbf{BIND^i = BIT - BID^i}$$

Sulla **BINDⁱ** si effettua un controllo di coerenza con il lavoro irregolare stimato dall'ISTAT. Lo scopo di tale controllo è quello di verificare che a livello di branca d'attività, la BINDⁱ stimata sia almeno pari al corrispondente valore del lavoro nero

¹¹¹ L'esempio "tipo" è quello di una impresa informatica che produce hardware e software. Se l'attività "prevalente" è quella di produzione dell'hardware, ai fini fiscali si classifica nel settore industriale, mentre la Contabilità Nazionale ne alloca una parte all'industria ed un'altra ai servizi (due uae). Il calcolo delle unità locali si effettua a livello di singolo stabilimento produttivo, in questo caso si parla di unità di attività economiche locali (uael).

¹¹² Per maggiori dettagli si veda Pisani, Polito (2006).

registrato nella medesima branca, essendo quest'ultimo una delle componenti del *gap* della base. Se tale condizione non risulta verificata si procede ad un'allocatione tra le branche che lascia, in ogni caso, inalterato il valore della base imponibile non dichiarata dell'intera economia¹¹³.

Dopo aver verificato che sia rispettato anche il vincolo relativo al lavoro nero per ogni branca, si giunge alla stima finale del *gap* della base IRAP, che si può considerare un valore aggiunto non dichiarato di natura macroeconomica. Nella procedura di calcolo del *gap* non rileva il valore delle deduzioni di natura fiscale, essenziali solo nel computo dell'imposta che deve essere versata.

Metodologia per stimare il gap delle imposte dirette

La letteratura sullo studio e la misurazione dell'evasione delle imposte sul reddito ha avuto notevole impulso a partire dal contributo teorico di Allingham e Sandmo nel 1972. Limitandosi a considerare le tecniche più consolidate, si può distinguere, seguendo la terminologia usata da Alm (2012), tra metodi "diretti" ed "indiretti". Nella prima categoria rientrano le metodologie che fanno uso di dati riferiti al fenomeno evasivo, quali gli esiti degli accertamenti o le risultanze delle indagini campionarie, mentre nella seconda si trovano, ad esempio, i metodi cosiddetti "top-down" che ricavano una misura del *gap* confrontando i dati delle dichiarazioni con analoghi aggregati di contabilità nazionale¹¹⁴.

La procedura utilizzata nella presente analisi si colloca all'interno di questo secondo filone, pur presentando elementi innovativi dal punto di vista metodologico: la base dichiarata (BID) e la base non dichiarata (BIND) delle imposte sul reddito, infatti, sono ricavate a partire dalle analisi effettuate sull'IRAP, tenendo conto del fatto che la base imponibile IRAP si compone di profitti lordi (PL) e costo del lavoro (W)¹¹⁵. Di conseguenza, scorporando quest'ultimo elemento si ottiene un aggregato affine alla base imponibile per le imposte dirette¹¹⁶. Questa procedura ha il vantaggio di sfruttare le informazioni disponibili per l'imposta sulle attività produttive, che presentano un elevato livello di dettaglio per quanto riguarda la distribuzione a livello territoriale e settoriale; ne consegue, però, che per i soggetti esenti IRAP (ad esempio, i cosiddetti contribuenti minimi) non è possibile fornire una misura dell'evasione. L'operazione di scorporo del costo del lavoro viene effettuata distinguendo le componenti per forma giuridica, in quanto le società di capitali e gli enti non commerciali (SC+ENC) sono soggetti al pagamento dell'IRES mentre le persone fisiche e le società di persone (PF+SP) rientrano nel campo di applicazione dell'IRPEF¹¹⁷. La procedura per la derivazione delle basi imponibili dichiarate e non dichiarate delle due imposte è illustrata in figura A3.2. La

¹¹³ Si veda a tal proposito la procedura di Farina, Pisani (2009).

¹¹⁴ Una rassegna delle stime proposte per il caso italiano è presente in Marino, Zizza (2008)

¹¹⁵ Il costo del lavoro è determinato integrando i dati ISTAT con informazioni dell'Agenzia dell'Entrate e dell'INPS, in modo da tenere in considerazione anche la componente relativa agli oneri contributivi.

¹¹⁶ Nella determinazione del *gap* IRAP, alla base imponibile vengono sommate le spese per ammortamenti per esigenze di omogeneità di definizione rispetto ai dati di Contabilità Nazionale; tale componente deve pertanto essere sottratta per ottenere la base imponibile dichiarata per le imposte dirette. Per quanto riguarda l'IRPEF, inoltre, è necessario correggere il dato IRAP sottraendo gli interessi passivi. In relazione alle basi non dichiarate, invece, si assume che queste componenti siano pari a zero.

¹¹⁷ Per costruzione, l'analisi si limita a considerare l'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, tralasciando la componente di evasione relativa all'IRPEF da lavoro dipendente, che richiederebbe un approccio metodologico totalmente diverso e che, sulla base dei dati relativi al lavoro sommerso, si può presumere di entità decisamente più contenuta rispetto alla precedente.

ripartizione della base dichiarata (BID) viene effettuata a livello regionale e si fonda sulle informazioni desumibili dagli archivi fiscali:

$$\mathbf{BID\ IRES=BID\ Irap\ (SC+ENC)-Wd\ (SC+ENC)-Amm.}$$

$$\mathbf{BID\ IRPEF=BID\ Irap\ (PF+SP)-Wd\ (PF+SP)-Amm.-Int.Pass.}$$

Per quanto riguarda invece la base non dichiarata (BIND), la scomposizione è condotta adottando l'ipotesi che, disaggregando i dati per regione e per macro-settore di attività economica, all'interno di ciascun raggruppamento si possa presumere che il tasso di irregolarità sia lo stesso per entrambe le imposte. Si tratta di un'ipotesi forte, il cui impatto viene attenuato però dal livello di dettaglio al quale avviene la scomposizione. Pertanto, la BIND IRAP e il costo del lavoro sommerso (Wnd) vengono ripartiti come segue:

$$\mathbf{BIND\ Irap=BIND\ Irap(SC+ENC)+BIND\ Irap(PF+SP)=BIND\ Irap*Q_{B(SC+ENC)}+BIND\ Irap*(1-Q_{B(SC+ENC)})}$$

$$\mathbf{Wnd=Wnd(SC+ENC)+Wnd(PF+SP)=Wnd*Q_{W(SC+ENC)}+Wnd*(1-Q_{W(SC+ENC)})}$$

Il calcolo delle quote $Q_{B(SC+ENC)}$ e $Q_{W(SC+ENC)}$ viene effettuato, rispettivamente, sulla base dei dati dichiarati relativi alla produzione netta (PNd) e ai redditi da lavoro (RLd)¹¹⁸:

$$Q_{B(SC+ENC)}=PNd_{SC+ENC(piccole)}/[PNd_{SC+ENC(piccole)}+PNd_{PF+SP}]$$

$$Q_{W(SC+ENC)}=RLd_{SC+ENC(piccole)}/[RLd_{SC+ENC(piccole)}+RLd_{PF+SP}]$$

Di conseguenza, si ha:

$$\mathbf{BIND\ IRES=BIND\ Irap\ (SC+ENC)-Wd\ (SC+ENC)}$$

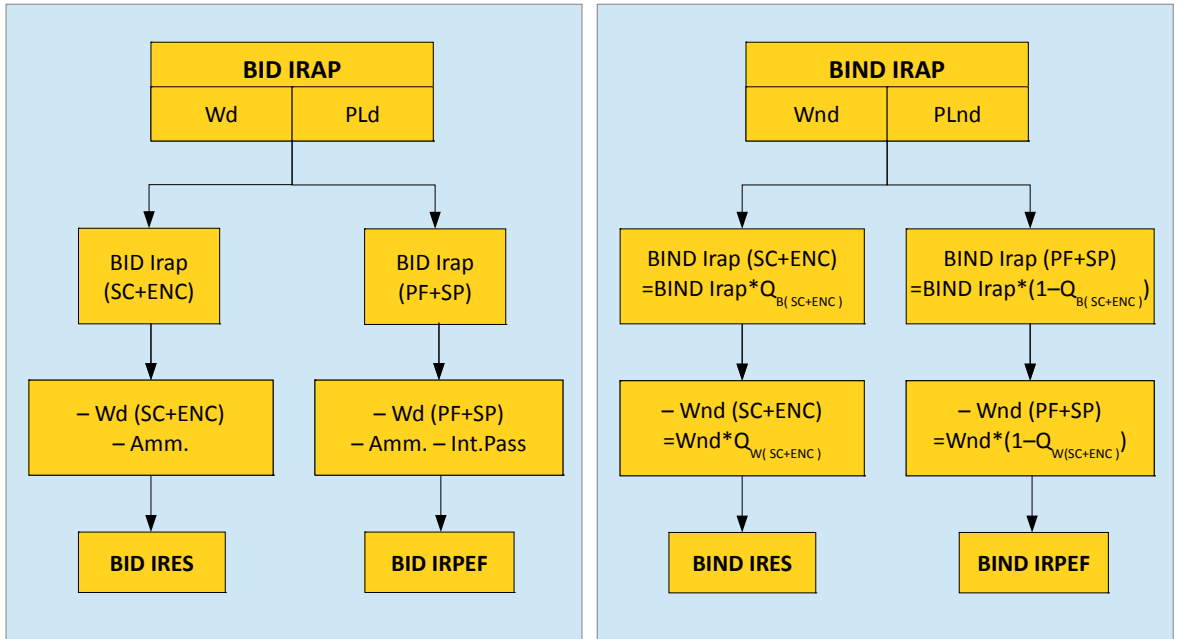
$$\mathbf{BIND\ IRPEF=BIND\ Irap\ (PF+SP)-Wd\ (PF+SP)}$$

Una volta definita la base evasa, l'evasione d'imposta può essere ottenuta applicando la relativa aliquota, che nel caso dell'IRES è definita in maniera univoca dalla normativa fiscale (attualmente è fissata al 27,5%) mentre nel caso dell'IRPEF deve tener conto della progressività per scaglioni. Allo stato attuale, l'aliquota IRPEF sulla base non dichiarata viene calcolata a partire dall'aliquota media effettiva desunta dalle dichiarazioni, tenendo conto di un'ipotesi prudenziale che porta ad escludere gli scaglioni di reddito più alti. Per questo motivo e per quanto su accennato in merito agli svantaggi conseguenti il legame con le analisi IRAP, la metodologia di calcolo del gap IRES e IRPEF è in corso di revisione e affinamento.

¹¹⁸ In entrambi i casi, si assume, che le grandi società di capitali possano essere escluse dal calcolo in quanto queste difficilmente sono interessate da fenomeni quali l'evasione da occultamento dei profitti o da lavoro sommerso (si veda in merito Farina, Pisani 2009).

Figura A3.2

Diagramma di rappresentazione della metodologia di stima delle basi dichiarate e non dichiarate IRES e IRPEF



Allegato A4: L'effetto di deterrenza diretto

La stima dell'effetto di deterrenza diretto: limiti e potenzialità

Sotto il profilo economico, la scelta di un comportamento da parte dei contribuenti si può valutare sotto un duplice punto di vista: da un lato, secondo il principio di *razionalità*, occorre valutare la scelta del contribuente di ottimizzare il proprio comportamento, dato un insieme informativo costituito dal carico tributario, dalla probabilità di subire un controllo e dalle eventuali sanzioni irrogabili; dall'altro lato, non va trascurato l'elemento *psicologico-comportamentale*, ossia la percezione soggettiva dell'insieme dei fattori che risultano, direttamente o indirettamente, connessi con la propensione soggettiva all'adempimento spontaneo. Una recente pubblicazione dell'OECD [2010] classifica in cinque gruppi i *drivers* del comportamento di *tax compliance*: deterrenza, norme, opportunità, imparzialità, fiducia, fattori economici. Le motivazioni dell'adempimento spontaneo dei contribuenti sono dunque variegata e andrebbero analizzate nella loro complessità.

La relazione tra *deterrenza* e *tax compliance* risulta molto complessa. I controlli possono essere efficaci ma generare notevole ostilità, ovvero possono essere orientati al miglioramento dell'adempimento spontaneo e risultare totalmente inefficaci. Per tale ragione, i modelli di rischio devono essere ben elaborati al fine di limitare l'attività di accertamento e verifica ai casi maggiormente significativi. L'effetto di deterrenza deve, quindi, essere perseguito rafforzando il clima di fiducia tra il fisco e il contribuente.

A tal proposito risulta fondamentale analizzare l'effetto di deterrenza dell'attività di controllo, accertamento e verifica, da parte dell'amministrazione fiscale, in termini dinamici. Analizzare la risposta comportamentale dei contribuenti di fronte all'impulso innescato da un controllo fiscale è utile, non tanto ai fini della valutazione dei risultati dall'attività di controllo in senso stretto, ossia nel recupero di gettito e risorse sottratte *contemporaneamente* al fisco, quanto ai fini della valutazione d'impatto dell'adempimento spontaneo dei contribuenti *successivamente* all'evento del controllo. Si tratta di un'analisi concentrata sull'impatto diretto di un controllo nei confronti dei contribuenti accertati, ossia sull'effetto di tale attività sul comportamento dinamico di tali contribuenti, tralasciando gli effetti indiretti, relativi alla risposta comportamentale degli altri contribuenti non accertati.

L'Agenzia delle Entrate ed il Dipartimento delle Finanze hanno avviato negli ultimi anni approfondimenti analitici attraverso l'utilizzo di un panel di dati relativo a un campione di imprese individuali. Tali analisi presentano aspetti metodologici di rilevante complessità, considerando anche l'assenza di metodologie dominanti, di tecniche standardizzate applicate alla disciplina tributaria. Pertanto non può che evidenziarsi l'assoluta valenza provvisoria dei risultati finora raggiunti¹¹⁹.

L'obiettivo dello studio è di verificare se il comportamento dei contribuenti, dopo aver percepito la presenza attiva del fisco, muta nel senso di una maggiore *compliance*, presentando una significativa variazione (positiva) di alcune variabili fiscali, quali i redditi o gli imponibili dichiarati. In altre parole, l'analisi si concentra sulla valutazione

¹¹⁹ I risultati preliminari di questa attività di studio sono stati già riportati nel *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale* (Allegato II della Nota di Aggiornamento al DEF 2013). L'attività descritta nei paragrafi successivi costituisce, tuttavia, un approfondimento rilevante di quanto già presentato.

d'impatto dell'attività di controllo esercitata dall'amministrazione fiscale nei confronti del comportamento dei contribuenti a partire dall'anno successivo a quello in cui si è esercitata l'attività di controllo stessa. I risultati di tale studio, pertanto, rientrano nell'ambito delle analisi di *policy evaluation*, condividendo con questa i limiti, le generalizzazioni e le criticità, ma anche le notevoli potenzialità.

Occorre precisare che l'approccio micro utilizzato consente una stima della propensione all'adempimento spontaneo dei soggetti *direttamente* interessati dall'attività del fisco; non bisogna confondere tale stima econometrica con le finalità di una valutazione complessiva della *tax compliance*, che necessariamente si basa su un approccio di tipo macroeconomico. Inoltre, l'utilizzo di tecniche econometriche consente la stima della variazione della base imponibile dovuta all'effetto di deterrenza diretto, sulla base di assunzioni significative, alcune delle quali certamente eliminabili negli sviluppi futuri della ricerca. Tuttavia, non è possibile derivare una relazione immediata tra la stima della variazione spontanea della base imponibile sul piano microeconomico dei soggetti considerati nel campione e una stima aggregata della componente di base imponibile correlata con il miglioramento della *tax compliance*.

La costruzione del campione di dati longitudinali

La popolazione di riferimento per l'estrazione del campione è stata costruita utilizzando i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli¹²⁰ eseguiti dall'Agenzia delle Entrate sull'insieme delle ditte individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni d'imposta dal 2004 al 2009. Date le informazioni a disposizione, la platea dei soggetti è stata innanzitutto classificata in base ai modelli di dichiarazione presentati nei vari anni (modello UNICO, modello 770, modello IVA, modello 730) individuando otto possibili "profili di dichiarazione" (incluso anche il caso in cui il contribuente non ha presentato dichiarazione¹²¹).

Il campione è composto da 188.614 unità estratte dalla popolazione (che rappresentano circa il 60% del totale degli imprenditori individuali che presentano dichiarazione dei redditi). Il panel di dati è stato estratto attraverso il metodo del campionamento proporzionale stratificato ed è stato bilanciato su sei anni di imposta, dal 2004 al 2009; gli strati sono rappresentati dal "settore di attività economica", individuato dalla sezione ATECO, dalla classe di "volume d'affari" e dalla "regione di attività". Ad eccezione dell'anno 2004, il *dataset* contiene informazioni esaustive sull'applicabilità degli Studi di Settore, sulla *coerenza* e sulla *congruità* delle imprese¹²².

È importante precisare alcune definizioni: *i)* l'utilizzo di un generico termine di *controllo fiscale*, che identifica un'azione tramite la quale il contribuente percepisce di essere controllato dalle autorità competenti; *ii)* l'*unità* di analisi, che è rappresentata dal soggetto controllato (e non dall'accertamento svolto); *iii)* l'*anno di percezione* del

¹²⁰ Per i controlli e le verifiche sono stati presi in considerazione l'elenco completo (negli anni di riferimento) di tutte le tipologie di accertamenti (Unificato, Studi di Settore, Parametri, 41bis) e di tutte le tipologie di verifiche (Verifiche, Accessi Mirati, Accessi Brevi, Altro). La costruzione di una banca dati, che avesse al suo interno informazioni di tipo fiscale, anagrafico e dati sui controlli effettuati, ha reso necessaria l'integrazione di dati provenienti da strutture differenti dell'amministrazione finanziaria mediante la chiave di collegamento rappresentata dal codice fiscale

¹²¹ I profili individuati sono: 1. UNICO; 2. 730; 3. 770; 4. IVA; 5. UNICO+IVA; 6. 730+IVA; 7. 770+IVA; 8. Nessuna dichiarazione.

¹²² La coerenza economica è valutata rispetto a valori minimi e massimi realizzabili in situazione di comportamenti normali di operatori con analoghe caratteristiche strutturali e settoriali. Il contribuente è congruo se i ricavi o i compensi dichiarati sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica.

fenomeno, che coincide con il momento in cui il soggetto percepisce l'attività di controllo (differente dall'approccio basato sulle annualità accertate)¹²³.

L'anno di percezione rappresenta il momento a partire dal quale si può verificare l'effetto deterrente del controllo stesso. Per esempio, se si includono nell'anno di percezione i controlli effettuati tra il 1° luglio 2006 e il 31 giugno 2007, a partire da questa data il contribuente presenterà la dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2006, sulle risultanze della quale è possibile calcolare l'effetto di deterrenza. Il collegamento tra l'anno di percezione e l'anno d'imposta sul quale verificare l'effetto del controllo è illustrato nella Tabella A4.1.

Tabella A4.1

Anno di percezione del controllo e corrispondenti anni d'imposta sui quali verificare l'effetto deterrente.

Periodo in cui si avverte il controllo	Anno di percezione	Primo anno d'imposta sul quale verificare l'effetto del controllo
Dal 01/07/2006 al 31/06/2007	2007	2006
Dal 01/07/2007 al 31/06/2008	2008	2007
Dal 01/07/2008 al 31/06/2009	2009	2008
Dal 01/07/2009 al 31/06/2010	2010	2009

Le azioni di contrasto all'evasione che concorrono alla definizione di controllo sono principalmente distinte in due gruppi: il gruppo dell'*Accertamento* (Accertamenti Unificati; Studi di Settore Parametri; 41 Bis); il gruppo delle *Verifiche ed Accessi* (Atti di Contestazione; Crediti (Atti di Recupero); Verifiche; Accessi Mirati; Accessi Brevi; Altri Accessi e Verifiche). Il controllo fiscale generico può essere contraddistinto nel campione da quattro casistiche generali per ciascun anno: *accertamento*; *accertamento e verifica*; *verifica*; *accertamento o verifica*. Talvolta l'analisi si concentrerà nel distinguere tra *accertamento e verifica* e semplicemente *verifica*, col fine di differenziare tra le tipologie di controllo maggiormente intense ovvero risultanti da un'attività di *intelligence* più sofisticata e mirata (*accertamento e verifica*), rispetto a quella meno intensa e mirata (*verifica*).

L'approccio metodologico

Il tema della *tax compliance* può essere inquadrato nell'ambito più generale della valutazione d'impatto *ex post* delle politiche pubbliche¹²⁴. Per quanto concerne la *tax compliance*, occorre stimare l'impatto sulla dichiarazione dei redditi dei contribuenti successivamente ad una determinata attività di controllo. Tuttavia, una semplice

¹²³ Una importante distinzione sussiste tra *anno di percezione* e *anno di controllo*. L'anno di percezione indica l'anno in cui è stato effettuato un *controllo fiscale*, indipendentemente dall'annualità d'imposta controllata; l'*anno di controllo* è, viceversa, l'anno di imposta che è stato oggetto di controllo fiscale (per esempio accertamento unificato avvenuto nel 2009 sull'anno di imposta 2004).

¹²⁴ La valutazione d'impatto, infatti, consiste nell'analizzare la variazione quantitativa di alcune variabili d'interesse (nel caso specifico la variazione dell'adempimento spontaneo dei contribuenti) attraverso la differenza tra il valore osservabile prima e dopo un determinato intervento di *policy* (nel caso specifico l'attività di controllo esercitata dall'Amministrazione).

differenza tra i valori osservati, delle basi imponibili dichiarate prima e dopo l'intervento di *policy*, ossia a partire dall'anno di percezione del controllo fiscale, rappresenterebbe una stima distorta della variazione della *tax compliance* poiché non considererebbe l'effetto ciclico, il quale può ovviamente influenzare la variazione delle dichiarazioni di imponibile indipendentemente dal miglioramento della *compliance*. In altre parole, la crescita della base imponibile può essere semplicemente il risultato di una congiuntura favorevole piuttosto che di un miglioramento della propensione all'adempimento spontaneo.

Nella letteratura empirica, l'effetto causale di uno strumento di *policy*, noto come *treatment effect*, viene definito come la differenza tra il valore osservato dalla variabile risultato (*outcome*) rilevata a livello delle unità *target*, sottoposte all'intervento, ed il valore del *controfattuale*, definito come il valore che le unità *target* avrebbero assunto se queste non fossero state interessate dall'intervento della *policy*. Il *controfattuale* è per sua stessa natura non osservabile, generando il fondamentale problema metodologico di come ottenerne una stima accettabile (*the fundamental problem of causal inference*). Ne deriva che la valutazione dell'efficacia della *policy* è strettamente legata ad un problema di inferenza causale, ovvero alla definizione di un valido scenario controfattuale sulla base dell'informazione disponibile.

Nel nostro caso, risulta necessario individuare due gruppi di contribuenti: il primo gruppo è costituito dalle unità *target* dell'Amministrazione che sono sottoposte ad attività di accertamento controllo (i "trattati"); il secondo gruppo è, invece, caratterizzato da quei contribuenti che non hanno subito nessun tipo di controllo da parte dell'Amministrazione (i "non trattati").

È possibile, quindi, confrontare la variazione delle basi imponibili risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da parte dei soggetti trattati rispetto a quanto dichiarato dai contribuenti non trattati. Per isolare le differenze sistematiche ed idiosincratiche tra soggetti trattati e non trattati si è scelta una tecnica di stima, che consiste nel metodo econometrico *Difference-in-Differences* (DID). Questa tipologia di modelli è, infatti, particolarmente appropriata per analisi di impatto causale. Il problema della valutazione d'impatto dell'attività di accertamento e verifica può essere, in altre parole, affrontato confrontando il comportamento dei contribuenti nei periodi precedenti e successivi (*before and after comparison*) all'eventuale controllo fiscale, per soggetti trattati e non trattati. Di qui la terminologia utilizzata che definisce la stima DID come la differenza tra la media dei valori osservati per i soggetti trattati e non trattati delle differenze tra le medie dei valori osservati prima e dopo l'attività di controllo.

L'assunzione fondamentale del metodo DID è che la presenza di una serie di informazioni antecedenti il momento di attuazione dell'intervento permette di rilevare (e depurare dalla stima dell'impatto del provvedimento) le differenze sistematiche rilevate tra il gruppo di trattamento e quello di non trattamento. L'ipotesi rilevante è che i due gruppi, in assenza dell'azione amministrativa, abbiano la stessa dinamica temporale della base imponibile dichiarata (*common trend assumption*)¹²⁵.

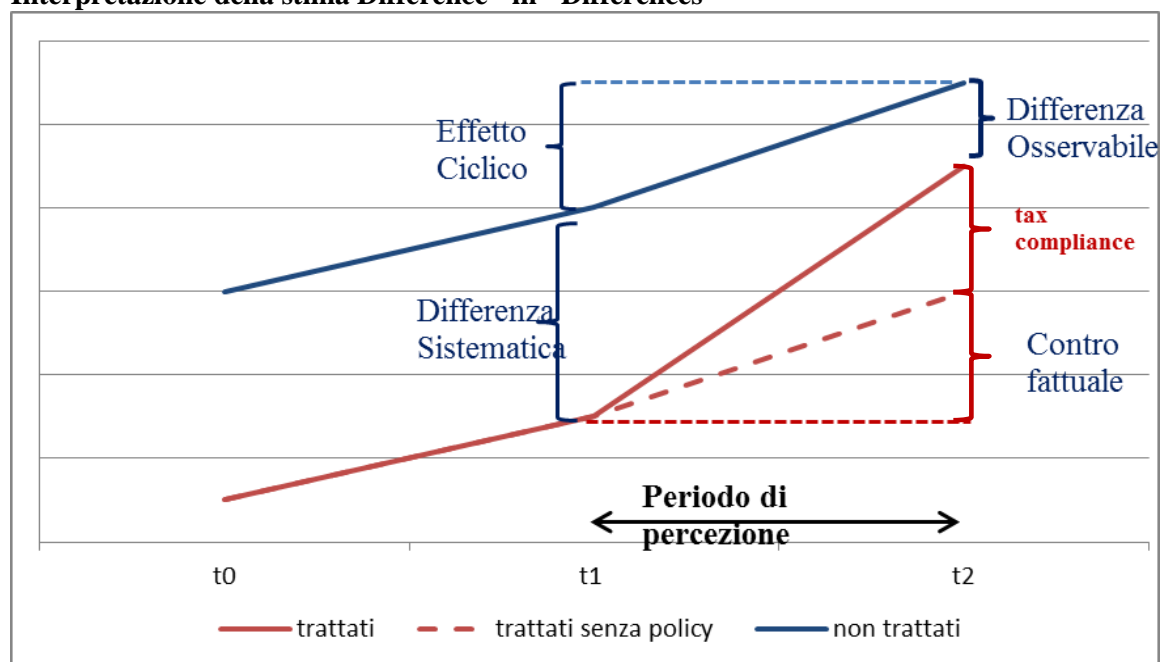
Per esempio, nell'ipotesi che una congiuntura particolarmente favorevole abbia contribuito, assieme al miglioramento della *tax compliance*, alla variazione positiva della

¹²⁵ L'analisi di impatto di qualsivoglia attività amministrativa deve fronteggiare l'oggettiva difficoltà nel distinguere tra i cambiamenti nella variabile di interesse (nel nostro caso l'adempimento fiscale dei contribuenti) causati dalla attività dell'Amministrazione Fiscale da quelli, invece, prodotti da altri fattori, per esempio di ordine congiunturale, e comunque indipendenti dall'operare dello strumento dell'Amministrazione (*policy*). Il confronto con un gruppo di controllo ha proprio lo scopo di evitare una stima distorta per cause che non possono essere controllate dall'azione del ricercatore.

base imponibile dichiarata, occorre depurare l'effetto ciclico dall'effetto di *policy*. L'ipotesi sottostante al metodo DID consiste nello stimare l'impatto ciclico attraverso la variazione della base imponibile dichiarata dai soggetti non trattati. Assumendo che i soggetti trattati e non trattati siano pienamente somiglianti tra loro, eccetto che per il trattamento di *policy*, tale variazione rappresenta una stima della componente ciclica che può essere depurata dalla variazione della base imponibile per i soggetti trattati, isolando, pertanto, l'effetto di *compliance*.

Nella Figura A4.1 si assume la medesima dinamica per i soggetti trattati e non trattati. Successivamente all'anno t1, ossia durante il periodo di percezione del trattamento di *policy*, si ipotizza ulteriormente che il comportamento dei soggetti trattati mostri un andamento maggiormente positivo. La differenza tra la c.d. differenza sistematica tra i soggetti trattati e non trattati e la c.d. differenza osservabile tra i valori effettivamente dichiarati dopo il periodo di percezione consente di stimare l'effetto della *tax compliance*.

Figura A4. 1
Interpretazione della stima Difference - in - Differences



La stima della tax compliance: risultati e analisi di sensitività

La stima della *tax compliance* viene condotta preliminarmente sulla base imponibile IRAP¹²⁶. Per tale ragione, non vengono considerati dall'indagine i contribuenti esclusi ai fini IRAP, nonché i settori di attività economica relativi alla Pubblica Amministrazione, Servizi Pubblici, Agricoltura, Silvicoltura e Caccia, Pesca, Attività svolte da famiglie e convivenze.

L'analisi della *tax compliance* viene effettuata secondo due direttrici: i) da un lato in termini di evoluzione della dinamica della *tax compliance* per ciascun biennio d'imposta (2005-2006; 2006-2007; 2007-2008; 2008-2009), considerando l'effetto del controllo fiscale sull'anno di dichiarazione successivo; ii) dall'altro lato, attraverso un'analisi

¹²⁶ In prospettiva, analoghe linee di indagine saranno sviluppate utilizzando le medesime tecniche sull'IVA e sull'IRPEF.

sull'intero panel per gli anni di imposta 2005-2009, in termini di effetto medio complessivo dell'attività di controllo fiscale sulla propensione all'adempimento spontaneo. In altre parole, mentre il primo tipo di analisi consente di individuare una dinamica evolutiva dell'effetto dell'attività esercitata dall'amministrazione fiscale, il secondo tipo di analisi consente di quantificare un effetto medio di deterrenza diretto, indipendentemente dalla sua dinamica evolutiva. Ciascun tipo di approccio si compone di diversi step, con differenti metodologie di stima, al fine di consentire anche un'analisi di sensitività dei principali risultati ottenuti. La finalità di questo duplice approccio è quella di indirizzare l'analisi sia all'approfondimento della dinamica della *tax compliance* consentendo una importante valutazione di *policy*, sia alla quantificazione media, nell'arco temporale complessivamente considerato, del fenomeno della *tax compliance*, pur limitata al mondo delle ditte individuali e dei lavoratori autonomi, e concentrata sulle dichiarazioni ai fini IRAP.

L'analisi evolutiva dei bienni è stata implementata attraverso la metodologia di stima DID, descritta in precedenza, considerando tre modelli principali: modello DID base; modello DID con *dummy* di controllo; modello DID evoluto con *dummy* e covariate di controllo. Questi modelli sono considerati al fine di rimuovere parzialmente l'ipotesi di trend comune sottostante alla approccio DID. In particolare, a differenza del modello DID base gli altri due modelli considerano valida l'ipotesi di trend comune condizionatamente all'inclusione di determinate variabili *dummy* e covariate. Risulta, comunque, fondamentale evidenziare che l'ipotesi principale del modello è quella che l'attività di controllo fiscale, verifica o accertamento, abbia effetti immediati (ossia nella dichiarazione IRAP immediatamente successiva all'anno di percezione) sulla propensione all'adempimento spontaneo.

Nella specificazione del modello DID¹²⁷, la variabile dipendente (la trasformata logaritmica della base imponibile IRAP) dipende da tre variabili *dummy*: il *ciclo* (che assume valore 0 nel primo anno del biennio d'imposta considerato e 1 nel secondo anno); il *trattamento* (che assume valore 0 per i soggetti che non subiscono attività di controllo fiscale, verifica o accertamento, nel biennio considerato e 1 viceversa); la *policy*, come interazione tra le due *dummy* precedenti. Il coefficiente δ stimato rappresenta la stima puntuale dell'effetto medio del controllo fiscale sul comportamento dei contribuenti controllati (ATT, ovvero effetto medio del trattamento sui trattati), ossia la stima della *tax compliance*. Il modello DID base può essere condizionato alla presenza di alcune variabili *dummy* di controllo (regione, settore di attività economica, regime contabile), nonché all'insieme di variabili esplicative qualitative (sexo, studi di settore, ecc.) e quantitative (variabili ritardate del quadro della dichiarazione IRAP).

La definizione di trattamento utilizzata si è sostanziata nell'individuazione dei soggetti soggetti nel biennio d'imposta a: *i*) una o più verifiche fiscali; *ii*) uno o più accertamenti fiscali; *iii*) verifiche oppure accertamenti. tali circostanze hanno garantito la possibilità di isolare gli effetti sulla *compliance* delle tre differenti tipologie di controllo. Sono stati considerati i soli soggetti che, nel periodo temporale compreso dal *panel*, fossero stati trattati per la prima volta (*modello senza ripetizione*), per evitare di considerare possibili effetti persistenti del controllo nel corso di più annualità. Per la costruzione del gruppo di controllo sono stati utilizzati i soli soggetti che non hanno, rispettivamente, ricevuto *i*) nessuna verifica, *ii*) nessun accertamento, *iii*) nessuna verifica o accertamento in alcuno degli anni di imposta precedenti. Questa particolare costruzione dei gruppi permette di valutare, per verifiche ed accertamenti "l'effetto medio del trattamento sui soggetti trattati" in ciascun anno.

¹²⁷ $\ln Y = \alpha + \beta(\text{ciclo}) + \gamma(\text{trattati}) + \delta(\text{policy}) + \lambda_D \text{dummy} + \lambda_X X$

A differenza del modello DID implementato per ciascun biennio, l'analisi panel considera l'intero arco temporale. Anche in questo caso si considerano tre modelli principali che analizzano: *i*) l'effetto di deterrenza del controllo fiscale effettuato in un determinato anno di percezione su tutto il periodo rimanente (per esempio l'effetto del controllo fiscale esercitato nel 2006-2007 sulla dichiarazione IRAP 2008, 2009, 2010 per gli anni d'imposta 2007, 2008 e 2009); *ii*) l'impatto immediato della deterrenza (effetto del controllo fiscale nel 2006-2007 sulla dichiarazione IRAP 2007, del controllo fiscale nel 2007-2008 sulla dichiarazione IRAP 2008 e così via); *iii*) l'effetto ritardato della deterrenza (per esempio l'impatto del controllo fiscale sui due anni successivi, sui tre anni successivi). Ai fini dell'analisi panel deve essere costruita una particolare variabile *dummy trattamento*, che assume valore 1 dal momento in cui il contribuente percepisce un controllo fiscale. L'analisi panel consiste nella stima del coefficiente associato alla *dummy trattamento* così costruita. Si considerano differenti tipi di stima, per ragioni di robustezza e sensitività: *i*) una stima *Pooled OLS* (POLS); *ii*) una stima *Random Effects* (RE); *iii*) una stima *Fixed Effects* (FE) ¹²⁸.

I risultati relativi al modello DID sono riportati nelle Tabelle: A4.3, A4.4, A4.5 e A4.6 mostrano l'andamento temporale della *tax compliance* secondo le stime puntuali ottenute e i relativi intervalli di confidenza. Le tre figure A4.2, A4.3 e A4.4 mostrano l'andamento risultante dalle stime ottenute rispettivamente nel modello DID base, nel modello DID con *dummy* di controllo, nel modello DID completo. Dal confronto dei tre grafici non emergono differenze significative nel trend della stima della *tax compliance*, eccetto una maggiore sovrastima nel modello semplice della *tax compliance* per l'ultimo anno di percezione considerato nel campione.

Nel biennio 2006-2007 (dichiarazione IRAP per gli anni di imposta 2005-2006) la percezione dei controlli ha significativamente contribuito al miglioramento della propensione all'adempimento diretto, ossia delle unità trattate che hanno percepito il controllo fiscale. Poiché la variabile dipendente è espressa in forma logaritmica, i risultati possono essere interpretati in termini di tassi di crescita, consentendo di sostenere, per esempio, che l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate nel periodo di percezione tra luglio 2006 e giugno 2007 ha comportato un incremento della base imponibile IRAP dichiarata per circa il 40 per cento per le unità *target* dell'accertamento fiscale. Si tratta di un anno di percezione straordinariamente positivo nel confronto con gli altri anni del campione.

Nei due bienni successivi si assiste a un andamento decrescente dell'effetto dei controlli fiscali sulla *tax compliance*, che in entrambi i casi risulta non significativamente diversa da zero, come si osserva dall'intervallo di confidenza appositamente illustrato. Si tratta di due anni di percezione particolarmente negativi, ma soltanto l'anno di imposta 2008 mostra un effetto congiunturale negativo, il quale risulta opportunamente depurato dalla *dummy ciclo*. Nell'ultimo biennio considerato l'effetto di deterrenza cresce nuovamente, anche se in misura più contenuta rispetto al 2007 soprattutto per quanto riguarda l'attività di accertamento. Va, tuttavia, rilevato che l'ultimo biennio considera l'anno di imposta 2009, caratterizzato da un andamento ciclico particolarmente negativo; ciò nonostante, la propensione all'adempimento spontaneo mostra un sensibile miglioramento.

La Figura A4.5 rappresenta una elaborazione preliminare del modello DID sull'intera popolazione di imprese, dalle quali è stato successivamente estratto il campione. La dinamica temporale viene confermata dalle stime, con una revisione al ribasso dell'entità

¹²⁸ Il test di Breusch-Pagan ci induce a non accettare l'ipotesi nulla di assenza di effetti inosservati; mentre il test di Hausman sembra indurci a non rifiutare la stima FE.

degli effetti. Inoltre, le Figure A4.6 e A4.7 riportano i risultati relativi a soggetti congrui, o coerenti con gli studi di settore, e non congrui, ovvero non coerenti. Emerge che il recupero in termini di miglioramento della *tax compliance* nell'ultimo biennio d'imposta non sembra coinvolgere i contribuenti congrui con gli studi di settore. Tale analisi, tuttavia, si trova in uno stadio ancora preliminare e necessita di ulteriori approfondimenti.

La Tabella A4.9, A4.10 e A4.11 si riferiscono all'analisi panel. Le regressioni riportano la variabile *dummy* di trattamento, che assume un significato differente. Nella prima colonna delle tabelle la variabile *trattamento* assume valore 1 solo per il primo anno d'imposta nel quale la dichiarazione relativa è influenzata dalla percezione del controllo fiscale (c.d. deterrenza annuale o immediata); nella seconda colonna la variabile *trattamento* assume valore 1 per tutti gli anni d'imposta a partire dai quali la dichiarazione relativa è influenzata dalla percezione del controllo fiscale inizialmente subito (c.d. deterrenza dinamica); nella terza colonna la variabile *trattamento* assume valore 1 solo nel primo anno d'imposta percepito dal controllo fiscale, mentre la variabile ritardata assume valore 1 anche nell'anno d'imposta successivo (c.d. deterrenza ritardata); nell'ultima colonna si considera anche la variabile ritardata per due periodi (con conseguente perdita di informazioni soprattutto nei primi anni del campione, nei quali sembra maggiore il risultato in termini di miglioramento della *tax compliance*).

La Tabella A4.1 sintetizza i risultati delle stime tra i vari modelli utilizzati, POLS, RE, FE, distinguendo per accertamento e verifica. I valori relativi all'effetto dei controlli fiscali sulla *tax compliance* sono significativi. L'effetto di deterrenza dinamica mostra in media un valore pari al 17%, di cui il 20% deriva dall'accertamento e il 14% dalla verifica. Le stime FE tendono a sovrastimare l'effetto di *compliance* rispetto sia alle stime POLS che alle stime RE. In generale, si osserva un andamento decrescente della deterrenza. In altre parole, il tasso di crescita della base imponibile dichiarata tende a convergere a zero già dopo due anni il periodo della percezione del controllo fiscale.

In conclusione, i risultati presentati sembrano fornire una dimostrazione empirica della presenza di un effetto di deterrenza diretto positivo e rilevante dovuto all'attività di controllo fiscale svolta dall'amministrazione. Tale impatto mostra una diversa dinamica nel corso degli anni studiati nel campione. Vari sono i limiti metodologici dell'analisi che inducono cautela nell'interpretazione dei risultati: i) le analisi sono fondate sul comportamento microeconomico dei singoli contribuenti e non consentono di identificare una stima aggregata dell'effetto di deterrenza sulla *tax compliance*; ii) lo studio si è limitato alle imprese individuali e ai lavoratori autonomi, nonché alla sola dichiarazione della base imponibile IRAP; iii) l'analisi è mirata allo studio della deterrenza diretta e non all'effetto di deterrenza complessivo, ossia sui contribuenti che non percepiscono il controllo fiscale; iv) , la stima DID mantiene l'assunzione di trend comune tra i soggetti percepiti e non percepiti dal controllo fiscale, mentre altri metodi di stima (come il *propensity score matching*) potrebbero rimuovere parzialmente tale ipotesi.

Pur con i dovuti limiti metodologici, i risultati mostrano un'evoluzione temporale della *tax compliance* dovuta all'effetto di deterrenza diretto sul piano empirico e microeconomico non molto dissimile dagli indicatori dinamici della *tax compliance* calcolati da un punto di vista aggregato e macroeconomico. Pur con i dovuti limiti metodologici, i risultati mostrano un'evoluzione temporale della *tax compliance* dovuta all'effetto di deterrenza diretto sul piano empirico e microeconomico non molto dissimile dagli indicatori dinamici della *tax compliance* calcolati da un punto di vista aggregato e macroeconomico. Come già rilevato, ciò potrebbe trovare spiegazione

nell'influenza esercitata dalla combinazione dei numerosi fattori di contesto (norme, fattori economici, percezione soggettiva) sulla relazione tra *deterrenza* e *tax compliance*. Sebbene il modello riesca a cogliere l'effetto complessivo di questi fattori, non risulta agevole disarticolare le singole componenti sui comportamenti dei contribuenti. In prospettiva, eventuali approfondimenti dovrebbero essere indirizzati a monitorare il complesso eterogeneo di fattori che mediano la relazione tra la deterrenza diretta e la *tax compliance*.

Figura A4.2
Dinamica della tax compliance: modello DID base



Figura A4.3
Dinamica della tax compliance: modello DID con dummy di controllo

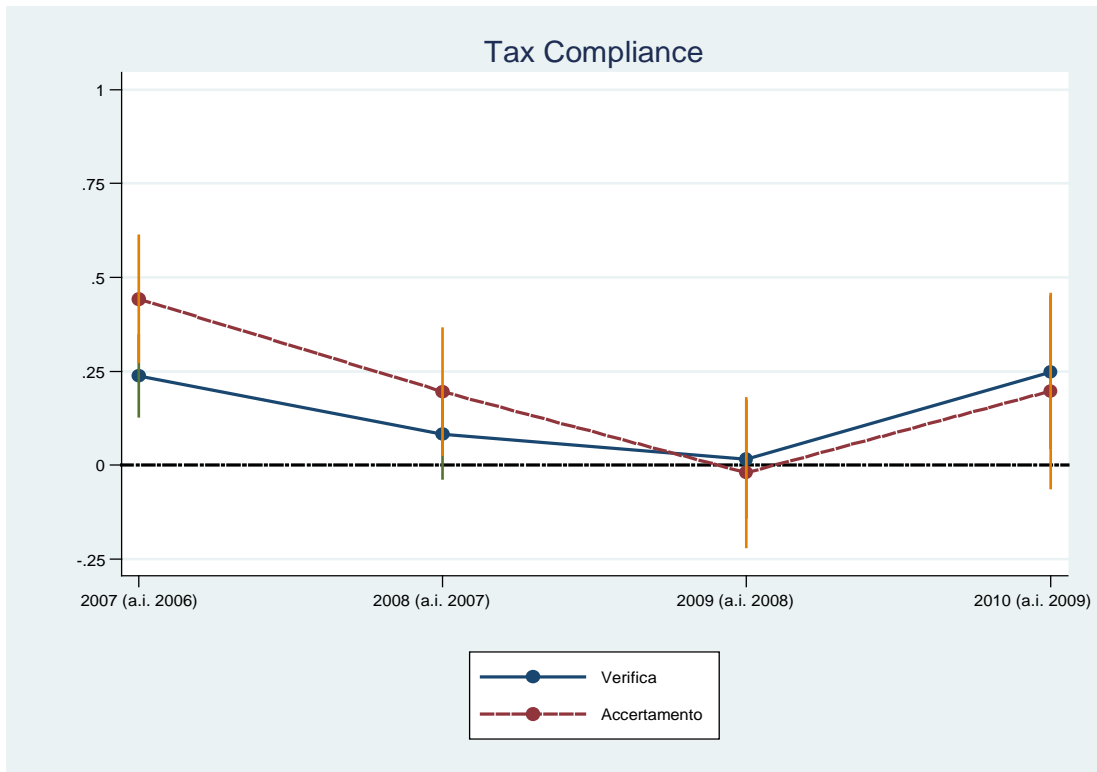


Figura A4.4
Dinamica della tax compliance: modello DID con covariate

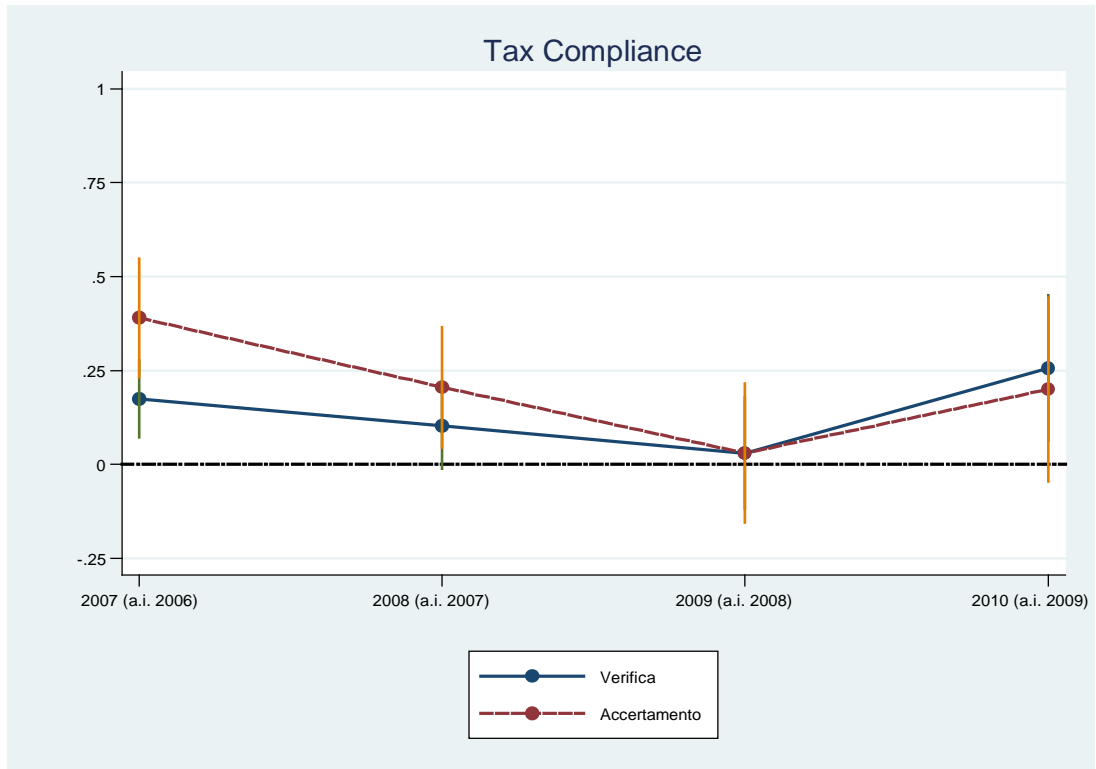


Figura A4.5
Dinamica della tax compliance sull'universo di imprese

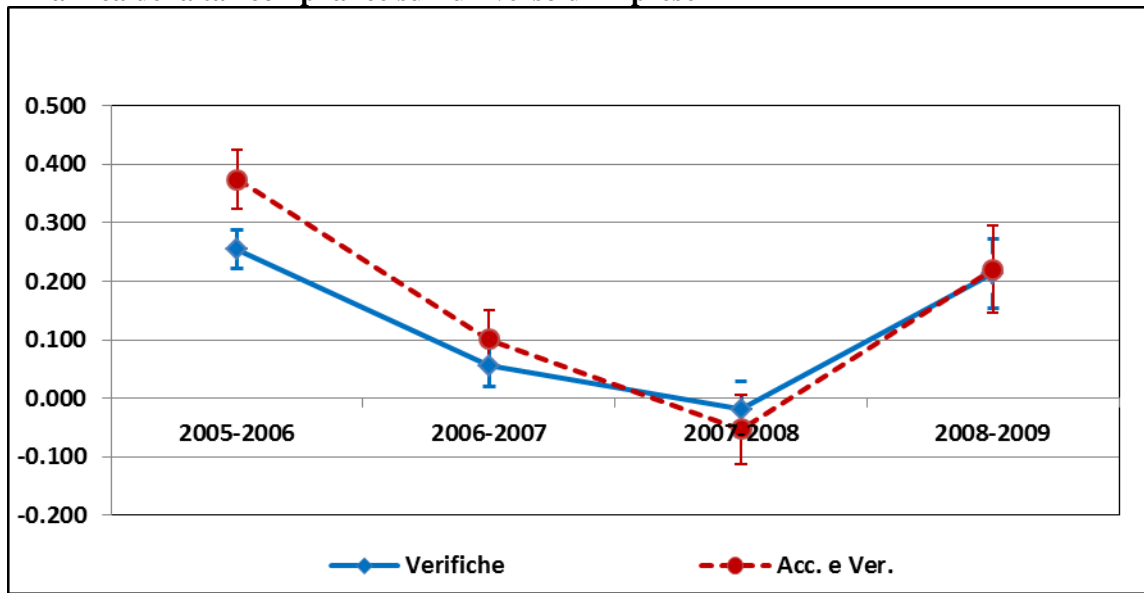


Tabella A4.2
Sintesi dei risultati della tax compliance nell'analisi panel per gli anni d'imposta 2005-2009

tipo controlli	modelli	POLS	RE	FE	MEDIA	MEDIA SOLO DINAMICA
accertamento	deterrenza annuale	14.90%	10.20%	12.00%	12.37%	
	deterrenza dinamica	14.60%	16.70%	30.50%	20.60%	20.60%
	deterrenza annuale	17.50%	10.70%	11.10%	13.10%	
	deterrenza ritardata (-1)	13.10%	8.53%	10.60%	10.74%	
	deterrenza annuale	22.30%	15.30%	12.60%	16.73%	
	deterrenza ritardata (-1)	14.70%	9.50%	9.30%	11.17%	
	deterrenza ritardata (-2)	3.30%	-1.71%	1.27%	0.95%	
	media	14.34%	9.89%	12.48%	12.24%	
verifica	deterrenza annuale	8.60%	4.40%	5.12%	6.04%	
	deterrenza dinamica	9.10%	11.40%	21.80%	14.10%	14.10%
	deterrenza annuale	12.40%	6.00%	4.90%	7.77%	
	deterrenza ritardata (-1)	11.10%	6.10%	6.08%	7.76%	
	deterrenza annuale	17.70%	11.20%	6.20%	11.70%	
	deterrenza ritardata (-1)	12.40%	7.60%	4.64%	8.21%	
	deterrenza ritardata (-2)	7.10%	3.10%	0.62%	3.61%	
	media	11.20%	7.11%	7.05%	8.46%	
controlli	media totale	12.77%	8.50%	9.77%	10.35%	17.35%

Tabella A4.3
Stima DID della tax compliance – biennio d'imposta 2005-2006

	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2007 (a.i. 2006)	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP
Ciclo	0.376*** (0.0138)	0.379*** (0.0130)	0.490*** (0.0125)	0.502*** (0.0119)	0.454*** (0.0122)	0.463*** (0.0115)
Policy	0.144** (0.0608)	0.355*** (0.0946)	0.238*** (0.0548)	0.442*** (0.0855)	0.175*** (0.0523)	0.390*** (0.0802)
Trattati	-0.778*** (0.0430)	-1.291*** (0.0669)	-0.0788** (0.0390)	-0.293*** (0.0608)	-0.186*** (0.0374)	-0.246*** (0.0570)
Studi di settore			-1.492*** (0.0439)	-1.467*** (0.0419)	-1.081*** (0.0425)	-1.041*** (0.0404)
Coerente			2.023*** (0.0226)	1.990*** (0.0215)	1.574*** (0.0218)	1.537*** (0.0207)
Congruo			1.885*** (0.0212)	1.858*** (0.0203)	1.299*** (0.0206)	1.274*** (0.0195)
Coerente e congruo			-1.172*** (0.0282)	-1.134*** (0.0270)	-0.840*** (0.0272)	-0.814*** (0.0258)
Presenza dipendenti					1.106*** (0.0158)	1.131*** (0.0149)
Sesso					-0.435*** (0.0155)	-0.427*** (0.0146)
Durata attività					0.0199*** (0.00103)	0.0203*** (0.000990)
Età					-0.0117*** (0.000827)	-0.0121*** (0.000790)
Numero partite IVA					-0.0852*** (0.0103)	-0.0918*** (0.00986)
Costo del lavoro (t-1)					2.83e-06*** (5.33e-07)	3.48e-06*** (5.09e-07)
Totale passività (t-1)					-1.51e-06*** (4.45e-07)	-1.89e-06*** (4.24e-07)
Totale componenti positivi (t-1)					5.86e-05*** (4.24e-07)	5.93e-05*** (4.08e-07)
Totale componenti negativi (t-1)					-5.62e-05*** (6.75e-07)	-5.65e-05*** (6.47e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)					1.27e-05*** (7.39e-07)	1.26e-05*** (7.02e-07)
Reddito lordo (t-1)					5.13e-06*** (1.88e-07)	5.26e-06*** (1.80e-07)
Volume d'affari (t-1)					6.95e-07*** (3.34e-08)	6.01e-07*** (2.81e-08)
Regioni			√	√	√	√
Settori			√	√	√	√
Regimi contabili					√	√
Costante	8.608*** (0.00973)	8.576*** (0.00918)	8.420*** (0.362)	9.137*** (0.367)	5.688*** (0.588)	6.085*** (0.552)
Osservazioni	231,666	255,272	231,666	255,272	183,806	202,644

Standard errors tra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella A4.4
Stima DID della tax compliance – biennio d'imposta 2006-2007

	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2008 (a.i. 2007)	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP
Ciclo	0.0330** (0.0135)	0.0244* (0.0126)	0.000632 (0.0119)	0.00228 (0.0112)	-0.0910*** (0.0116)	-0.0880*** (0.0108)
Policy	0.00740 (0.0684)	0.141 (0.0971)	0.0830 (0.0602)	0.196** (0.0857)	0.104* (0.0587)	0.206** (0.0817)
Trattati	-0.351*** (0.0484)	-0.788*** (0.0686)	0.267*** (0.0427)	0.130** (0.0609)	0.0458 (0.0418)	0.0999* (0.0580)
Studi di settore			-1.615*** (0.0424)	-1.538*** (0.0401)	-1.290*** (0.0415)	-1.202*** (0.0390)
Coerente			2.064*** (0.0200)	2.015*** (0.0188)	1.700*** (0.0194)	1.654*** (0.0181)
Congruo			2.471*** (0.0192)	2.436*** (0.0181)	1.779*** (0.0190)	1.741*** (0.0178)
Coerente e congruo			-1.689*** (0.0260)	-1.630*** (0.0246)	-1.295*** (0.0252)	-1.253*** (0.0237)
Presenza dipendenti					0.973*** (0.0151)	1.000*** (0.0140)
Sesso					-0.388*** (0.0151)	-0.368*** (0.0139)
Durata attività					0.0187*** (0.000994)	0.0191*** (0.000939)
Età					-0.0123*** (0.000798)	-0.0129*** (0.000752)
Numero partite IVA					-0.0934*** (0.00983)	-0.0955*** (0.00936)
Costo del lavoro (t-1)					3.69e-06*** (5.26e-07)	3.57e-06*** (4.45e-07)
Totale passività (t-1)					-1.89e-06*** (4.35e-07)	-1.67e-06*** (3.68e-07)
Totale componenti positivi (t-1)					4.56e-05*** (3.85e-07)	4.70e-05*** (3.65e-07)
Totale componenti negativi (t-1)					-4.29e-05*** (6.37e-07)	-4.45e-05*** (5.66e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)					8.00e-06*** (7.02e-07)	8.63e-06*** (6.23e-07)
Reddito lordo (t-1)					4.40e-06*** (1.70e-07)	4.53e-06*** (1.56e-07)
Volume d'affari (t-1)					6.42e-07*** (3.28e-08)	5.06e-07*** (2.47e-08)
Regioni			√	√	√	√
Settori			√	√	√	√
Regimi contabili					√	√
Costante	8.967*** (0.00953)	8.940*** (0.00892)	9.083*** (0.246)	8.902 (3,945)	10.24*** (0.340)	10.56*** (0.336)
Osservazioni	215,826	246,330	215,826	246,330	174,122	198,622

Standard errors tra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella A4.5
Stima DID della tax compliance – biennio d'imposta 2007-2008

	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
	(1) Base imponibile IRAP	(2) Base imponibile IRAP	(3) Base imponibile IRAP	(4) Base imponibile IRAP	(5) Base imponibile IRAP	(6) Base imponibile IRAP
2009 (a.i. 2008)						
Ciclo	-0.521*** (0.0153)	-0.524*** (0.0143)	-0.430*** (0.0136)	-0.434*** (0.0127)	-0.515*** (0.0130)	-0.516*** (0.0121)
Policy	0.0358 (0.0900)	0.0381 (0.114)	0.0157 (0.0794)	-0.0201 (0.101)	0.0299 (0.0753)	0.0302 (0.0946)
Trattati	-0.650*** (0.0636)	-0.805*** (0.0805)	0.203*** (0.0565)	0.257*** (0.0715)	-0.000255 (0.0536)	0.108 (0.0672)
Studi di settore			-0.206*** (0.0515)	-0.165*** (0.0483)	-0.213*** (0.0502)	-0.193*** (0.0468)
Coerente			2.271*** (0.0242)	2.254*** (0.0226)	1.788*** (0.0232)	1.774*** (0.0215)
Congruo			1.886*** (0.0202)	1.862*** (0.0188)	1.261*** (0.0198)	1.251*** (0.0183)
Coerente e congruo			-1.284*** (0.0300)	-1.249*** (0.0281)	-0.978*** (0.0286)	-0.966*** (0.0267)
Presenza dipendenti					1.041*** (0.0172)	1.073*** (0.0157)
Sesso					-0.393*** (0.0174)	-0.370*** (0.0157)
Durata attività					0.0194*** (0.00113)	0.0200*** (0.00105)
Età					-0.0144*** (0.000908)	-0.0148*** (0.000845)
Numero partite IVA					-0.112*** (0.0111)	-0.115*** (0.0105)
Costo del lavoro (t-1)					2.80e-06*** (5.77e-07)	2.43e-06*** (4.57e-07)
Totale passività (t-1)					-1.97e-06*** (4.76e-07)	-1.40e-06*** (3.75e-07)
Totale componenti positivi (t-1)					4.49e-05*** (4.10e-07)	4.62e-05*** (3.83e-07)
Totale componenti negativi (t-1)					-4.19e-05*** (6.89e-07)	-4.39e-05*** (5.82e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)					5.77e-06*** (7.62e-07)	6.48e-06*** (6.42e-07)
Reddito lordo (t-1)					4.53e-06*** (1.82e-07)	4.58e-06*** (1.64e-07)
Volume d'affari (t-1)					7.18e-07*** (3.62e-08)	5.56e-07*** (2.62e-08)
Regioni			✓	✓	✓	✓
Settori			✓	✓	✓	✓
Regimi contabili					✓	✓
Costante	8.995*** (0.0108)	8.953*** (0.0101)	8.344*** (0.237)	0.673 (15,335)	9.928*** (0.351)	10.48*** (0.342)
Osservazioni	200,786	234,710	200,786	234,710	167,500	195,200

Standard errors tra parentesi
*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella A4.6
Stima DID della tax compliance – biennio d'imposta 2008-2009

	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
	(1) Base imponibile IRAP	(2) Base imponibile IRAP	(3) Base imponibile IRAP	(4) Base imponibile IRAP	(5) Base imponibile IRAP	(6) Base imponibile IRAP
2010 (a.i. 2009)						
Ciclo	-0.548*** (0.0180)	-0.520*** (0.0166)	-0.567*** (0.0159)	-0.541*** (0.0146)	-0.521*** (0.0151)	-0.492*** (0.0138)
Policy	0.318*** (0.117)	0.298** (0.150)	0.248** (0.103)	0.197 (0.132)	0.256*** (0.0988)	0.200 (0.125)
Trattati	-0.353*** (0.0826)	-0.780*** (0.106)	0.493*** (0.0729)	0.378*** (0.0935)	0.0400 (0.0702)	0.134 (0.0886)
Studi di settore			0.361*** (0.0605)	0.391*** (0.0561)	0.179*** (0.0583)	0.208*** (0.0537)
Coerente			2.714*** (0.0323)	2.743*** (0.0300)	2.061*** (0.0307)	2.064*** (0.0284)
Congruo			1.402*** (0.0228)	1.405*** (0.0208)	0.893*** (0.0220)	0.902*** (0.0200)
Coerente e congruo			-0.895*** (0.0377)	-0.907*** (0.0351)	-0.771*** (0.0357)	-0.779*** (0.0330)
Presenza dipendenti					1.272*** (0.0203)	1.314*** (0.0182)
Sesso					-0.323*** (0.0203)	-0.321*** (0.0181)
Durata attività					0.0200*** (0.00131)	0.0213*** (0.00121)
Età					-0.0170*** (0.00106)	-0.0172*** (0.000970)
Numero partite IVA					-0.159*** (0.0129)	-0.167*** (0.0120)
Costo del lavoro (t-1)					1.04e-06* (6.16e-07)	1.08e-06** (4.96e-07)
Totale passività (t-1)					-1.10e-06** (5.03e-07)	-6.11e-07 (4.03e-07)
Totale componenti positivi (t-1)					4.44e-05*** (4.66e-07)	4.56e-05*** (4.26e-07)
Totale componenti negativi (t-1)					-4.18e-05*** (7.47e-07)	-4.35e-05*** (6.32e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)					5.87e-06*** (8.27e-07)	6.40e-06*** (6.98e-07)
Reddito lordo (t-1)					5.14e-06*** (2.09e-07)	5.01e-06*** (1.85e-07)
Volume d'affari (t-1)					6.93e-07*** (4.18e-08)	4.92e-07*** (2.80e-08)
Regioni			√	√	√	√
Settori			√	√	√	√
Regimi contabili					√	√
Costante	8.455*** (0.0127)	8.409*** (0.0117)	8.980*** (0.759)	7.736*** (0.271)	9.602*** (0.402)	9.671*** (0.381)
Osservazioni	188,906	224,292	188,906	224,292	162,530	192,044

Standard errors tra parentesi
*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella A4.7
Stima DID della tax compliance – Coerenza agli studi di settore

	2007 (a.i. 2006)		2008 (a.i. 2007)		2009 (a.i. 2008)		2010 (a.i. 2009)	
	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
Ciclo	0.543*** (0.0130)	0.554*** (0.0123)	0.0218* (0.0122)	0.0272** (0.0114)	-0.432*** (0.0136)	-0.431*** (0.0126)	-0.568*** (0.0155)	-0.537*** (0.0143)
Trattati	-0.225*** (0.0395)	-0.337*** (0.0608)	0.102** (0.0432)	0.0856 (0.0605)	0.0987* (0.0556)	0.154** (0.0698)	0.252*** (0.0711)	0.246*** (0.0903)
Policy	0.314*** (0.0665)	0.523*** (0.0998)	0.208*** (0.0709)	0.325*** (0.0975)	-0.0743 (0.0874)	-0.0384 (0.109)	0.200* (0.112)	0.142 (0.141)
Policy*Coerente	-0.212*** (0.0777)	-0.257** (0.122)	-0.221** (0.0862)	-0.253** (0.123)	0.305*** (0.116)	0.151 (0.150)	0.186 (0.148)	0.246 (0.194)
Studi di settore	-1.595*** (0.0454)	-1.570*** (0.0431)	-1.743*** (0.0436)	-1.660*** (0.0410)	-0.336*** (0.0523)	-0.313*** (0.0487)	0.197*** (0.0600)	0.218*** (0.0553)
Coerente	1.949*** (0.0235)	1.910*** (0.0221)	2.016*** (0.0205)	1.968*** (0.0191)	2.168*** (0.0241)	2.158*** (0.0224)	2.519*** (0.0317)	2.538*** (0.0293)
Congruo	1.845*** (0.0217)	1.815*** (0.0206)	2.371*** (0.0195)	2.333*** (0.0184)	1.736*** (0.0202)	1.714*** (0.0187)	1.263*** (0.0223)	1.263*** (0.0203)
Coerente e congruo	-1.126*** (0.0291)	-1.091*** (0.0277)	-1.621*** (0.0265)	-1.570*** (0.0250)	-1.216*** (0.0299)	-1.195*** (0.0279)	-0.895*** (0.0369)	-0.912*** (0.0342)
Regioni	√	√	√	√	√	√	√	√
Settori	√	√	√	√	√	√	√	√
Regimi contabili	√	√	√	√	√	√	√	√
Costante	9.154*** (0.611)	13.81 (12,234)	10.03*** (0.536)	11.42 (12,121)	6.081 (12,645)	10.92*** (0.322)	8.218 (12,821)	11.29 (11,853)
Osservazioni	204,448	226,118	193,428	221,578	185,754	217,654	180,188	214,104

Standard errors tra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella A4.8
Stima DID della tax compliance – Conguità agli studi di settore

	2007 (a.i. 2006)		2008 (a.i. 2007)		2009 (a.i. 2008)		2010 (a.i. 2009)	
	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
Ciclo	0.542*** (0.0130)	0.554*** (0.0123)	0.0215* (0.0122)	0.0270** (0.0114)	-0.431*** (0.0136)	-0.431*** (0.0126)	-0.568*** (0.0155)	-0.537*** (0.0143)
Trattati	-0.227*** (0.0395)	-0.338*** (0.0608)	0.103** (0.0432)	0.0861 (0.0605)	0.0999* (0.0556)	0.155** (0.0698)	0.252*** (0.0711)	0.247*** (0.0903)
Policy	0.0412 (0.0650)	0.262*** (0.0971)	0.263*** (0.0730)	0.463*** (0.0994)	0.124 (0.0950)	0.202* (0.116)	0.316** (0.132)	0.545*** (0.160)
Policy*Congruo	0.397*** (0.0782)	0.414*** (0.125)	-0.313*** (0.0853)	-0.556*** (0.121)	-0.196* (0.110)	-0.435*** (0.139)	-0.0869 (0.144)	-0.608*** (0.180)
Studi di settore	-1.579*** (0.0453)	-1.563*** (0.0431)	-1.746*** (0.0436)	-1.663*** (0.0410)	-0.341*** (0.0523)	-0.317*** (0.0487)	0.196*** (0.0600)	0.214*** (0.0553)
Coerente	1.937*** (0.0233)	1.905*** (0.0221)	2.013*** (0.0204)	1.968*** (0.0191)	2.174*** (0.0241)	2.161*** (0.0224)	2.522*** (0.0317)	2.541*** (0.0293)
Congruo	1.829*** (0.0218)	1.808*** (0.0206)	2.378*** (0.0197)	2.339*** (0.0184)	1.740*** (0.0204)	1.719*** (0.0187)	1.265*** (0.0224)	1.268*** (0.0203)
Coerente e congruo	-1.118*** (0.0290)	-1.087*** (0.0276)	-1.623*** (0.0265)	-1.572*** (0.0250)	-1.219*** (0.0299)	-1.198*** (0.0279)	-0.896*** (0.0370)	-0.914*** (0.0342)
Regioni	√	√	√	√	√	√	√	√
Settori	√	√	√	√	√	√	√	√
Regimi contabili	√	√	√	√	√	√	√	√
Costante	9.149*** (0.611)	13.80 (12,234)	10.03*** (0.536)	11.42 (12,121)	6.082 (12,645)	10.92*** (0.322)	8.219 (12,821)	11.30 (11,852)
Osservazioni	204,448	226,118	193,428	221,578	185,754	217,654	180,188	214,104

Standard errors tra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Figura A4.6
Dinamica della tax compliance: modello DID per congruità agli studi di settore

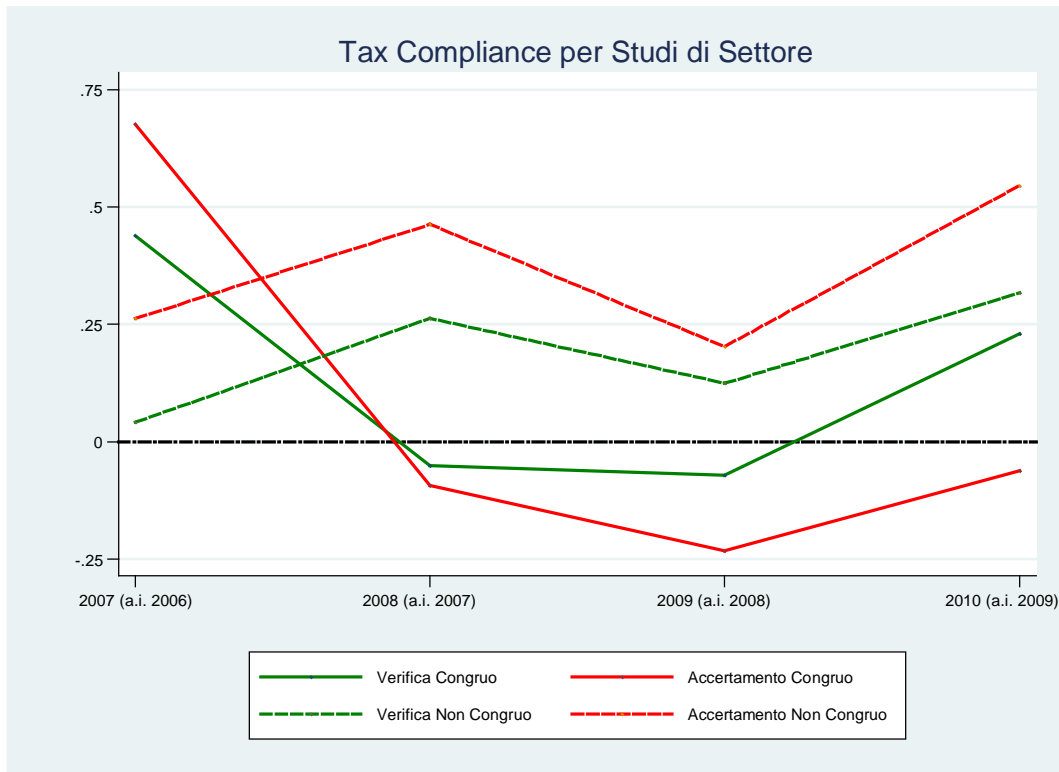


Figura A4.7
Dinamica della tax compliance: modello DID per coerenza agli studi di settore

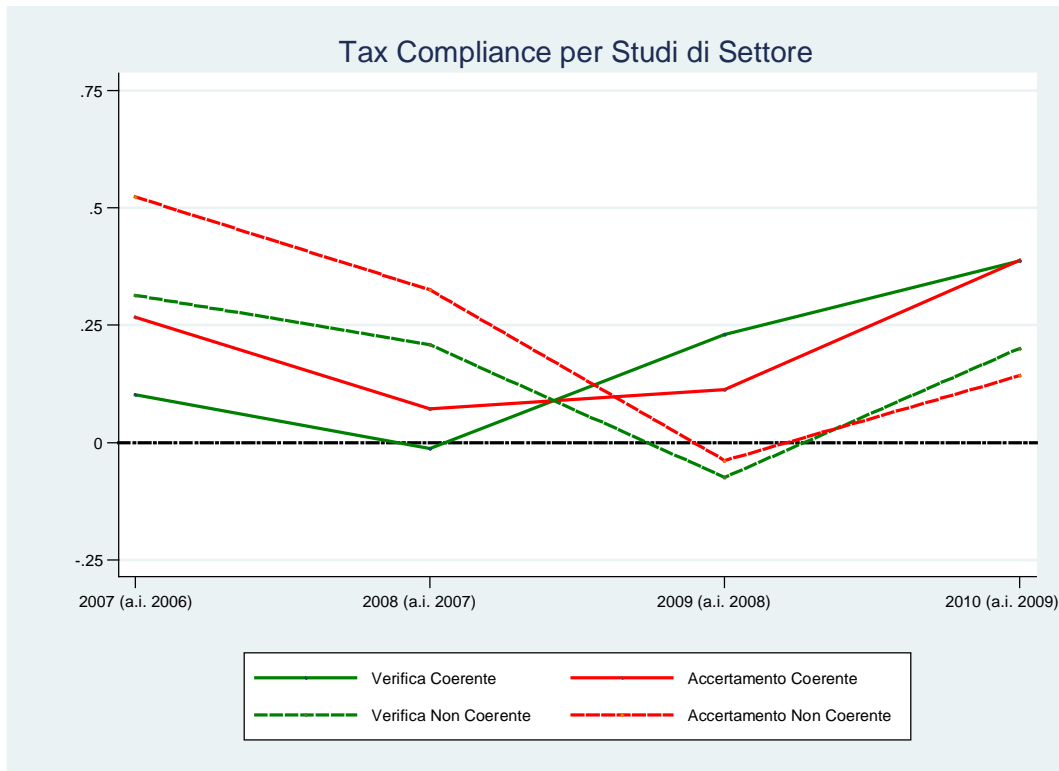


Tabella A4.9
Stima POLS della tax compliance: analisi panel periodo d'imposta 2005-2009

	accertamento				verifica			
	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)
Trattati	0.144***	0.146***	0.175***	0.223***	0.0862***	0.0910***	0.124***	0.177***
	(0.0275)	(0.0187)	(0.0306)	(0.0365)	(0.0174)	(0.0119)	(0.0201)	(0.0248)
Trattati (t-1)			0.131***	0.147***			0.111***	0.124***
			(0.0306)	(0.0359)			(0.0190)	(0.0234)
Trattati (t-2)				0.0328				0.0708***
				(0.0370)				(0.0219)
Congruo	0.954***	0.954***	1.110***	1.049***	0.953***	0.954***	1.110***	1.050***
	(0.0109)	(0.0109)	(0.0126)	(0.0150)	(0.0109)	(0.0109)	(0.0126)	(0.0150)
Coerente	1.472***	1.473***	1.620***	1.902***	1.472***	1.472***	1.619***	1.903***
	(0.0110)	(0.0110)	(0.0128)	(0.0161)	(0.0110)	(0.0110)	(0.0128)	(0.0161)
Coerente e congruo	-0.464***	-0.464***	-0.646***	-0.833***	-0.463***	-0.462***	-0.645***	-0.832***
	(0.0127)	(0.0127)	(0.0151)	(0.0186)	(0.0127)	(0.0127)	(0.0151)	(0.0186)
Sesso	-0.356***	-0.357***	-0.319***	-0.303***	-0.357***	-0.360***	-0.322***	-0.307***
	(0.0105)	(0.0105)	(0.0117)	(0.0139)	(0.0105)	(0.0105)	(0.0117)	(0.0139)
Durata attività	0.0218***	0.0218***	0.0217***	0.0221***	0.0218***	0.0217***	0.0217***	0.0220***
	(0.000689)	(0.000689)	(0.000770)	(0.000919)	(0.000689)	(0.000689)	(0.000770)	(0.000919)
Età	-0.0149***	-0.0149***	-0.0159***	-0.0165***	-0.0149***	-0.0149***	-0.0159***	-0.0165***
	(0.000580)	(0.000580)	(0.000649)	(0.000770)	(0.000580)	(0.000581)	(0.000649)	(0.000770)
Numero partite IVA	-0.133***	-0.133***	-0.144***	-0.154***	-0.133***	-0.132***	-0.143***	-0.153***
	(0.00701)	(0.00701)	(0.00788)	(0.00942)	(0.00701)	(0.00702)	(0.00789)	(0.00942)
Presenza dipendenti	1.178***	1.176***	1.156***	1.188***	1.178***	1.175***	1.154***	1.184***
	(0.01000)	(0.0100)	(0.0111)	(0.0132)	(0.01000)	(0.0100)	(0.0111)	(0.0132)
Costo del lavoro (t-1)	2.74e-06***	2.75e-06***	2.49e-06***	2.05e-06***	2.75e-06***	2.77e-06***	2.50e-06***	2.07e-06***
	(3.41e-07)	(3.41e-07)	(3.49e-07)	(3.79e-07)	(3.41e-07)	(3.40e-07)	(3.49e-07)	(3.79e-07)
Totale passività (t-1)	-1.45e-06***	-1.46e-06***	-1.19e-06***	-1.05e-06***	-1.46e-06***	-1.47e-06***	-1.20e-06***	-1.07e-06***
	(2.66e-07)	(2.67e-07)	(2.67e-07)	(2.94e-07)	(2.66e-07)	(2.65e-07)	(2.67e-07)	(2.94e-07)
Totale componenti positivi (t-1)	5.12e-05***	5.12e-05***	4.78e-05***	4.66e-05***	5.12e-05***	5.13e-05***	4.79e-05***	4.67e-05***
	(6.26e-07)	(6.27e-07)	(6.68e-07)	(7.58e-07)	(6.27e-07)	(6.28e-07)	(6.69e-07)	(7.60e-07)
Totale componenti negativi (t-1)	-4.85e-05***	-4.85e-05***	-4.54e-05***	-4.42e-05***	-4.85e-05***	-4.85e-05***	-4.54e-05***	-4.42e-05***
	(7.24e-07)	(7.25e-07)	(7.64e-07)	(8.64e-07)	(7.24e-07)	(7.25e-07)	(7.65e-07)	(8.65e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)	8.68e-06***	8.69e-06***	7.70e-06***	6.85e-06***	8.68e-06***	8.68e-06***	7.69e-06***	6.84e-06***
	(5.42e-07)	(5.43e-07)	(5.73e-07)	(6.58e-07)	(5.42e-07)	(5.42e-07)	(5.73e-07)	(6.57e-07)
Reddito lordo (t-1)	5.13e-06***	5.14e-06***	4.96e-06***	4.90e-06***	5.14e-06***	5.14e-06***	4.96e-06***	4.91e-06***
	(1.85e-07)	(1.85e-07)	(2.01e-07)	(2.31e-07)	(1.85e-07)	(1.85e-07)	(2.01e-07)	(2.31e-07)
Volume d'affari (t-1)	5.28e-07***	5.28e-07***	5.05e-07***	4.99e-07***	5.27e-07***	5.26e-07***	5.02e-07***	4.95e-07***
	(4.51e-08)	(4.52e-08)	(4.88e-08)	(5.75e-08)	(4.51e-08)	(4.50e-08)	(4.86e-08)	(5.73e-08)
Anno	v	v	v	v	v	v	v	v
Regioni	v	v	v	v	v	v	v	v
Settori	v	v	v	v	v	v	v	v
Regimi contabili	v	v	v	v	v	v	v	v
Costante	6.496	6.482	8.723	9.117	6.496	6.493	8.721	9.101
	(167.2)	(165.1)	(340.6)	(500.6)	(106.7)			(304.4)
Osservazioni	529,405	529,405	423,524	317,643	529,405	529,405	423,524	317,643

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella A4.10
Stima RE della tax compliance: analisi panel periodo d'imposta 2005-2009

	verifica				accertamento			
	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)
Trattati	0.0444***	0.114***	0.0601***	0.112***	0.102***	0.167***	0.107***	0.153***
	(0.0147)	(0.0136)	(0.0172)	(0.0214)	(0.0222)	(0.0196)	(0.0249)	(0.0300)
Trattati (t-1)			0.0611***	0.0756***			0.0853***	0.0947***
			(0.0162)	(0.0202)			(0.0249)	(0.0296)
Trattati (t-2)				0.0313				-0.00171
				(0.0190)				(0.0301)
Congruo	0.727***	0.728***	0.889***	0.921***	0.727***	0.728***	0.889***	0.921***
	(0.00888)	(0.00888)	(0.0104)	(0.0125)	(0.00888)	(0.00888)	(0.0104)	(0.0125)
Coerente	1.134***	1.134***	1.303***	1.651***	1.134***	1.134***	1.303***	1.651***
	(0.0100)	(0.0100)	(0.0117)	(0.0152)	(0.0100)	(0.0100)	(0.0117)	(0.0152)
Coerente e congruo	-0.368***	-0.368***	-0.509***	-0.737***	-0.368***	-0.368***	-0.510***	-0.738***
	(0.0107)	(0.0107)	(0.0128)	(0.0165)	(0.0107)	(0.0107)	(0.0128)	(0.0165)
Sesso	-0.443***	-0.447***	-0.399***	-0.373***	-0.442***	-0.444***	-0.398***	-0.371***
	(0.0151)	(0.0151)	(0.0159)	(0.0177)	(0.0151)	(0.0151)	(0.0159)	(0.0177)
Durata attività	0.0281***	0.0280***	0.0268***	0.0261***	0.0281***	0.0281***	0.0268***	0.0261***
	(0.00103)	(0.00103)	(0.00109)	(0.00121)	(0.00103)	(0.00103)	(0.00109)	(0.00121)
Età	-0.0165***	-0.0164***	-0.0175***	-0.0180***	-0.0164***	-0.0164***	-0.0175***	-0.0180***
	(0.000827)	(0.000827)	(0.000869)	(0.000968)	(0.000827)	(0.000827)	(0.000870)	(0.000968)
Numero partite IVA	-0.173***	-0.172***	-0.176***	-0.179***	-0.174***	-0.173***	-0.176***	-0.180***
	(0.0103)	(0.0103)	(0.0109)	(0.0121)	(0.0103)	(0.0103)	(0.0109)	(0.0121)
Presenza dipendenti	1.138***	1.133***	1.134***	1.183***	1.137***	1.134***	1.134***	1.185***
	(0.0118)	(0.0118)	(0.0131)	(0.0155)	(0.0118)	(0.0118)	(0.0131)	(0.0154)
Costo del lavoro (t-1)	2.87e-06***	2.88e-06***	2.87e-06***	2.47e-06***	2.86e-06***	2.86e-06***	2.86e-06***	2.45e-06***
	(3.86e-07)	(3.86e-07)	(4.13e-07)	(4.62e-07)	(3.86e-07)	(3.86e-07)	(4.13e-07)	(4.62e-07)
Totale passività (t-1)	-8.72e-07***	-8.84e-07***	-8.71e-07**	-7.76e-07**	-8.70e-07***	-8.68e-07***	-8.67e-07**	-7.68e-07**
	(3.25e-07)	(3.25e-07)	(3.46e-07)	(3.84e-07)	(3.25e-07)	(3.25e-07)	(3.46e-07)	(3.84e-07)
Totale componenti positivi (t-1)	3.16e-05***	3.16e-05***	3.07e-05***	3.18e-05***	3.16e-05***	3.16e-05***	3.07e-05***	3.18e-05***
	(2.95e-07)	(2.95e-07)	(3.20e-07)	(3.64e-07)	(2.95e-07)	(2.95e-07)	(3.20e-07)	(3.63e-07)
Totale componenti negativi (t-1)	-2.98e-05***	-2.99e-05***	-2.90e-05***	-3.00e-05***	-2.99e-05***	-2.99e-05***	-2.90e-05***	-2.99e-05***
	(4.75e-07)	(4.75e-07)	(5.10e-07)	(5.72e-07)	(4.75e-07)	(4.75e-07)	(5.10e-07)	(5.72e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)	6.19e-06***	6.20e-06***	5.71e-06***	5.08e-06***	6.19e-06***	6.20e-06***	5.71e-06***	5.08e-06***
	(5.07e-07)	(5.07e-07)	(5.48e-07)	(6.22e-07)	(5.07e-07)	(5.07e-07)	(5.48e-07)	(6.22e-07)
Reddito lordo (t-1)	4.47e-06***	4.48e-06***	4.44e-06***	4.23e-06***	4.47e-06***	4.47e-06***	4.44e-06***	4.23e-06***
	(1.42e-07)	(1.42e-07)	(1.52e-07)	(1.70e-07)	(1.42e-07)	(1.42e-07)	(1.52e-07)	(1.70e-07)
Volume d'affari (t-1)	6.41e-07***	6.37e-07***	6.07e-07***	5.77e-07***	6.41e-07***	6.41e-07***	6.09e-07***	5.80e-07***
	(2.23e-08)	(2.23e-08)	(2.35e-08)	(2.61e-08)	(2.23e-08)	(2.23e-08)	(2.35e-08)	(2.61e-08)
Anno	√	√	√	√	√	√	√	√
Regioni	√	√	√	√	√	√	√	√
Settori	√	√	√	√	√	√	√	√
Regimi contabili	√	√	√	√	√	√	√	√
Costante	6.437***	6.424***	5.766***	6.086***	6.435***	6.426***	5.763***	6.084***
	(0.119)	(0.119)	(0.139)	(0.160)	(0.119)	(0.119)	(0.139)	(0.160)
Osservazioni	529,405	529,405	423,524	317,643	529,405	529,405	423,524	317,643

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella A4.11
Stima FE della tax compliance: analisi panel periodo d'imposta 2005-2009

	verifica				accertamento			
	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)
Trattati	0.0512***	0.218***	0.0490***	0.0620**	0.120***	0.305***	0.111***	0.125***
	(0.0151)	(0.0185)	(0.0184)	(0.0254)	(0.0230)	(0.0256)	(0.0270)	(0.0364)
Trattati (t-1)			0.0608***	0.0464*			0.108***	0.0930**
			(0.0174)	(0.0249)			(0.0270)	(0.0372)
Trattati (t-2)				0.00615				0.0127
				(0.0226)				(0.0364)
Congruo	0.464***	0.465***	0.520***	0.516***	0.464***	0.465***	0.520***	0.515***
	(0.00952)	(0.00952)	(0.0116)	(0.0151)	(0.00952)	(0.00952)	(0.0116)	(0.0151)
Coerente	0.834***	0.835***	0.920***	1.152***	0.834***	0.835***	0.920***	1.152***
	(0.0108)	(0.0108)	(0.0130)	(0.0181)	(0.0108)	(0.0108)	(0.0130)	(0.0181)
Coerente e congruo	-0.277***	-0.277***	-0.331***	-0.490***	-0.277***	-0.277***	-0.331***	-0.490***
	(0.0115)	(0.0115)	(0.0143)	(0.0199)	(0.0115)	(0.0115)	(0.0143)	(0.0199)
Durata attività	-0.138***	-0.146***	-0.331***	-0.500***	-0.139***	-0.144***	-0.332***	-0.501***
	(0.00237)	(0.00245)	(0.00317)	(0.00476)	(0.00237)	(0.00241)	(0.00316)	(0.00475)
Presenza dipendenti	0.772***	0.770***	0.732***	0.719***	0.772***	0.770***	0.732***	0.719***
	(0.0163)	(0.0163)	(0.0198)	(0.0265)	(0.0163)	(0.0163)	(0.0198)	(0.0265)
Costo del lavoro (t-1)	-2.45e-07	-2.78e-07	-3.51e-07	-6.98e-07	-2.47e-07	-2.84e-07	-3.52e-07	-7.03e-07
	(5.62e-07)	(5.62e-07)	(6.58e-07)	(8.09e-07)	(5.62e-07)	(5.62e-07)	(6.58e-07)	(8.09e-07)
Totale passività (t-1)	2.29e-06***	2.32e-06***	2.90e-06***	3.47e-06***	2.30e-06***	2.33e-06***	2.90e-06***	3.47e-06***
	(5.14e-07)	(5.13e-07)	(6.05e-07)	(7.57e-07)	(5.14e-07)	(5.13e-07)	(6.05e-07)	(7.57e-07)
Totale componenti positivi (t-1)	5.92e-06***	5.92e-06***	7.11e-07	-3.97e-06***	5.93e-06***	5.90e-06***	7.16e-07	-3.97e-06***
	(3.89e-07)	(3.88e-07)	(4.52e-07)	(5.61e-07)	(3.89e-07)	(3.88e-07)	(4.52e-07)	(5.61e-07)
Totale componenti negativi (t-1)	-7.91e-06***	-7.95e-06***	-3.25e-06***	9.47e-07	-7.91e-06***	-7.94e-06***	-3.26e-06***	9.44e-07
	(6.76e-07)	(6.76e-07)	(7.90e-07)	(9.84e-07)	(6.76e-07)	(6.76e-07)	(7.90e-07)	(9.84e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)	4.55e-06***	4.60e-06***	4.55e-06***	3.45e-06***	4.55e-06***	4.60e-06***	4.56e-06***	3.45e-06***
	(6.96e-07)	(6.96e-07)	(8.18e-07)	(1.02e-06)	(6.96e-07)	(6.96e-07)	(8.18e-07)	(1.02e-06)
Reddito lordo (t-1)	1.31e-06***	1.33e-06***	8.49e-07***	-6.66e-07**	1.31e-06***	1.33e-06***	8.52e-07***	-6.63e-07**
	(2.16e-07)	(2.16e-07)	(2.53e-07)	(3.12e-07)	(2.16e-07)	(2.16e-07)	(2.53e-07)	(3.12e-07)
Volume d'affari (t-1)	4.53e-07***	4.48e-07***	4.77e-07***	4.06e-07***	4.54e-07***	4.53e-07***	4.77e-07***	4.06e-07***
	(4.19e-08)	(4.19e-08)	(4.94e-08)	(6.56e-08)	(4.19e-08)	(4.19e-08)	(4.94e-08)	(6.56e-08)
Anno	√	√	√	√	√	√	√	√
Costante	9.254***	9.353***	12.80***	19.07***	9.262***	9.334***	12.83***	19.08***
	(0.533)	(0.533)	(0.653)	(0.920)	(0.533)	(0.533)	(0.653)	(0.920)
Osservazioni	529,405	529,405	423,524	317,643	529,405	529,405	423,524	317,643

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Allegato A5: L'effetto di deterrenza indiretto

L'analisi è basata su un semplice modello econometrico, basato sulla serie storica della propensione al gap nella base dell'IVA (BIND/BIT¹²⁹). Il modello presenta alcuni limiti, collegati in particolare al ristretto numero di informazioni disponibili (dati annuali che vanno dal 1983 al 2011).

Sulla base della letteratura esistente e dell'evidenza empirica disponibile, sono state individuate alcune variabili esplicative, distinguendo tra quelle di contesto, cioè non direttamente governabili dall'Agenzia delle Entrate, e quelle di intervento.

Le variabili di contesto sono:

- a) indicatore di ciclo economico (CE) = PIL effettivo/PIL potenziale¹³⁰;
- b) pressione fiscale effettiva (PFE) = entrate fiscali al netto dei condoni/PIL "emerso"¹³¹;
- c) condoni e sanatorie fiscali (CS) = rapporto tra il valore delle entrate complessive da condono ed il PIL osservato nei 4 anni successivi, dopo il quarto anno tale variabile assume valore zero¹³²;
- d) variabile dummy (D) compresa tra 0 ed 1, volta ad intercettare modifiche normative e altri shocks¹³³

Le variabili di intervento sono:

- i. azione di contrasto (ACC) = rapporto tra le somme riscosse grazie all'attività di prevenzione e contrasto e il *tax gap* totale¹³⁴; in particolare, si considera la media del rapporto nei due anni precedenti a quelli per il quale si stima la propensione al gap, nell'ipotesi che l'effetto deterrente si eserciti nell'anno successivo a quello nel quale si incassano le somme dovute e che tale effetto deterrente sussista se l'azione è persistente nel tempo¹³⁵;
- ii. revisioni Studi di Settore (SS) = è una variabile quantitativa che sintetizza il normale processo di revisione degli studi di settore, che induce una tendenza alla riduzione della quota di contribuenti congrui naturali sul totale della platea, per cui la variabile è stata posta uguale al rapporto tra i contribuenti non congrui naturali e il totale dei contribuenti assoggettabili agli studi;

La stima è stata effettuata utilizzando un modello a correzione dell'errore¹³⁶.

¹²⁹ Si ricorda che per BIND si intende la base IVA non dichiarata e BIT quella potenziale.

¹³⁰ Il PIL potenziale è definito come quel livello ottimale di PIL che assicura un pieno utilizzo dei fattori di produzione in assenza di inflazione (fonte OECD).

¹³¹ Poiché la serie storica diffusa dall'ISTAT è limitata temporalmente (si veda capitolo 1) è stato necessario stimare il PIL dichiarato sottraendo al PIL dell'ISTAT la base IVA non dichiarata (BIND).

¹³² L'idea di fondo è che i contribuenti nei quattro anni successivi tendano a recuperare l'esborso del condono, riducendo la *compliance*, in misura più che proporzionale rispetto all'esborso (effetto moltiplicativo).

¹³³ Tale variabile assume valore positivo negli anni; 1999-2003 (adozione studi di settore, modello UNICO e modello F24 di versamento, nascita dell'Agenzia Entrate, ecc) e 2007 (provvedimenti sulla tracciabilità dei pagamenti ed altri obblighi per i contribuenti); la stessa *dummy* assume valore negativo nel periodo 2009-2011 (crisi economico-finanziaria globale).

¹³⁴ Stimata applicando alla base IVA non dichiarata la pressione fiscale effettiva.

¹³⁵ La variabile ACC nell'anno t è, quindi, pari a: $(w_{t-2} \cdot SR_{t-2}/IE_{t-2} + w_{t-1} \cdot SR_{t-1}/IE_{t-1})$, con $W = 0.5$ sia in t-1 che in t-2 e dove IE (imposte evase) si ottengono moltiplicando la pressione fiscale effettiva (PFR_nc) per la base IVA non dichiarata (BIND). Infine SR indica l'ammontare delle somme riscosse in seguito ad attività di accertamento e controllo (ruoli, istituti deflattivi, sanzioni e interessi) per le principali imposte erariali (IRPEF, IRES e IVA), per l'IRAP e altre imposte minori (Bollo, Patrimoniale, Atti del Registro, ecc...).

¹³⁶ Il modello è basato sulla seguente relazione di lungo periodo:

Le stime evidenziano la bontà di adattamento del modello ai dati reali e delle ipotesi circa il termine di disturbo ($R^2=0.90$; $R^2_{adj}=0.86$; $DW=2.3$). Dalla Tabella A5.1, dove sono riportate le stime dei parametri, corredate dei corrispondenti valori della t di Student, emerge che i parametri sono tutti significativi ed i segni concordano con le prescrizioni della teoria economica.

Tabella A5.1
Coefficienti stimati nell'equazione di breve periodo

Variabili	Coefficienti	T di Student
Intercetta	-0.068	-3,06
CE – ciclo economico	0.765	4.78
PFE – pressione fiscale effettiva	1.131	7.87
CS - condoni	1.971	5.08
ACC – azione di contrasto	-0.719	-2.13
SS – studi di settore	-0.158	-2.47
Dummy	-0.032	-4.57
Componente ECM	-0.335	-3.05

La stima econometrica costituisce un esercizio preliminare migliorabile, sia in riferimento alla specificazione dell'equazione del modello esplicativo, sia alla quantificazione delle variabili.

$$\frac{BIND_t}{BIT_t} = \beta_0 + \beta_2 PFE_t + \beta_5 ACC_t + u_t$$

Il residuo stimato nel lungo periodo è stato inserito nell'equazione di breve periodo. Tale equazione considera tutte le variabili elencate precedentemente come di seguito:

$$d \frac{BIND}{BIT} = \beta'_0 + \beta'_1 dCE + \beta'_2 dPFE + \beta'_3 dCS + \beta'_4 dD + \beta'_5 dACC + \beta'_6 dSS + \beta'_7 \hat{u}_{t-1} + \varepsilon'_t$$

dove con d si indica che la variabile è considerata alla differenze.

Al fine di scongiurare l'esistenza di nessi di causalità "spuri" è stata condotta un'analisi di cointegrazione sulle variabili ai punti a) – d) e i-ii. L'esito di tale analisi dimostra come esista una relazione di cointegrazione tra la propensione al *gap*, da una parte, e la pressione fiscale effettiva e l'azione di contrasto dall'altra. Tale relazione può essere considerata una relazione stabile nel lungo periodo, ed è stimata tramite una regressione sui livelli che lega la propensione al *gap* con la pressione fiscale effettiva e l'azione di contrasto. Da questa stima si traggono i residui, tale variabile è denominata ECM, dall'inglese *error correction model*, e tende a zero nel lungo periodo. Per analizzare le determinanti dell'evasione è necessario stimare una relazione di breve periodo; a tale scopo si opera una regressione con tutte le variabili considerate espresse in differenze prime e con l'aggiunta del fattore ECM. La stima del coefficiente di tale variabile nella relazione di breve periodo deve necessariamente essere minore di zero (effetto correzione) altrimenti il sistema non tende a tornare all'equilibrio di lungo periodo, ovvero tale componente può essere interpretata come un termine di disequilibrio relativo all'anno precedente non spiegato dalle variabili di regressione di lungo periodo.

Riferimenti bibliografici

- Allingham M.G., Sandmo A. (1972) "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*
- Alm J. (2012), "Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies" *International Tax and Public Finance*, Vol. 19, Issue 1
- Australian Taxation Office, (2012), "Measuring tax gap in Australia for the GST and LCT", November, Canberra.
- Braiotta A., Pisani S., Pisano E. (2012) "Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito" in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n.2.
- Convenevoles e Pisani (2003), "le basi imponibili IVA: un'analisi del periodo 1982-2001", Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi, 2003/1.
- Corte dei Conti (2013a) *Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica 2012 – Sezioni Riunite in Sede di Controllo*.
- Corte dei Conti (2013b) *Relazione sulla gestione finanziaria delle regioni. Esercizi 2011 – 2012*, Volume I, Sezione delle Autonomie.
- Danish Tax and Customs Administration, (2006), "Random Audits – Business sector analysis", SKAT.
- D'Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2013) "Asymmetries in the territorial VAT gap", Articolo presentato alla conferenza The Shadow Economy, Tax Evasion and Governance, 25-28 luglio, Munster, Germania.
- D'Agosto E., Marigliani, M., Pisani S. (2013) "Asimmetrie territoriali nel gap IVA" in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n.2.
- European Commission (2011), "Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States", report commissioned by TAXUD and prepared by a consortium under the leader CPB, the Netherlands.
- European Commission (2011), "Tax gap and compliance map report", Fiscalis Risk Management Platform Group. Directorate General Taxation and Customs Union, Indirect Taxation and Tax administration.
- Eurostat (2006) Sistema Europeo dei Conti – SEC 1995, Lussemburgo.
- Farina A., Pisani S. (2009), "Evasione fiscale e dimensione d'impresa", Documenti di lavoro, Agenzia delle Entrate.
- HM Revenue & Customs (2012), *Measuring tax gaps 2012*, HM Revenue & Customs, October, London.
- Internal Revenue Service 2012 IRS releases new tax gap estimates January, Washington.
- ISTAT (2010) "La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008", *Statistiche in breve*, 13 luglio.
- Mantegazza S., Pisani S., Viviani A. (2014), "Quantifying the underground economy: measurement and productivity", *Italian Journal of Applied Statistics* (in corso di pubblicazione)
- Marino M.R., Zizza R. (2008), "L'evasione dell'IRPEF: una stima per tipologia di contribuente" *XX Conferenza della Società Italiana di Economia Pubblica*, Pavia 25-26 settembre 2008
- Marigliani, M. e Pisani, S. (2007), "Le basi imponibili IVA. Aspetti generali e principali risultati per il periodo 1982-2004", Agenzia delle Entrate, Documento di lavoro dell'Ufficio Studi.

- Pisani S., Polito C. (2006), “Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale”, *Documenti di lavoro, Agenzia delle Entrate*.
- Ratto M., Thomas R., Ulph D. (2013) “The indirect effects of auditing taxpayers”, *Public finance review*, Volume 41, issue 3, pp.317-333.
- Swedish National Tax Agency (2008) “Tax gap map for Sweden. How was it created and how can it be used?”, Report 1B.