

Documento per indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco

La presente indagine conoscitiva rappresenta per l'Unione Generale del Lavoro l'occasione per ribadire, come già espresso in passato, pure in occasione di precedenti audizioni, la necessità di rafforzare gli interventi per un fisco più equo e a sostegno della famiglia, in special modo con reddito fisso da lavoro dipendente o da pensione, in ragione del contenuto degli articoli 31 e 53 della Costituzione.

Come noto, ai sensi dell'articolo 31 della Costituzione, *“la Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose”*, mentre l'articolo 53 specifica, al primo comma, che *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”* e al secondo che *“Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*.

A fronte di ciò, la realtà è profondamente diversa, sia in linea generale che con specifico riferimento al territorio.

La spesa sociale nei comuni – che rappresenta una valida cartina di tornasole rispetto all'assolvimento dell'impegno contenuto nell'articolo 31 della Costituzione – ha segnato una battuta d'arresto, proprio in concomitanza con la crisi economica che ha prodotto una sensibile contrazione dei posti di lavoro.

Il duplice effetto negativo derivante dalla perdita del posto di lavoro e dalla riduzione delle risorse da destinare alla spesa sociale sul territorio si ripercuote pesantemente sulle famiglie che dichiarano una crescente difficoltà a far fronte alle normali esigenze dal vitto all'alloggio, passando per le cure mediche e l'obbligo scolastico. Tali difficoltà continuano a registrarsi soprattutto nel Mezzogiorno (il 57% delle famiglie arriva con grande difficoltà a fine mese – Fonte: Eurispes), ma anche in

molti territori del centro-nord, dove, però, la spesa sociale pro capite si mantiene ben al di sopra della media nazionale e della totalità delle regioni meridionali.

L'ultimo dato disponibile è quello del 2010. Ebbene, la spesa sociale pro capite presenta una forbice incredibilmente ampia, a dimostrazione di quanto sia drammatica la realtà in determinati contesti territoriali.

La spesa sociale pro capite in Calabria è pari a 25,8 euro, il 21,9% della spesa sociale media nazionale (117,8 euro) ed appena l'8,4% della spesa sociale in provincia di Trento che si posiziona al primo posto. Escludendo le regioni a statuto speciale e le province autonome, al primo posto si posiziona l'Emilia Romagna con 173,3 euro, superiore di quasi sette volte rispetto al dato della Calabria.

Spesa sociale in Italia – dati in euro			
Regioni	2010	Regioni	2010
<i>Trento</i>	304,4	Veneto	113,5
V. d'Aosta/V. d'Aoste	283,4	Marche	107,7
<i>Bolzano/Bozen</i>	228,2	Umbria	95,9
Friuli-Venezia Giulia	222,6	Sicilia	73,5
Sardegna	220,4	Abruzzo	67,5
Emilia-Romagna	173,3	Puglia	63,2
Lazio	146,6	Basilicata	63,1
Piemonte	143,6	Campania	52,0
Liguria	142,3	Molise	38,1
Toscana	137,3	Calabria	25,8
Lombardia	126,5	Italia	117,8

L'articolo 31 della Costituzione deve essere necessariamente letto in parallelo con il successivo articolo 53, poiché se il primo indica come vanno indirizzate le risorse raccolte con l'imposizione fiscale, il secondo dà una precisa impronta al sistema tributario e al rapporto fra contribuente e fisco che nel nostro Paese, più che in altri, ha assunto con il tempo, una connotazione patologica: non solo si evade con dolo o per sopravvivere – come affermato in passato anche da esponenti del governo allora in carica -, ma anche chi paga il dovuto vive spesso nell'incertezza di dover giustificare la propria dichiarazione dei redditi o di dover produrre della documentazione ad anni di distanza. Ciò anche in ragione del costante incremento della pressione fiscale.

Una stima puntuale dell'evasione nel nostro Paese è complessa anche per gli organismi istituzionalmente preposti, dalla Corte dei conti all'Istat; la certezza è che comunque si tratta di un'evasione molto più vicina al 20 che al 10% del prodotto interno lordo, pari quindi ad una ricchezza stimata fra i 200 e i 300 miliardi di euro. L'evasione della sola Iva, secondo la Commissione europea, sarebbe pari a 36 miliardi di euro, la più alta in termini assoluti nell'Unione europea.

Si tratta indubbiamente di uno scenario complesso nel quale convivono contesti assolutamente differenti, dal sommerso di impresa (impresa non esistente per lo Stato) al sommerso di lavoro (lavoro irregolare in impresa esistente per lo Stato), dal sommerso povero e strutturale (specie al Sud), quasi come strategia di "sopravvivenza" di imprese marginali, al sommerso ricco, per aumentare il profitto ed eliminare onerosità legali (caratterizza soprattutto il Nord) per finire al sommerso di impresa e di lavoro legato ad attività illegali e/o criminali (dalle imprese del falso, alla produzione e commercio di stupefacenti, alla gestione di appalti, alla costruzione di abitazioni abusive).

Siamo quindi davanti ad una vasta gamma di motivazioni dettate da una serie di caratteristiche differenti, dalle dimensioni d'azienda al rispetto dei diritti dei lavoratori, cosa che richiama il rapporto stesso fra contribuente ed amministrazione.

C'è quindi evasione ed elusione, ma vi è anche l'incremento della pressione fiscale. Se nel 2000, l'Italia era in linea con la media Ue, nel 2012 si è registrata una pressione superiore di circa quattro punti percentuali. Nello stesso periodo, la pressione fiscale è diminuita nella maggioranza dei Paesi Ue; soltanto a Malta e a Cipro, la pressione fiscale è aumentata ad un ritmo superiore rispetto al nostro Paese.

Pressione fiscale in rapporto al Pil					
<i>Paesi</i>	<i>2000</i>	<i>2012</i>	<i>Paesi</i>	<i>2000</i>	<i>2012</i>
Danimarca	50,1	48,9	Cipro	30,0	35,1
Belgio	46,4	47,3	Portogallo	33,2	34,8
Francia	45,6	46,9	Repubblica Ceca	33,8	34,8
Svezia	51,7	44,7	Malta	29,0	34,7
Austria	44,5	44,6	Spagna	34,9	34,0
ITALIA	41,3	44,1	Estonia	30,9	32,4
Finlandia	47,0	44,0	Polonia	32,7	32,4
Germania	42,1	40,2	Irlanda	32,0	30,0
Lussemburgo	39,4	40,2	Romania	30,6	28,3
Paesi Bassi	40,1	39,1	Slovacchia	34,1	28,2
Ungheria	39,9	39,0	Lettonia	29,9	27,8
Slovenia	37,5	37,6	Bulgaria	31,5	27,6
Regno Unito	37,6	36,8	Lituania	30,3	27,3
Grecia	36,1	36,3	<i>Ue 27</i>	<i>41,0</i>	<i>40,5</i>

Premesso ciò, è fondamentale riscrivere il rapporto fra contribuente ed amministrazione agendo su più fronti, dalla semplificazione alla riduzione della pressione fiscale, passando per il contrasto al sommerso.

In questo senso, un importante contributo può arrivare dalla recente delega approvata il 27 febbraio in materia fiscale.

Nei prossimi dodici mesi, il governo è chiamato a legiferare su materie con un forte impatto sul contribuente: la riforma del catasto, necessaria anche alla luce delle polemiche nella gestione della tassazione sugli immobili; il riordino degli sconti fiscali; le misure anti evasione; i nuovi profili penali; l'introduzione del contrasto di interessi; la compensazione debiti-crediti; la razionalizzazione delle spese fiscali; la responsabilizzazione fiscale; il fisco per le imprese.

Di conseguenza, diventa fondamentale avviare e rafforzare il confronto con l'esecutivo, in linea con quanto già fatto con il Parlamento nei mesi passati.

In linea di principio, l'intervento dovrà – a detta dell'Unione Generale del Lavoro, che in passato si è resa protagonista, fra le altre cose, di tre raccolte di firme per l'adozione del quoziente familiare e la riduzione della pressione fiscale sulle famiglie e per l'eliminazione dell'Imu sulla prima casa civile abitazione – assicurare una maggiore equità e proporzionalità nel sistema tributario, andando ad incidere su alcuni obiettivi strategici per il rilancio del sistema Paese; si auspica, in particolare, la previsione di interventi finalizzati al perseguimento di una serie di obiettivi, fra i quali il recupero del potere d'acquisto di stipendi e pensioni; il rafforzamento della produttività, rendendo strutturale la decontribuzione e la defiscalizzazione sui premi di produttività sottoscritti con le rappresentanze sindacali; la riduzione del gap territoriale; le assunzioni e il reinvestimento degli utili; la cura dei bambini e degli adulti o anziani non autosufficienti; la ripresa della natalità; la ridefinizione della platea

delle agevolazione fiscali e contributive; il rafforzamento della lotta all'evasione e all'elusione.

Il recupero del potere d'acquisto di stipendi e pensioni passa, in particolare, dall'adozione del quoziente familiare e dalla riduzione delle addizionali Irpef regionali e comunali in ragione del reddito e dei carichi familiari, mentre forme di fiscalità di vantaggio possono essere introdotte per favorire nuove assunzioni, soprattutto nel Mezzogiorno.

Sul versante della lotta al sommerso, in primis è fondamentale un maggiore e migliore impiego del personale disponibile con controlli mirati nei luoghi di lavoro per recuperare l'imponibile, ma anche per difendere la salute e la sicurezza nei luoghi di lavoro. L'efficacia di questi controlli può essere incrementata attraverso analisi incrociate volte ad individuare la presenza di irregolarità; fra i parametri utilizzabili: la differenza tra reddito e consumo; il rapporto tra imposizione diretta ed indiretta; i consumi elettrici in rapporto al valore aggiunto prodotto dall'industria.

Le considerazioni svolte sul recupero del sommerso in merito ad un maggiore e migliore utilizzo del personale si presentano anche per quanto attiene all'assetto istituzionale. L'attuale frammentazione delle competenze – tre Agenzie fiscali, Guardia di finanza, Equitalia, Sogei – rischia di essere penalizzante, soprattutto se le strutture non dialogano o dialogano male fra di loro a causa di sistemi operativi non sempre convergenti. Tutto ciò senza dimenticare l'impatto del Titolo V e della legislazione regionale.

Di conseguenza, è auspicabile un intervento di semplificazione pure in ambito istituzionale, favorendo la valorizzazione del personale dipendente dalle amministrazioni competenti in materia fiscale che deve essere adeguatamente formato e giustamente retribuito. In un successivo paragrafo del presente documento,

si chiede l'attribuzione delle funzioni di Polizia giudiziaria ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate.

Si tratta, in definitiva, di ricostruire un clima di fiducia fra cittadino-contribuente e fisco che poggi su un patto chiaro che impegni le parti al rispetto di alcuni principi, peraltro già enucleati nel cosiddetto Statuto del contribuente. La legge 212 del 2000 detta, fra gli altri, i principi della chiarezza e della trasparenza delle disposizioni tributarie, dell'efficacia temporale delle norme tributarie (leggasi irretroattività delle norme), del non utilizzo dello strumento del decreto-legge per normare in materia tributaria, dell'informazione dovuta al contribuente, della chiarezza e della motivazione degli atti, della tutela dell'integrità patrimoniale, della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Nella ricostituzione del clima di fiducia, un ruolo decisivo è quello che possono giocare i centri autorizzati di assistenza fiscale, purché siano messi anche loro in condizione di operare con risorse certe erogate nel rispetto degli impegni presi.

Potenziamento delle attività di contrasto alle frodi fiscali e ruolo dell'Agenzia delle Entrate (contributo di Ugl – Intesa Funzione Pubblica)

La frode fiscale in questo Paese è un reato che, per ora, esiste solo mediaticamente. E spieghiamo perché.

La Commissione europea, nel raccomandare agli Stati membri (Raccomandazione del 6 dicembre 2012) l'adozione di norme idonee a contrastare efficacemente l'elusione fiscale, definisce l'abuso del diritto: *“una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione, che comporti un vantaggio fiscale e che pertanto deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica”*.

La Raccomandazione europea, rispetto ai fenomeni di elusione fiscale, non distingue tra frode fiscale e abuso del diritto che, invece, nell'ordinamento interno, sono fattispecie distinte e separate rispetto alla sua *ratio juris* al fine di conseguire un indebito vantaggio fiscale.

La frode invece è una artificiosa costruzione giuridica, creata allo scopo di trarre in inganno il Fisco e dietro la quale dissimulare la vera sostanza economica di determinati affari.

Mentre l'abuso del diritto è una costruzione palese che il Fisco, una volta esaminata, può rettificare o disconoscere in via amministrativa sulla base della sostanza economica dei fatti (anche in contraddittorio con il contribuente), la frode è per definizione una costruzione occulta o mimetizzata, destinata ad essere conosciuta solo dagli autori e quindi ad ingannare il Fisco.

Tuttavia, nella esperienza pratica di contrasto alla elusione fiscale, il profilo penale (frode) e il profilo tributario (abuso del diritto) seppure separati dal punto di vista degli effetti e delle competenze, sotto l'aspetto strutturale sono intimamente connessi e non possono essere preventivamente distinti, pena l'inefficacia dell'azione di contrasto.

La differenza tra le due fattispecie è data dal grado di artificiosità della costruzione.

Nell'abuso la costruzione non è congegnata in modo tale da impedirne la conoscenza o la conoscibilità ai terzi ed in particolare al Fisco. Nella frode, invece, il grado di artificiosità è idoneo a rendere la costruzione occulta, mimetizzata, non conosciuta o non conoscibile ai terzi in generale ed al Fisco in particolare.

Pertanto, ancorché i due fenomeni siano intimamente connessi e le differenze siano soltanto qualitative, il profilo che crea il maggiore pericolo per l'Erario non è tanto quello dell'abuso, quanto quello della frode.

Eppure, sebbene la frode fiscale sia un comportamento che inquina la fede pubblica e quindi la fiducia nei rapporti economici e negli scambi commerciali al pari della truffa (art. 640 Codice penale), della falsa fatturazione (art. 2 del dlgs 74/2000) e della frode in commercio (art. 515 del Codice penale) non esiste nell'ordinamento nazionale una norma penale che punisca questa fattispecie.

L'articolo 3 del dlgs 74/2000, nonostante sia intitolato "*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*", lungi dal punire la frode fiscale, è stato congegnato come un catenaccio giuridico di rara e difficile applicazione concreta, che impedisce l'applicazione della norma generale antifrode prevista dall'articolo 640 del Codice penale (Truffa aggravata commessa a danno dello Stato).

L'articolo 3 punisce infatti il comportamento di chi, "*al fine di evadere le imposte, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quelli effettivi o, viceversa, elementi passivi per un ammontare superiore*".

La Corte di Cassazione, anche nella sentenza del 22 novembre 2012, numero 2292, ha ribadito che la dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dall'articolo 3 del dlgs 74/2000 rappresenta una frode contabile alla quale deve associarsi un *quid pluris* artificioso non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, integrante l'ipotesi di cui all'articolo 2), ma comunque caratterizzato dalla idoneità ad indurre in errore e ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione annuale d'imposta (è stato ritenuto che rientri nella fattispecie la tenuta di un sistema parallelo di contabilità "in nero").

Anche conservando il principio informatore del dlgs 74/2000, secondo cui il momento consumativo del reato fiscale è quello della presentazione della dichiarazione, nulla vieta di riformulare l'articolo 3 ponendo in risalto la condotta fraudolenta del soggetto o di più soggetti associati fra loro, pure a prescindere dalla artificiosità delle scritture contabili.

Sempre in tale contesto sarebbe opportuno riformulare anche il reato di omessa dichiarazione (articolo 5 del dlgs 74/2000) non limitandolo al mero comportamento omissivo, ma contestualizzandolo in un più vasto e complesso contesto fraudolento di cui l'omessa presentazione della dichiarazione costituisce il solo fatto emergente, ma funzionale alla realizzazione del sistema artificioso posto in essere da uno o più soggetti partecipanti a vario titolo alla frode.

Infatti, in una realtà economica globalizzata come quella attuale, la frode fiscale raramente si realizza mediante artifici e raggiri contabili in senso stretto, ma piuttosto utilizza complessi e sofisticati meccanismi societari e commerciali anche transnazionali, privi di apprezzabile funzionalità o ragione economica o aziendale e finalizzati prevalentemente, se non esclusivamente, a conseguire un profitto fiscale indebito.

Per tutti questi motivi è da accogliere positivamente la delega contenuta nell'articolo 8 (*Revisione del sistema sanzionatorio*) dove al comma 1 si prevede che:

“Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo i criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori e finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa...”.

Tuttavia, in attuazione di questa delega, il Legislatore deve avere il coraggio di andare fino in fondo e attuare una riforma degli articoli 2, 3 e 5 del dlgs 74/2000 che punisca con un'unica norma generale *“l'uso di artifici o raggiri allo scopo di creare una falsa rappresentazione dei fatti finalizzata a conseguire un indebito vantaggio fiscale”*.

Dopodiché la riqualificazione dei fatti a fini fiscali in base alla loro sostanza economica, è una conseguenza naturale ed automatica dell'accertamento della frode.

Una volta stabilito che la frode fiscale è un reato pericoloso per l'Erario e per la trasparenza del mercato (e pertanto merita una specifica sanzione penale) si pone il problema dell'efficacia dei controlli da parte degli organi competenti.

L'articolo 55 del Codice di procedura penale prevede: *“La polizia giudiziaria deve, anche di propria iniziativa, prendere notizia dei reati, impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale. Svolge ogni indagine e attività disposta o delegata dall'autorità giudiziaria”*.

Come abbiamo detto, nella elusione fiscale il profilo penale (frode) e il profilo tributario (abuso del diritto) seppure separati sotto il profilo degli effetti e delle competenze, sono intimamente connessi dal punto di vista strutturale e non possono essere preventivamente distinti, pena l'inefficacia dell'azione di contrasto.

Quindi, gli stessi funzionari dell'Agenzia delle Entrate che si occupano di contrasto alla elusione fiscale e che rivestono la qualifica di polizia tributaria ma non anche quella di polizia giudiziaria, rispetto a tali fenomeni non possono: *“impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale”* nemmeno su disposizione o delega dell'Autorità giudiziaria.

Ma questa è una situazione paradossale perché, come abbiamo detto, la frode e l'abuso sono fenomeni spesso compenetrati e comunque estremamente complessi e separare le competenze del personale addetto ai controlli in base al profilo penale ed al profilo amministrativo non solo è una operazione impossibile, ma anche francamente inspiegabile.

Non c'è un solo motivo che possa giustificare una simile anomalia nel sistema dei controlli.

Pertanto, l'attribuzione delle funzioni di Polizia giudiziaria (al pari dei colleghi dell'Agenzia delle Dogane e dei militari della Guardia di finanza) anche ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate porterebbe ad un forte e immediato incremento dell'attività di recupero dell'elusione fiscale, senza alcun costo aggiuntivo per le casse dell'Erario e senza ricorrere ad un inasprimento inutile quanto velleitario delle attuali sanzioni le quali attendono solo di essere applicate.

Terzo Rapporto su lavoro nero e sommerso in Italia

a cura del Dipartimento emersione e lavoro nero Ugl

Dopo i primi due rapporti (2011 – 2012) sul lavoro nero e sommerso in Italia, il Dipartimento ha elaborato il terzo relativo al 2013.

Anche per quest'anno appena passato i dati ci confermano che la situazione non migliora e ricalca in modo peggiorativo quella denunciata con i precedenti.

Secondo i risultati delle ispezioni fatte dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali il 65% delle imprese risultano irregolari.

La crisi economica e sociale sempre più profonda sta contribuendo e spingendo moltissimi soggetti (imprese, lavoratori) ad evadere e a vivere nel sommerso. Il ricorso al lavoro nero è diventato l'ammortizzatore sociale con la conseguenza che anche la società "sana" sta cominciando ad accettare questa anomalia. La stretta sinergia tra i vari enti ispettivi (Ministero del Lavoro, Inps, Inail e Agenzia delle Entrate) rafforzata da vari protocolli di collaborazione, non ha portato al momento risultati tali da far sperare in una vera svolta della lotta contro il sommerso.

La politica rimane ancora assente; manca una vera strategia per affrontare la situazione in modo adeguato alla gravità del fenomeno.

La mancanza di risorse, di investimenti e soprattutto l'abbandono del territorio senza il rafforzamento di ispettori lasciano poche speranze a combattere le irregolarità e le discriminazioni.

La testimonianza di un direttore dell'Ispettore del lavoro nel convegno tenutosi a Catania nel febbraio scorso conferma tutto ciò. È scoraggiante ascoltare la denuncia di chi non può operare perché mancano le risorse necessarie per garantire ad esempio l'utilizzo dei mezzi di servizio in quanto privi di carburante.

Questa è la situazione in tutto il Paese.

Ecco perché diventa poco credibile la politica che annuncia di voler destinare le somme recuperate dal lavoro nero e sommerso per abbassare le tasse; ci chiediamo come e quando ciò potrà essere possibile dal momento che non riesce a garantire l'indispensabile.

In Italia si ha la diffusa mania illusoria di pensare in grande per poi non assicurare nemmeno il minimo. Basta con gli annunci e la propaganda, occorrono con urgenza provvedimenti che diano la concreta percezione che la lotta al sommerso è possibile. Abbiamo indicato nel corso di questi anni come Dipartimento quali potrebbero essere le cose da fare subito:

1. Investire in uomini, mezzi, tecnologia al fine di assicurare il controllo del territorio;
2. Campagna di informazione e formazione soprattutto tra i giovanissimi, prevedere fin dalle scuole elementari l'educazione mirata a formare "cittadini onesti";
3. Incentivare le imprese ad uscire dall'irregolarità;
4. Rivalutare i Cles, renderli operativi in tutta Italia ;
5. Inasprire le sanzioni amministrative, prevedere il carcere;
6. Ridurre l'uso della moneta, incentivare l'utilizzo delle carte di credito e bancomat. Recepire l'indirizzo e le disposizioni delle Comunità Europee per stimolare l'uso della moneta elettronica. È opinione diffusa in Europa che l'utilizzo delle carte di credito è diventato uno strumento essenziale per combattere il sommerso, ad esempio nei paesi (Inghilterra, Austria, Olanda) dove questo è presente il sommerso diminuisce, al contrario nei paesi (Italia, Bulgaria, Grecia, Turchia) dove vi è uno scarso utilizzo, il sommerso aumenta;

7. Sconti fiscali per chi richiede e si fa rilasciare lo scontrino o la ricevuta (la delega fiscale approvata dal Parlamento in questi giorni pare che vada in questa direzione);

Abbiamo riportato una tabella riepilogativa dei risultati delle ispezioni e controlli degli ultimi tre anni e li abbiamo messi a confronto. Ebbene i dati come si può vedere sono nelle percentuali praticamente uguali. La tendenza non cambia a testimonianza di quanto detto precedentemente e cioè che la lotta al lavoro irregolare resta un fenomeno di enorme portata il cui contrasto da parte della politica è insufficienti e inefficace.

Da segnalare il fenomeno degli *extracomunitari clandestini*: trovati al lavoro 1.091 a fronte dei 1.601 nel 2012 con una flessione pari al 32%, concentrati soprattutto nei settori del terziario e dell'industria. Il maggior numero di violazioni relativo ai lavoratori extracomunitari si è registrato in Toscana (laboratori gestiti da cinesi), nel manifatturiero in Lombardia, Campania e Emilia Romagna.

Nel settore del terziario la maggior concentrazione delle violazioni di rilevanza penale si ha in materia di *tutela dei minori*; i numeri più alti di violazioni in Lombardia, Puglia e Piemonte. Per quanto riguarda i provvedimenti di *sospensione dell'attività imprenditoriale* si registrano 7.885 provvedimenti quasi tutti dovuti all'occupazione di lavoratori in nero (7.864) in riferimento al 20% di quelli presenti sul luogo del lavoro. Il maggior numero di sospensioni riguarda i settori merceologici, pubblici esercizi, edilizia e commercio.

• Riepilogo attività ispettiva anni : 2011-2012-2013

ATTIVITA' ISPETTIVA 2011	aziende ispezionate	aziende irregolari	N.lavoratori irregolari	N.lavoratori totalmente in nero	recupero contributi e premi evasi
Ministero del lavoro e delle politiche sociali	148.553	73.789	164.473	62.426	165.479.636
INPS	73.722	57.224	56.660	45.036	981.438.778
INAIL	21.201	18.145	48.716	7.509	56.548.902
TOTALE	243.476	149.158	269.849	114.971	1.203.467.316
ATTIVITA' ISPETTIVA 2012	aziende ispezionate	aziende irregolari	N.lavoratori irregolari	N.lavoratori totalmente in nero	recupero contributi e premi evasi
Ministero del lavoro e delle politiche sociali	139.937	75.087	163.305	47.877	450.079.448
INPS	80.960	59.823	78.207	44.261	1.124.159.151
INAIL	22.950	19.910	53.734	8.055	57.464.693
TOTALE	243.847	154.820	295.246	100.193	1.631.703.292
ATTIVITA' ISPETTIVA 2013	aziende ispezionate	aziende irregolari	N.lavoratori irregolari	N.lavoratori totalmente in nero	recupero contributi e premi evasi

Ministero del lavoro e delle politiche sociali	139.624	73.514	115.919	44.652	90.982.451
INPS	71.821	58.048	53.009	33.490	1.240.953.187
INAIL	23.677	20.752	70.092	7.983	89.936.474
TOTALE	235.122	152.314	239.020	86.125	1.421.872.112

**61% AZIENDE IRREGOLARI SU AZIENDE
ANNO 2011 ISPEZIONATE**

**38% LAVORATORI IN NERO SU LAVORATORI
IRREGOLARI**

**63% AZIENDE IRREGOLARI SU AZIENDE
ANNO 2012 ISPEZIONATE**

**34% LAVORATORI IN NERO SU LAVORATORI
IRREGOLARI**

**64,78% AZIENDE IRREGOLARI SU AZIENDE
ANNO 2013 ISPEZIONATE**

**36,03% LAVORATORI IN NERO SU LAVORATORI
IRREGOLARI**

Le somme recuperate in seguito alle sanzioni amministrative registrano una flessione rispetto al 2012 del 17%, ciò spiegabile dal fatto che la crisi crescente ha causato moltissime chiusure di piccole e medie imprese e conseguentemente meno gettito derivante dagli importi sanzionati.

- **Programma di vigilanza per l'anno 2014**

Il calendario di interventi presentato dal Ministero del Lavoro, dell'Inps e Inail prevede per il 2014, circa 230.000 verifiche così divise :

- 135.000 Ministero del Lavoro
- 25.000 Inail
- 70.00 Inps
- Controlli sulle undici aree metropolitane a maggior esposizione al lavoro nero e sommerso (Roma, Napoli, Torino, Lecce, Caserta, Milano, Prato, Reggio Calabria, Salerno, Genova, Bari)
 - 20.000 verifiche in materia di salute e sicurezza, con attenzione particolare al settore dell'edilizia
 - Maggiori controlli in agricoltura per la presenza di lavoratori extracomunitari, non solo al Mezzogiorno ma anche al centro-nord.

**Senato della Repubblica
VI Commissione Finanze e Tesoro**

A.S. n. 1058

**Delega al Governo recante disposizioni per
un sistema fiscale più equo, trasparente e
orientato alla crescita.**

25 – 27 Febbraio 2014

**Indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul
rapporto tra contribuenti e fisco**



***“Potenziamento delle attività
di contrasto alle frodi fiscali e ruolo
dell’Agenzia delle Entrate”***

1. Art. 8 (Revisione del sistema sanzionatorio)

La frode fiscale in questo Paese è un reato che, per ora, esiste solo mediaticamente. E spieghiamo perché.

La Commissione europea, nel raccomandare agli Stati membri (Raccomandazione del 6 dicembre 2012) l'adozione di norme idonee a contrastare efficacemente l'elusione fiscale, definisce l'abuso del diritto: *“una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione, che comporti un vantaggio fiscale e che pertanto deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”.*

La Raccomandazione europea, rispetto ai fenomeni di elusione fiscale, non distingue tra frode fiscale e abuso del diritto che, invece, nell'ordinamento interno, sono fattispecie distinte e separate sotto il profilo degli effetti e delle competenze.

L'abuso del diritto consiste in una costruzione giuridica non dissimulata, utilizzata in modo distorto rispetto alla sua “ratio juris” al fine conseguire un indebito vantaggio fiscale.

La frode invece è una artificiosa costruzione giuridica, creata allo scopo di trarre in inganno il Fisco e dietro la quale dissimulare la vera sostanza economica di determinati affari¹.

Mentre l'abuso del diritto è una costruzione palese che il Fisco, una volta esaminata, può rettificare o disconoscere in via amministrativa sulla base della sostanza economica dei fatti (anche in contraddittorio con il contribuente) la frode è per definizione una costruzione occulta o mimetizzata, destinata ad essere conosciuta solo dagli autori e quindi ad ingannare il Fisco.

Tuttavia, nella esperienza pratica di contrasto alla elusione fiscale, il profilo penale (frode) e il profilo tributario (abuso del diritto) seppure separati dal punto di vista degli effetti e delle competenze, sotto l'aspetto strutturale sono intimamente connessi e non possono essere preventivamente distinti, pena l'inefficacia dell'azione di contrasto.

La differenza tra le due fattispecie è data dal grado di artificiosità della costruzione.

Nell'abuso la costruzione non è congegnata in modo tale da impedirne la conoscenza o la conoscibilità ai terzi ed in particolare al Fisco. Nella frode invece, il grado di artificiosità è idoneo a rendere la costruzione occulta, mimetizzata, non conosciuta o non conoscibile ai terzi in generale ed al Fisco in particolare.

Pertanto, ancorché i due fenomeni siano intimamente connessi e le differenze siano soltanto qualitative, il profilo che crea il maggiore pericolo per l'Erario non è tanto quello dell'abuso quanto quello della frode.

Eppure, sebbene la frode fiscale sia un comportamento che inquinava la fede pubblica e quindi la fiducia nei rapporti economici e negli scambi commerciali al pari della truffa (art. 640 C.P.) della falsa fatturazione (art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000) e della frode in commercio

¹ La frode consiste in generale nell'uso di artifici o raggiri diretti a conseguire un profitto indebito. Nell'accezione fornita dalla giurisprudenza consolidata l'artificio è inteso come “la manipolazione o la trasfigurazione della realtà esterna, provocata mediante la simulazione di circostanze inesistenti o la dissimulazione di circostanze esistenti”. Mentre, il raggirio consiste in una “attività simulatrice sostenuta da argomentazioni atte a far scambiare il falso per vero”.

(art. 515 del C.P.) non esiste nell'ordinamento nazionale una norma penale che punisca questa fattispecie.

L'art. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000, nonostante sia intitolato *"Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"*, lungi dal punire la frode fiscale, è stato congegnato come un catenaccio giuridico di rara e difficile applicazione concreta, che impedisce l'applicazione della norma generale *"antifrode"* prevista dall'art. 640 del codice penale (Truffa aggravata commessa a danno dello Stato).

L'art. 3 punisce infatti il comportamento di chi, *"al fine di evadere le imposte, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quelli effettivi o viceversa, elementi passivi per un ammontare superiore"*.

La Corte di Cassazione anche nella recente sentenza del 22/11/2012 nr. 2292 ha ribadito che la dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dall'art. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000, rappresenta una frode contabile alla quale deve associarsi un *quid pluris* artificioso non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, integrante l'ipotesi di cui all'art. 2) ma comunque caratterizzato dalla idoneità ad indurre in errore e ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione annuale d'imposta (è stato ritenuto che rientri nella fattispecie la tenuta di un sistema parallelo di contabilità *"in nero"*).

Anche conservando il principio informatore del D.Lgs. 74/2000 secondo cui il momento consumativo del reato fiscale è quello della presentazione della dichiarazione, nulla vieta di riformulare l'articolo 3 ponendo in risalto la condotta fraudolenta del soggetto o di più soggetti associati tra loro, anche a prescindere dalla artificiosità delle scritture contabili.

Sempre in tale contesto sarebbe opportuno riformulare anche il reato di omessa dichiarazione (art. 5 del D.lgs 74/2000) non limitandolo al mero comportamento omissivo ma contestualizzandolo in un più vasto e complesso contesto fraudolento di cui l'omessa presentazione della dichiarazione costituisce il solo fatto emergente ma funzionale alla realizzazione del sistema artificioso posto in essere da uno o più soggetti partecipanti a vario titolo alla frode.

Infatti, in una realtà economica globalizzata come quella attuale, la frode fiscale, raramente si realizza mediante artifici e raggiri contabili in senso stretto ma piuttosto utilizza complessi e sofisticati meccanismi societari e commerciali anche transnazionali, privi di apprezzabile funzionalità o ragione economica o aziendale e finalizzati prevalentemente, se non esclusivamente, a conseguire un profitto fiscale indebito.

Per tutti questi motivi é da accogliere positivamente la delega contenuta nell'art. 8 (*Revisione del sistema sanzionatorio*) dove al comma 1 si prevede che:

"Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa...".

Tuttavia, in attuazione di questa delega, il Legislatore deve avere il coraggio di andare fino in fondo e attuare una riforma degli artt. 2, 3 e 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 che punisca con un'unica norma generale *"l'uso di artifici o raggiri allo scopo di creare una falsa rappresentazione dei fatti finalizzata a conseguire un indebito vantaggio fiscale"*.

Dopodiché la riqualificazione dei fatti a fini fiscali in base alla loro sostanza economica, è una conseguenza naturale ed automatica dell'accertamento della frode.

2. Il ruolo dell'Agenzia delle Entrate.

Una volta stabilito che la frode fiscale è un reato pericoloso per l'Erario e per la trasparenza del mercato (e pertanto merita una specifica sanzione penale) si pone il problema dell'efficacia dei controlli da parte degli organi competenti.

L'art. 55 del Codice di procedura penale prevede: *"La polizia giudiziaria deve, anche di propria iniziativa, prendere notizia dei reati, impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale. Svolge ogni indagine e attività disposta o delegata dall'autorità giudiziaria"*.

Come abbiamo detto, nella elusione fiscale il profilo penale (frode) e il profilo tributario (abuso del diritto) seppure separati sotto il profilo degli effetti e delle competenze, sono intimamente connessi dal punto di vista strutturale e non possono essere preventivamente distinti, pena l'inefficacia dell'azione di contrasto.

Quindi, gli stessi funzionari dell'Agenzia delle Entrate che si occupano di contrasto alla elusione fiscale e che rivestono la qualifica di polizia tributaria ma non anche quella di polizia giudiziaria, rispetto a tali fenomeni non possono: *"impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale"* nemmeno su disposizione o delega dell'Autorità Giudiziaria.

Ma questa è una situazione paradossale perché, come abbiamo detto, la frode e l'abuso sono fenomeni spesso compenetrati e comunque estremamente complessi e separare le competenze del personale addetto ai controlli in base al profilo penale ed al profilo amministrativo non solo è una operazione impossibile ma anche francamente inspiegabile.

Non c'è un solo motivo che possa giustificare una simile anomalia nel sistema dei controlli.

Pertanto, l'attribuzione delle funzioni di P.G. (al pari dei colleghi dell'Agenzia delle Dogane e dei militari della Guardia di Finanza) anche ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, porterebbe ad un forte e immediato incremento dell'attività di recupero dell'elusione fiscale, senza alcun costo aggiuntivo per le casse dell'Erario e senza ricorrere ad un inasprimento inutile quanto velleitario delle attuali sanzioni le quali attendono solo di essere applicate.