

Le prime, come è noto, identificano risorse provenienti dalla prestazione di beni e servizi da parte dell'Amministrazione che, prive di specifica appostazione in sede di bilancio di previsione (dove risulta indicato "zero" o "per memoria"), acquistano evidenza contabile in corso d'anno ed offrono dimensione compiuta solo a consuntivo. È solo successivamente alla loro effettiva acquisizione in entrata, infatti, che si creano i presupposti per la riassegnazione su capitolo di spesa (mediante l'adozione di appositi decreti di variazione di bilancio del MEF): nel medesimo esercizio, se versate entro il 31 ottobre dell'esercizio finanziario in gestione o anche nell'esercizio successivo se invece sono versate nell'ultimo bimestre dell'anno.

Per il 2017, la Ragioneria ha rilevato riassegnazioni di entrata per un importo pari a oltre 6,7 miliardi, di cui 5,4 miliardi sono stati riassegnati alla spesa, mentre 1,3 miliardi sono stati destinati al rimborso prestiti. (tavola 1.5).

TAVOLA 1.5

ENTRATE RIASSEGNATE PER MINISTERI E DESTINAZIONI DI SPESA

(in milioni)

Amministrazione	Spese correnti	Spese in c/capitale	Rimborso spese passività finanziarie	Totale
Ministero dell'economia e delle finanze	373,7	15,2	1.252,6	1.641,5
Ministero dello sviluppo economico	92,9	438,3		531,2
Ministero del lavoro e delle politiche sociali	43,6	0,0		43,6
Ministero della giustizia	1,4			1,4
Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale	3,8			3,8
Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca	713,2			713,2
Ministero dell'interno	2.596,2	9,5	1,2	2.607,0
Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare	2,0	128,0		130,0
Ministero delle infrastrutture e dei trasporti	6,1	93,4		99,5
Ministero della difesa	632,7	4,1		636,8
Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali	7,1	13,5		20,7
Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo	45,6	135,1		180,7
Ministero della salute	28,4	50,0		78,4
Totale generale	4.546,8	887,2	1.253,8	6.687,9

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Ragioneria generale dello Stato

In ordine all'utilizzo delle risorse riassegnate, gli elementi forniti dalla RGS offrono le seguenti indicazioni:

- la quota maggiore è stata riassegnata al Ministero dell'interno (2,6 miliardi), seguito, con una quota pari a poco più di 1,6 miliardi, dal Ministero dell'economia e delle finanze e dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca (con 713 milioni). Restano marginali, invece, le risorse assegnate agli altri ministeri;
- le riassegnazioni al Ministero dell'economia e delle finanze sono state destinate, soprattutto, al rimborso dei prestiti (76 per cento) e sono fortemente diminuite rispetto allo scorso anno (-63 per cento), soprattutto per effetto delle attribuzioni dirette previste dalla legge di bilancio per il triennio 2017-2019 in attuazione dell'art. 6 del d.lgs. n. 90 del 2016, per "*favorire la piena operatività delle Amministrazioni già da inizio anno*"⁵, e alle spese correnti (23,0 per cento), mentre il finanziamento di spesa di parte capitale è passato da 435 milioni nel 2016 a 15 milioni nel 2017 (-97,0 per cento);
- fra le spese correnti, prevalgono le riassegnazioni per redditi da lavoro dipendente (circa 2 miliardi) e per trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche (1,9 miliardi). Fra le spese in conto capitale, invece, spicca la categoria "investimenti fissi lordi e acquisti di terreni" (escludendo i rimborsi delle passività finanziarie che occupano il 140 per cento del totale delle

⁵ Come si sottolinea nella Circolare MEF-RGS n. 6 del 26 gennaio 2017.

riassegnazioni di parte capitale), che rappresenta il 31 per cento del totale complessivo, pur diminuendo rispetto al 2016 (-24,0 per cento).

Pur dando atto dei miglioramenti conseguiti, la Corte ha da tempo richiamato l'attenzione sul fenomeno delle riassegnazioni di entrata segnalando talune problematiche.

La prima attiene al prodursi di una vera e propria sottostima delle previsioni di entrata, trattandosi di voci di bilancio per le quali, di norma, sono formulate previsioni solo per memoria o comunque per importi ben al di sotto dei risultati che vengono poi conseguiti. Tale problematica come già rilevato, sembra in via di parziale soluzione.

La seconda problematica attiene alla consuetudine di prevedere l'utilizzo di entrate riassegnabili - per loro natura aleatorie - per coprire quote anche consistenti di spese inderogabili, oltre che certe nel loro ammontare quali, in particolare, il rimborso di passività finanziarie (1,3 miliardi nel 2017) e il pagamento dei relativi interessi (9 milioni). Si tratta di una scelta che, presumibilmente, trova spiegazione nella necessità di assicurare gli equilibri della finanza pubblica e che, d'altra parte, non ha riflessi sotto il profilo della copertura di spesa, se non per quanto attiene alla limitata efficacia temporale. Altre sarebbero le conclusioni ove si ritenesse più opportuno destinare entrate provenienti dalla prestazione di determinati servizi pubblici al miglioramento qualitativo e quantitativo dell'offerta.

Una terza problematica riguarda la conoscibilità del fenomeno nel caso di entrate versate successivamente al 31 ottobre dell'esercizio finanziario precedente e riassegnate a capitoli di spesa dell'esercizio in gestione. In tali circostanze, infatti, le funzionalità del sistema informativo non permettono di collegare le somme riassegnate alla spesa ai capitoli dell'entrata su cui è stato effettuato il versamento e l'unica soluzione disponibile, per tracciare la provenienza delle somme a copertura delle spese su capitoli che hanno registrato riassegnazioni, consiste nella consultazione del singolo decreto di variazione.

Va richiamata, infine, una quarta problematica: l'inadeguatezza dei sistemi informativi a disposizione della RGS di fronte all'esigenza - manifestata dalla Corte - di individuare una puntuale correlazione fra le entrate "riassegnabili" e quelle effettivamente "riassegnate".

Va rilevato, tuttavia, che l'esigenza di rendere di immediata percezione il legame fra entrate riassegnabili ed entrate riassegnate è affermata dalla stessa Amministrazione allorché dirama istruzioni per garantire il monitoraggio delle entrate [riassegnabili] oggetto di stabilizzazione⁶.

D'altra parte, le singole amministrazioni non hanno avuto in genere particolari difficoltà a corrispondere alle puntuali richieste della Corte in materia.

Nella tavola 1.6 si riportano le entrate provenienti dalla prestazione dei servizi pubblici delle amministrazioni con le relative riassegnazioni alla spesa comunicate dalle stesse amministrazioni.

Si tratta di informazioni che presentano alcune criticità⁷, a conferma della diversità dei criteri e delle procedure seguiti da ciascuna Amministrazione in ossequio a specifiche disposizioni normative. Ma, allo stato dei fatti, non si dispone di altro, in attesa che le novità preannunciate dalla Ragioneria consentano di rilevare in maniera esaustiva l'esatta natura e composizione delle entrate riassegnabili e la loro assegnazione alle diverse tipologie di spesa.

⁶ Nella citata Circolare n. 1 del 19 gennaio 2016, il MEF-Ragioneria generale dello Stato sottolinea che: *"al fine di assicurare un corretto ed efficace processo di monitoraggio dei versamenti effettivamente affluiti in entrata per le somme oggetto di stabilizzazione, deve essere garantita l'affluenza delle predette somme in appositi capitoli/articoli di entrata e la loro corrispondenza con capitoli/piani gestionali di spesa. È necessario, quindi, che le entrate riassegnabili siano versate sul corretto capitolo/articolo di entrata"*.

⁷ Non di rado, ad esempio, entrate rivenienti da servizi resi non sono classificate nell'apposito capitolo delle Entrate extra-tributarie (2.1.2) ma, in ragione della loro aleatorietà, sono fatte rientrare fra le entrate non ricorrenti e di carattere straordinario. Altre volte, è emerso che talune amministrazioni, nel computo dei proventi da riassegnare, includono capitoli di entrata di pertinenza del MEF. Senza considerare, poi, che non sempre è ravvisabile una corrispondenza puntualmente definita tra provenienza dell'entrata e destinazione alla spesa: come nel caso in cui l'entrata riassegnata su un capitolo di spesa provenga da più capitoli di entrata o, viceversa, quello in cui un capitolo di entrata destini risorse a più capitoli di spesa.

TAVOLA 1.6

ENTRATE PROVENIENTI DALLA PRESTAZIONE DI SERVIZI PUBBLICI E RIASSEGNAZIONI ALLA SPESA

Amministrazione di Spesa	Versato derivante da servizi resi dall'Amministrazione			Entrate riassegnate ai capitoli di spesa	
	Versato 2017	Riassegnabile	Versato 2016, riassegnabile nel 2017, co. 2	Variazione a seguito di riassegnazione	di cui co. 2
Economia e finanze (Guardia di finanza)	7,9	7,2	-	-	-
Sviluppo economico	2.296,4	21,9	17,9	38,7	17,9
Lavoro e politiche sociali	247,7	163,0	37,2	-	-
Giustizia	6,0	3,6	0,5	0,5	0,5
Affari esteri e della cooperazione Internazionale	1,5	1,5	0,3	1,4	0,3
Istruzione, università e ricerca	1.530,7	1.200,0		1.200,0	61,3
Interno	224,6	163,7	138,0	184,9	73,0
Ambiente, tutela del territorio e del mare	480,2	130,0	1,2		
Infrastrutture e trasporti	588,3	48,8	35,4	48,6	35,4
Difesa	784,1	653,9	546,7	649,4	536,9
Politiche agricole alimentari e forestali	37,5	37,5	6,6	15,2	0,4
Beni e attività culturali e turismo	36,7	30,9	4,3	35,2	4,3
Salute	102,4	28,5	3,7	20,0	0,6
Totale	6.343,98	2.490,50	754,60	2.193,90	730,58

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati e informazioni delle Amministrazioni dello Stato

Le “entrate eventuali e diverse” identificano un ulteriore limite nell’articolazione del bilancio.

Come è noto, la revisione delle unità elementari di entrata, per assicurare che la denominazione richiami esplicitamente l’oggetto e la ripartizione delle unità promiscue in articoli, onde rendere più chiaramente e univocamente individuabile la fonte di gettito, è prevista dall’art. 40, comma 2, lettera d), della legge di contabilità e finanza pubblica (legge 31 dicembre 2009, n. 196), fra i principi e criteri direttivi per l’emanazione dei decreti legislativi di completamento della riforma della struttura del bilancio.

Il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato ha dichiarato in passato di porre specifica attenzione, in sede di istituzione di nuovi capitoli, alla denominazione degli stessi e nel 2017 si è rilevato una lieve diminuzione delle entrate eventuali e diverse: alla fine dell’anno, ne sono state accertate per 9,8 miliardi, (-5 per cento rispetto al 2016). Per il Titolo II gli accertamenti sono stati pari a 8,9 miliardi (-2,6 per cento) e si sono registrate riscossioni di competenza per 6,6 miliardi. Si evidenzia, inoltre, una tendenza alla concentrazione nel MEF di tale tipologia di entrate (pari a 4,7 miliardi, ovvero il 48 per cento del totale delle entrate “eventuali e diverse”), pur se in diminuzione del 35 per cento rispetto all’anno precedente. Ulteriormente rilevante, seppur in misura inferiore rispetto al Ministero dell’economia e delle finanze, è la quota accertata, per tali tipologie di entrate, dal Ministero dell’interno pari a 2,9 miliardi (30 per cento del totale delle stesse).

Dall’analisi emerge come le amministrazioni responsabili abbiano limitata conoscenza dell’incidenza delle diverse fonti di entrata e, in molti casi, non ne conoscono la composizione neppure in termini meramente qualitativi.

Pur riconoscendo lo sforzo compiuto per individuare il contenuto di questo segmento di entrate, va tuttavia sottolineato che appare ancora troppo aggregata la massa di proventi di cui non si conosce la fonte e troppo elevato è il peso delle entrate *una tantum* e delle componenti più aleatorie dell’entrata. Rimangono, in tal modo, sconosciute le componenti di una parte di gettito che si presenta, peraltro, con un carattere straordinario ed occasionale, o quanto meno del tutto indeterminato, sebbene il fenomeno sia ridimensionato rispetto al passato. La Ragioneria ha nel tempo evidenziato che la denominazione riguarda entrate che non trovano un preciso

finanziamento in altrettanti capitoli esistenti in bilancio. La realizzazione degli introiti in questione, pur apparendo di carattere occasionale, per alcune fattispecie può presentarsi in maniera ripetitiva, facendo assumere al fenomeno un carattere ricorrente. Diversamente, per le voci di entrata fissate da specifiche disposizioni normative, che determinano versamenti imputati ai predetti capitoli di entrata, si ravvisa più concretamente una natura non ricorrente, in quanto le stesse assumono la caratteristica di “*una tantum*”.

1.5. Le entrate da sanzioni non tributarie

Le entrate da sanzioni non tributarie identificano gli esiti dell’attività amministrativa svolta per contrastare e reprimere le violazioni di legge in materia non tributaria. Si articolano nelle seguenti tipologie:

- 2.1.5.1: multe, ammende, sanzioni (al netto dei capitoli 3312 e 3313, riguardanti, rispettivamente, le sanzioni tributarie relative alle imposte dirette ed indirette);
- 2.1.5.2: altre entrate correlate ad illeciti;
- 2.1.5.3: entrate correlate a multe, ammende, sanzioni e illeciti da riassegnare ai competenti stati di previsione.

Questa classificazione raccoglie capitoli ed articoli che, fino al 2007, erano imputati a ben tredici unità previsionali di base. La prima tipologia esprime la quota più rilevante dell’aggregato (i quattro quinti), mentre la seconda vi concorre in misura marginale.

Il consuntivo 2017 evidenzia un accertato (26,7 miliardi) superiore sia alle previsioni iniziali di competenza (18 miliardi) che alle previsioni definitive di competenza (18,3), mettendo in luce un’intensa attività di irrogazione delle sanzioni. A tale sforzo, tuttavia, non corrispondono le riscossioni, limitate a poco più di 2,6 miliardi.

Nonostante ciò, si registra una flessione nello *stock* dei residui, nel complesso pari a 70 miliardi.

Come sottolineato nelle precedenti relazioni al Parlamento, si rinnova la raccomandazione alla Ragioneria generale di compiere un’opera di revisione dei capitoli che compaiono in bilancio con previsioni pari a zero, o “per memoria” e che presentino, invece, costantemente un gettito.

Al di là delle criticità gestionali, il dato più preoccupante che emerge è il permanere di una insufficiente capacità di riscossione.

Il monitoraggio della Ragioneria generale pur non esaustivo, consente con l’attività svolta annualmente di individuare, relativamente ai titoli I e II, le somme rimaste da riscuotere in conto residui iscritte a ruolo, considerando anche alcune di quelle relative alle entrate sanzionatorie. Tale individuazione come noto è propedeutica alla determinazione della percentuale di abbattimento dei resti da riscuotere operata, in consuntivo, dall’Agenzia delle entrate.

1.6. La gestione dei residui e la loro classificazione per grado di esigibilità

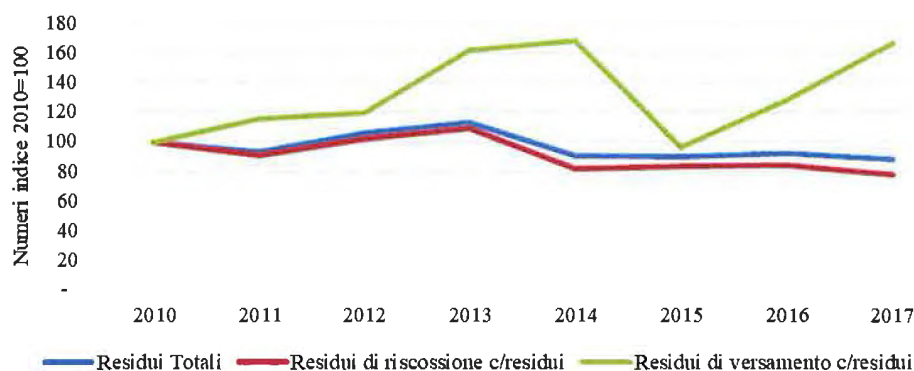
In flessione rispetto al 2016, la massa complessiva dei residui attivi nel 2017 si è attestata a 204 miliardi (-3,8 per cento). All’incremento hanno concorso sia i residui da versamento sia, in maggior misura, quelli da riscossione che ammontano rispettivamente a 44,8 miliardi e 159,3 miliardi.

La correlazione che lega i residui totali, residui da riscossione in conto residui e i residui da versamento in conto residui è ravvisabile nell’andamento del fenomeno dei residui attivi negli ultimi anni (grafico 1.2).

Il fenomeno, come è noto, si concentra in particolare sulle entrate da ruoli e da attività di accertamento, riconducibili alle funzioni di controllo svolte dall’Agenzia delle entrate, a cui compete anche la gestione.

GRAFICO 1.2

LA DINAMICA DEI RESIDUI



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati RGS

Determinante rilievo assume la valutazione del grado di esigibilità dei residui ai fini della loro riscuotibilità. Da ciò l'obbligo per le Amministrazioni (ai sensi dell'art. 268 del r.d. n. 827 del 1924, "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato") di procedere alla classificazione dei resti da riscuotere, per grado di esigibilità.

L'esito di tale operazione è annualmente esposto nell'Allegato 24 al Rendiconto, in cui la quantificazione dei residui al 31 dicembre è il risultato di un processo di successive rettifiche ed aggiustamenti, sulla scorta di presunzioni e di apprezzamenti prudenziali. Partendo dall'importo totale di residui rilevato alla fine del 2017 dalle contabilità finali delle Amministrazioni (894.650 milioni), si perviene a determinare l'importo da iscrivere nel Rendiconto in 204.076 milioni. Il procedimento seguito, illustrato dettagliatamente nel volume sull'attendibilità delle scritture contabili, consta di diversi passaggi che possono essere sintetizzati nei termini seguenti:

- rettifica in aumento, per 1.731 milioni, a seguito dell'applicazione della procedura di compensazione che automaticamente azzerava gli importi negativi;
- variazioni generate dal caricamento "Allegati 23 e 24" per -1,6 milioni;
- ulteriori correttivi che includono l'aumento IPO2 (informazioni contabili ritardatarie), la cancellazione, dai resti da riscuotere, dell'importo di 56.143 milioni (come per gli anni precedenti), relativo ai vecchi condoni e ad accertamenti infondati e/o inesigibili dell'ex Ufficio IVA Napoli;
- abbattimenti, crescenti negli anni⁸, richiesti dall'Agenzia delle entrate a titolo di riclassificazione dei resti da riscuotere per grado di esigibilità (riduzioni Allegato 24 al Rendiconto), che nel 2017 sono risultati pari a -635.221 milioni.

Per quanto riguarda le modalità di elaborazione dell'Allegato 24 che, come si è anticipato, determina una riclassificazione dei resti da riscuotere per grado di esigibilità, la metodologia seguita dall'Agenzia delle entrate si basa su una valutazione delle partite creditorie cui viene applicata una percentuale di presunta "incassabilità" sulla base di una distinzione tra (tavola 1.7):

- posizioni relative a soggetti sottoposti a procedure concorsuali e ditte fallite, per le quali il valore di rettifica, per stimata irrecuperabilità, è stato fissato pari al 96,8 per cento;
- soggetti deceduti o ditte cessate, per le quali il valore di presunto realizzo del credito è stato stimato in circa 2.458 milioni, ossia il 2,7 per cento del carico netto, con una percentuale di abbattimento del credito residuo dell'ordine del 97,3 per cento;

⁸ Gli abbattimenti di resti da riscuotere, pari a -64.226 milioni nel 2003, erano cresciuti fino a -212.070 nel 2010, collocandosi nel 2014 a -483.135 milioni, nel 2015 a -534.196 e nel 2016 a -583.030 milioni.

- nullatenenti e soggetti verso i quali sono state esperite, invano, azioni esecutive/cautelari, per le quali il valore di rettifica, per stimata irrecuperabilità, è stato fissato pari al 100 per cento;
- soggetti effettivamente solvibili (68.927 milioni di carico netto), per i quali il valore di presunto realizzo del credito relativo ai ruoli emessi a carico risulta essere pari a 9.319 milioni, con una percentuale di abbattimento pari al 80,6 per cento.

Nel complesso, dunque, il valore di presunto realizzo del credito relativo al carico affidato al 31 dicembre 2017 dall'Agenzia delle entrate si commisurerrebbe a poco meno di 23 miliardi, pari al 3,5 per cento dello stesso carico, con una corrispondente quota di abbattimento pari al 96,5 per cento⁹.

La metodologia adottata dall'Agenzia ha notevolmente corretto quanto si verificava in passato, quando la svalutazione dei crediti raggiunse il suo minimo nel 2003 con la percentuale del 50 per cento, rendendo il dato attuale più prudente e certamente anche più corretto.

TAVOLA 1.7

RESIDUI DA RISCOSSIONE SUI RUOLI EMESSI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE:
RIDUZIONI E INCASSI FUTURI

	<i>(in milioni)</i>						
	Totale	Falliti	Deceduti o Ditte cessate	Altri soggetti Esecutiva/cautelare e solo cautelare	Anagrafe tributaria negativa	Posizioni solvibili	Rate a scadere su dilazioni non revocate
Totale complessivo carico ruoli affidato	904.079	159.137	110.461	399.526	107.565	127.390	
(-) Sgravi per indebitato	191.109	19.823	19.849	74.979	17.996	58.463	
Carico netto	712.969	139.314	90.612	324.547	89.569	68.927	
(-) Riscosso	45.647	4.434	2.458	23.142	2.264	13.350	
Residuo lordo	667.322	134.880	88.155	301.405	87.306	55.577	
(-) Sospensioni	32.459	4.123	1.277	20.268	1.870	4.921	
(-) Rateazioni	6.963	32	107	4.029	255	2.540	
RESIDUO NETTO	627.900	130.725	86.770	277.108	85.180	48.116	6.963
Incassi futuri stimati	22.791	4.157	2.351	-	-	9.319	6.963
in %	3,5	3,2	2,7	-	-	19,4	100,0
Riduzioni	605.110	126.568	84.419	277.108	85.180	38.797	-
in %	96,5	96,8	97,3	100,0	100,0	80,6	-

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle entrate e RGS

2. L'attività di accertamento e di controllo tributario

2.1. I controlli dell'Agenzia delle entrate

Una corretta valutazione dell'attività di controllo posta in essere dall'Agenzia delle entrate nel 2017 implica la necessità di distinguere i risultati riferibili all'attività di accertamento e controllo sostanziale da quelli conseguiti a seguito dell'attività di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni e degli atti, gestita sulla base di procedure informatiche centralizzate. La prima riflette, infatti, in modo specifico e diretto l'attività di contrasto all'evasione sostanziale svolta dagli uffici dell'Agenzia, anche avvalendosi del rilevante apporto istruttorio fornito dai reparti della Guardia di finanza, mentre gli introiti derivanti dalla gestione automatizzata delle dichiarazioni e degli atti conseguono direttamente dal comportamento non corretto tenuto dai contribuenti in sede di "autoliquidazione" e versamento dei tributi corrispondenti alle stesse dichiarazioni e atti presentati.

⁹ Dato fornito dal Direttore dell'Agenzia delle entrate con nota n. 101329 del 18 maggio 2018.

Quanto all'andamento dell'attività di controllo e accertamento sostanziale svolta dall'Agenzia delle entrate nel 2017 e al suo confronto con quella svolta negli anni precedenti, occorre tenere conto che nel risultato complessivo rendicontato sia per il 2016 che per il 2017 l'Amministrazione ha incluso – adottando un criterio alquanto opinabile – anche gli introiti (4.113 milioni di euro per il 2016 e “solo” 399,8 milioni di euro per il 2017) conseguiti a seguito del controllo delle istanze presentate nel 2015 ai fini della collaborazione volontaria per l'emersione delle illecite disponibilità possedute all'estero (c.d. *voluntary disclosure*)¹⁰, istanze che hanno dato luogo a 323.861 atti di accertamento/adesione nel 2016 e a 7.582 atti nel 2017. Tale specifica attività operativa, di carattere del tutto straordinario, si è caratterizzata per modalità esecutive molto diverse dalla tradizionale attività di controllo e accertamento pur avendo comportato, evidentemente, un elevato assorbimento di risorse operative per il trattamento delle istanze¹¹.

Appare pertanto necessario, nell'analizzare i risultati finanziari ed operativi dell'attività di controllo sostanziale svolta nel corso del 2016 e del 2017, enucleare i dati che riguardano detta specifica attività.

Passando, dunque, ad esaminare l'ordinaria attività di accertamento e controllo sostanziale, i risultati finanziari del 2017 (7.324 milioni) mettono in luce una ripresa rispetto al risultato, in notevole flessione, del 2016 (6.133 milioni) e un allineamento rispetto ai risultati conseguiti nel triennio 2013-2015.

In ulteriore flessione gli introiti da controlli documentali *ex art. 36-ter* del DPR n. 600 del 1973, che si riducono rispetto all'anno precedente del 7 per cento. A questo riguardo va, tuttavia, tenuto presente come la progressiva riduzione degli introiti derivanti da tale particolare tipologia di controlli deve considerarsi fisiologica e positiva, in coerenza con l'adozione della dichiarazione precompilata, considerato che i controlli da *36-ter* concernono essenzialmente detrazioni correlate ad oneri ormai quasi integralmente interessati alla precompilazione.

TAVOLA 2.1

ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E DI CONTROLLO SOSTANZIALE
(INTROITI)

	2013	2014	2015	2016*	2017 (in milioni)
Entrate da “ controlli documentali ”(art. 36-ter)	386	368	356	342	318
Entrate da “ controlli sostanziali ” (da versamenti diretti e da ruolo)	7.154	7.697	7.403	6.133	7.324
Entrate da controlli <i>voluntary disclosure</i>				4.113	399,8
Totale	7.540	8.065	7.759	10.588	8.042

Dati 2016 di preconsuntivo

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati RGS

Anche con riguardo alla numerosità degli accertamenti sostanziali effettuati nel 2017 ai fini delle Imposte sui redditi, dell'IVA e dell'Irap e ai relativi confronti con gli anni precedenti, vanno

¹⁰ La collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*) è uno strumento dichiarativo finalizzato a favorire la regolarizzazione delle disponibilità detenute all'estero che ha fatto leva sui più efficaci strumenti di contrasto del riciclaggio adottati e sull'introduzione di scambi di informazioni automatici tra gli Stati per scopi fiscali. La procedura di collaborazione volontaria è stata prevista dall'art. 1 e 2 della legge 15 dicembre 2014, n. 186, ripercorrendo, con modalità diverse, alcune delle finalità in passato perseguite con l'esperienza degli *scudi fiscali* di cui al DL n. 350/2001 (*scudo fiscale uno*), al DL n. 12/2002 (*scudo fiscale bis*) e al DL n. 194/2009 (*scudo fiscale ter*).

Con l'art. 7 del DL n. 193 del 2016, convertito dalla legge n. 225/2016 è stata prevista una ulteriore opportunità di collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure bis*), che prevede modalità operative parzialmente diverse dalla precedente, per la quale l'originario termine del 31 luglio 2017 previsto per la presentazione delle relative istanze, con DPCM 28 luglio 2017 è stato prorogato al 30 settembre 2017 (di fatto al 2 ottobre 2017).

¹¹ Secondo quanto già rilevato nella Relazione al Rendiconto 2016, l'Agenzia non ha fornito i richiesti elementi informativi in ordine alle risorse umane dedicate all'attività in tale anno “in quanto le Direzioni regionali e le correlate Direzioni provinciali hanno adottato modelli organizzativi differenti in funzione del numero delle richieste di accesso di rispettiva competenza la cui numerosità ha investito in materia non omogenea le diverse realtà territoriali”.

tenute distinte le adesioni alla *voluntary disclosure* dagli accertamenti ordinari e da quelli parziali automatizzati.

Infatti, escludendo le adesioni da *voluntary disclosure* (323.861 nel 2016 e 7.582 nel 2017), il numero di accertamenti ordinari realizzati (poco più di 295 mila) risulta, dopo la drastica flessione del 2016 (meno di 200 mila), riavvicinarsi al numero di controlli realizzati negli anni 2013-2015 (in media poco più di 310 mila all'anno).

All'interno di tale tipologia di controlli, gli accertamenti da studi di settore diminuiscono ulteriormente (-32,8 per cento, passando da 3.765 nel 2016 a 2.529 nel 2017), confermando la completa marginalità assunta dagli studi ai fini della diretta rettifica delle basi imponibili dichiarate. In lieve ripresa il numero dei controlli sui crediti di imposta indebitamente compensati mediante mod. F24 che, dopo la drastica flessione registratasi nel 2016, passano da 7.606 nel 2016 a 7.857 nel 2017 (+3,3 per cento).

In aumento (+19,9 per cento) il numero degli accertamenti parziali automatizzati, che passa da 222.217 nel 2016 a 266.443 nel 2017, pur rimanendo sensibilmente inferiore al numero di controlli realizzato nel triennio 2013-2015. Tali controlli, basati direttamente su incroci dei dati presenti nell'Anagrafe tributaria, sono in genere di agevole esecuzione anche se di minore rilevanza e significatività. In sede di esame dei risultati dell'anno 2016 era sembrato che il loro decremento potesse essere in parte correlato anche alle numerose comunicazioni che l'Agenzia delle entrate ha inviato ormai da diversi anni per segnalare ai contribuenti omissioni riscontrate in via automatizzata. Tali comunicazioni, tuttavia, come si riferisce più avanti (si veda la tavola 2.23), solo in parte danno luogo a ravvedimento operoso. È da ritenere, pertanto, che il numero di accertamenti parziali automatizzati possa in futuro stabilizzarsi sul risultato 2017, se non ulteriormente incrementarsi¹².

In questa sede deve ancora una volta rinnovarsi l'auspicio che un'evoluzione degli strumenti di acquisizione e di incrocio delle informazioni aventi rilievo fiscale possa consentire di sottoporle ai contribuenti prima dell'adempimento dichiarativo, allo scopo di accrescere l'attendibilità delle relative basi imponibili esposte, in coerenza con le disposizioni contenute nell'art. 1, commi 634 e segg., della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015)¹³. In particolare ci si riferisce all'acquisizione dei dati relativi alle fatture e ai corrispettivi, la cui conoscenza, insieme a quella dei relativi flussi finanziari, deve considerarsi essenziale nella strategia volta alla riduzione dei fenomeni evasivi di massa¹⁴.

Persiste, dopo l'analogia diminuzione che già si era registrata nel 2016, la flessione nel 2017 del numero degli accertamenti nel settore registro, passati da 27.055 a 22.056 (-18,5 per cento).

¹² L'Agenzia delle entrate ha fatto presente che nel corso del 2017 sono stati emessi 131.545 avvisi di accertamento nei confronti dei contribuenti che hanno ricevuto comunicazioni finalizzate alla promozione della *compliance* nell'anno 2016 e che non si sono avvalsi della possibilità del ravvedimento, né hanno fornito elementi utili a giustificare l'anomalia segnalata.

¹³ Secondo le quali "Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti (comma 634), sempre in base alle quali "l'Agenzia delle entrate mette, altresì, a disposizione del contribuente ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione nonché relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti" (comma 635).

¹⁴ A questo riguardo va tenuto presente che l'obbligo di emissione e ricezione delle fatture elettroniche relative alla generalità delle operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi sarà operativo dal 1° gennaio 2019, mentre, per le sole cessioni di carburante per uso autotrazione, l'obbligo di fatturazione elettronica decorrerà dal 1° luglio prossimo; (art. 1 del d.lgs. n. 127 del 2015 e art. 1, comma 909, della legge n. 201 del 2017).

TAVOLA 2.2

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
(NUMERO DI INTERVENTI ESEGUITI)

ATTIVITA'	2013	2014	2015	2016	2017
Accertamenti Imposte dirette- Irap- IVA- REGISTRO	713.313	650.213	631.985	781.240	591.805
di cui:					
Adesioni <i>voluntary disclosure</i>				323.861	7.582
Imposte dirette, Irap e IVA ordinari	323.449	309.319	301.996	199.990	295.267
di cui:					
<i>controlli sui crediti d'imposta (incremento occupazionale - investimenti)</i>	1.717	989	576	511	182
<i>controlli dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione nel mod. F24</i>	4.291	6.968	10.195	7.606	7.857
<i>accertamenti da studi di settore</i>	10.950	12.277	8.149	3.765	2.529
<i>accertamenti sintetici</i>	21.535	11.091	5.827	2.812	2.024
Accertamenti parziali automatizzati (41-bis/600)	331.556	289.277	286.015	222.217	266.443
Accertamenti Registro	52.300	43.660	33.203	27.055	22.056
Altro	6.008	7.957	10.771	8.117	457

Fonte: Agenzia delle entrate

I limitati risultati conseguiti nell'ordinaria attività di accertamento nel corso degli ultimi anni vanno correlati, oltre che alla gestione di ricorrenti adempimenti di carattere straordinario quali, da ultimo, la *voluntary disclosure* o la c.d. *rottamazione delle cartelle*, al perdurante indebolimento delle risorse umane complessivamente a disposizione. Dai dati forniti dall'Agenzia delle entrate emerge, infatti, un sensibile peggioramento delle scoperture negli organici, passate complessivamente da -4,7 per cento nel 2013 a -11,8 per cento nel 2017¹⁵.

Sempre relativamente agli aspetti numerici, pure in flessione (-14,8 per cento) sono le attività di controllo documentale ex art. 36-ter del DPR n. 600 del 1973. L'attività relativa al periodo d'imposta 2014 ha comportato l'emanazione di 392.899 comunicazioni a fronte di 461.208 comunicazioni per il periodo d'imposta precedente. Le comunicazioni incassate sono passate da 313.455 per il 2013 a 247.147 per il periodo d'imposta 2014 (-21,2 per cento). In questo caso, tuttavia, come già evidenziato in sede di commento alla tavola 2.1, a proposito della parallela progressiva riduzione degli introiti derivanti da tale tipologia di controlli, va segnalato che, almeno in termini prospettici, la diminuzione dei controlli debba ritenersi coerente con la precompilazione delle dichiarazioni e con l'ampio patrimonio informativo a disposizione dell'amministrazione, considerato che i controlli da 36-ter concernono essenzialmente detrazioni Irpef correlate ad oneri oggi quasi del tutto interessati alla precompilazione.

TAVOLA 2.3

ENTRATE DA CONTROLLI DOCUMENTALI (ART. 36-TER, DPR N. 600/1973)

Attività relativa ai "controlli documentali" (art. 36-ter)	Periodo d'imposta				
	2010	2011	2012	2013*	2014**
Numero comunicazioni degli esiti dei controlli emesse nel quinquennio 2012-2015	605.431	572.288	516.383	461.208	392.899
<i>di cui Incassate</i>	424.199	396.766	352.233	313.455	247.147

*Anno d'imposta 2013: dati aggiornati alla chiusura dell'attività

** L'attività di controllo sulle dichiarazioni presentate per l'anno d'imposta 2014 è tuttora in corso. Dati aggiornati al 15 maggio 2018

Fonte: Agenzia delle entrate

¹⁵ A ciò si aggiunga la ben nota vicenda degli incarichi dirigenziali, tuttora in attesa di una soluzione definitiva dopo gli effetti della sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2015, nonché altre criticità evidenti quali l'elevata età media dei dipendenti, ampiamente superiore ai 50 anni, e la distribuzione territoriale del personale, spesso poco coerente con il differenziato impegno operativo richiesto dalle diverse zone del Paese.

Nella tavola che segue sono riassunti i risultati numerici dell'attività di accertamento e controllo sostanziale realizzata dall'Agenzia delle entrate nel 2017, inclusi gli ormai residuali atti di adesione alle istanze per *voluntary disclosure* perfezionati nell'anno. Gli accertamenti eseguiti ai fini delle Imposte sui redditi e dell'IVA sono distinti per tipologia di contribuente o di metodologia adottata e per fasce di maggiore imposta accertata (MIA).

Anche nel 2017 si deve rilevare l'elevata concentrazione numerica dei controlli effettuati nelle fasce di minore importo: su un totale complessivo di 561.710 controlli 289.157, pari al 51,5 per cento del totale, hanno dato luogo ad un recupero (potenziale) di maggiore imposta ricompreso tra 0 e 1.549 euro. Si tratta di un dato che richiederebbe un'ulteriore analisi da parte dell'Agenzia delle entrate, ricomprendendo, oltre agli accertamenti con esito effettivamente negativo e agli accertamenti annullati in autotutela, situazioni diverse quali accertamenti per il recupero di perdite riportabili a carico di soggetti Ires, accertamenti a carico di società di persone o società di capitali tassate "per trasparenza". In mancanza di tale analisi si può solo rilevare che il dato del 2017 risulta peggiore di quello registratosi nel 2016, quando il numero di controlli ricompreso in tale fascia era stato pari al 49 per cento del totale. Per quanto riguarda l'elevato numero di accertamenti rientranti nella fascia tra 0 e 1.549 ricompresi nella voce "altri" si rileva come lo stesso sia da ricollegare alle lettere precedentemente inviate ai contribuenti per segnalare presumibili irregolarità ed omissioni.

Tra i controlli che hanno comportato un recupero fino a 1.549 euro, la massima incidenza si rileva tra gli accertamenti parziali automatizzati (206.199 su 266.443, pari al 77,4 per cento). Notevole rilievo hanno pure in questa fascia gli accertamenti riguardanti gli altri contribuenti (47,7 per cento) e la tipologia piccole imprese-professionisti (18,5 per cento). Si tratta di incidenze che confermano la modesta proficuità di buona parte dei volumi di attività di controllo realizzati.

TAVOLA 2.4

DISTRIBUZIONE DEL NUMERO DI ACCERTAMENTI, IMPOSTE DIRETTE E IVA
ESEGUITI NEL 2017 PER FASCIA DI MIA

FASCIA DI MIA	GRANDI CONTRIBUTENTI	IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI	IMPRESE DI PICCOLE E PROFESSIONISTI	ENTI NON COMMERCIALI	DETERMINAZIONE SINTETICA DEL REDDITO	ALTRI	VOLUNTARY DISCLOSURE	TOTALE ACCERTAMENTI ORDINARI	ACCERTAMENTI PARZIALI AUTOMATIZZATI	Totale accertamenti I.I.D.D., IVA e I.R.A.P.
0*	195	730	7 456	133	275	10 015	119	18 923	44 210	63 133
0,01 - 516	20	112	3 258	268	13	13 709	2 060	19 440	29 094	48 534
516,01 - 1.549	34	272	7 793	483	52	34 671	1 290	44 595	132 895	177.490
1.549,01 - 2.582	32	246	7 458	370	85	15 914	650	24 755	36 645	61.400
2.582,01 - 5.164	64	548	16.076	632	252	17.871	833	36.276	18.394	54.670
5.164,01 - 10.329	92	794	23 260	786	505	12 595	701	38 733	4 226	42.959
10.329,01 - 15.494	87	639	15 083	540	241	5 247	366	22 203	593	22.796
15.494,01 - 25.823	104	999	18 568	723	256	4 598	359	25 607	281	25.888
25.823,01 - 36.152	96	689	10 534	387	103	2 076	230	14 115	63	14 178
36.152,01 - 51.646	91	769	9 121	358	93	1.686	200	12.318	28	12.346
51.646,01 - 103.291	212	1 414	11 869	460	83	2 041	341	16 420	12	16 432
103.291,01 - 154.937	159	717	4.435	134	30	678	140	6 293	2	6 295
154.937,01 - 185.925	71	260	1 584	32	6	239	57	2 249		2.249
185.925,01 - 309.874	192	684	3.203	60	18	435	103	4 695		4.695
309.874,01 - 413.165	98	285	1 292	15	2	159	51	1 902		1 902
413.165,01 - 516.457	83	217	836	10	4	92	22	1 264		1 264
516.457,01 - 1.549.371	315	827	2.323	20	5	214	46	3 750		3 750
1.549.371,01 - 2.582.284	116	267	436	3		38	9	869		869
2.582.284,01 - 5.164.569	96	199	201	7	1	25	3	532		532
5.164.569,01 - 15.493.707	85	97	80	1		11	2	276		276
15.493.707,01 - 25.822.845	12	10	8			3		33		33
OLTRE 25.822.845,01	10	1	3			5		19		19
Totale	2.264	10.776	144.877	5.422	2.024	122.322	7.582	295.267	266.443	561.710

* Compresi gli accertamenti con esito negativo e gli accertamenti annullati in autotutela

Fonte: Agenzia delle entrate

Nella tavola 2.5 si riportano, distintamente per settore impositivo, le maggiori imposte complessivamente accertate (MIA) negli anni dal 2013 al 2017, incluse, per il biennio 2016-2017, le imposte dovute per le adesioni alle istanze presentate ai fini della collaborazione volontaria. Gli accertamenti ai fini delle Imposte sui redditi, dell’IVA e dell’Irap sono del tutto prevalenti quanto al potenziale rilievo finanziario. Va precisato che la flessione (-2,7 per cento) che la MIA registra nel 2017 rispetto all’anno precedente è determinata dalla inclusione nel risultato del 2016 dell’imposta relativa agli atti della *voluntary* perfezionati nel 2016 (maggiore imposta 2.318 milioni). Più significativa appare la comparazione della MIA registrata nel 2017 rispetto al risultato conseguito nel triennio 2013-2015, quando la stessa aveva sempre ampiamente superato i 20 miliardi di euro.

In costante flessione rispetto all’esercizio precedente e all’intero quadriennio 2013-2016 risultano sia la MIA relativa agli accertamenti parziali (-3,4 per cento rispetto al 2016) sia la MIA del settore registro (-26,2 per cento rispetto al 2016).

TAVOLA 2.5

MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA

(in milioni)

	2013	2014	2015	2016*	2017*
MIA accertamenti ai fini imposte dirette, IVA e IRAP	24.001	25.373	20.817	18.525	18.023
MIA accertamenti parziali imposte dirette	474	440	412	325	314
MIA accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	392	307	258	347	256
Totale MIA	24.867	26.120	21.487	19.197	18.593

*inclusa la *voluntary disclosure*

Fonte: Agenzia delle entrate

Ritornando agli aspetti quantitativi dell’attività di controllo sostanziale, va segnalata una sia pure marginale ripresa dell’attività istruttoria esterna (nella quale rientrano gli accessi brevi, i controlli mirati e le verifiche fiscali), dopo la forte riduzione del 2016. I controlli esterni passano complessivamente da 32.940 nel 2016 a 34.479 nel 2017 con un aumento del +4,7 per cento. Il risultato è, tuttavia, sempre inferiore a quello che si è registrato nel triennio 2013-2015. Andrebbero ulteriormente approfondite le ragioni della riduzione del numero di verifiche e controlli nei confronti dei soggetti di grandi dimensioni, passate da 314 nel 2016 a 281 nel 2017 (-10,5 per cento). In via di prima approssimazione, infatti, la riduzione, presumibilmente indotta dalla contemporanea gestione delle istanze per la *patent box*, non può che essere valutata come elemento di grave criticità.

TAVOLA 2.6

L’ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

ATTIVITÀ ISTRUTTORIA ESTERNA

ATTIVITA'	Numero controlli eseguiti				
	2013	2014	2015	2016	2017
Attività istruttoria esterna	54.281	52.876	36.551	32.940	34.479
Verifiche e controlli mirati nei confronti di soggetti di grandi dimensioni	361	344	306	314	281
Verifiche e controlli mirati nei confronti di altri soggetti	9.344	9.222	8.778	6.956	8.418
Accessi brevi ¹	44.576	43.310	27.467	25.670	25.780
<i>di cui:</i>					
<i>Accessi brevi per il controllo dei dati per gli studi di settore</i>	<i>33.606</i>	<i>33.518</i>	<i>21.096</i>	<i>19.107</i>	<i>17.481</i>

¹ Macroprocesso "Riscontrare la conformità delle dichiarazioni fiscali e degli atti"

Fonte: Agenzia delle entrate

Considerata la maggiore incisività e proficuità che l'attività di verifica esterna generalmente presenta rispetto alle indagini interne, ampiamente confermata dai dati riportati nella tavola 2.7, risulta evidente l'insufficienza delle attuali risorse umane attualmente impiegabili. Nel 2017, infatti, n. 8.699 verifiche e controlli esterni mirati hanno fatto emergere rilievi per 6.859,8 milioni ai fini della determinazione delle basi imponibili delle Imposte sui redditi e per 960 milioni di maggiore IVA.

TAVOLA 2.7

RILIEVI DA VERBALI DI COSTATAZIONE IN MATERIA DI IMPOSTE SUL REDDITO E DI IVA
AGENZIA ENTRATE

(in milioni)

Imposte sui redditi*			
Descrizione rilievo	2016	Importo	2017
Totale		5.603,5	6.859,8
di cui:			
<i>Minori ricavi da operazioni inesistenti/non dichiarati constatati/non dichiarati</i>		60,0	59,0
<i>Maggiori costi da operazioni non esistenti/non constatati/non inerenti/non documentati</i>		308,0	440,0
<i>Altro</i>		5.236,5	6.360,8
IVA*			
Descrizione rilievo	2016	Imposta	2017
Totale		978,8	960,0
di cui:			
<i>Omessa/infedele dichiarazione di operazioni attive constatate</i>		271,2	249,5
<i>IVA da fatture emesse per operazioni inesistenti</i>		83,0	70,6
<i>Indebita detrazione d'imposta</i>		505,0	497,9
<i>Altro</i>		119,6	142,0

*Attività istruttoria esterna svolta nel 2017 mediante la modalità istruttoria della verifica o del controllo mirato.

Fonte: Agenzia delle entrate

Nella tavola 2.8 sono riportati, distintamente per amministrazione verbalizzante, gli introiti conseguiti nell'ultimo quinquennio a seguito di controlli basati anche su indagini esterne.

TAVOLA 2.8

INTROITI CUMULATI AL 31/12/2017 CONSEGUITI A SEGUITO DI CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE
ENTRATE CHE INCLUDONO INDAGINI ESTERNE*

(in milioni)

Controlli esterni	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017**	%
PVC GdF	1.230,5	50,2	1.750,4	51,9	1.267,8	53,6	555,6	48,2	300,7	49,7
PVC Agenzia entrate	1.210,0	49,3	1.617,0	47,9	1.086,3	45,9	592,1	51,3	300,8	49,8
PVC Dogane	11,9	0,5	7,6	0,2	10,0	0,4	4,8	0,4	2,1	0,3
PVC SIAE	0,8	0,0	0,8	0,0	1,0	0,0	1,2	0,1	1,0	0,2
Totale	2.453,2	100,0	3.375,7	100,0	2.365,1	100,0	1.153,7	100,0	604,6	100,0

*Gli importi comprendono imposte, sanzioni e interessi.

**Dati 2017 di preconsuntivo.

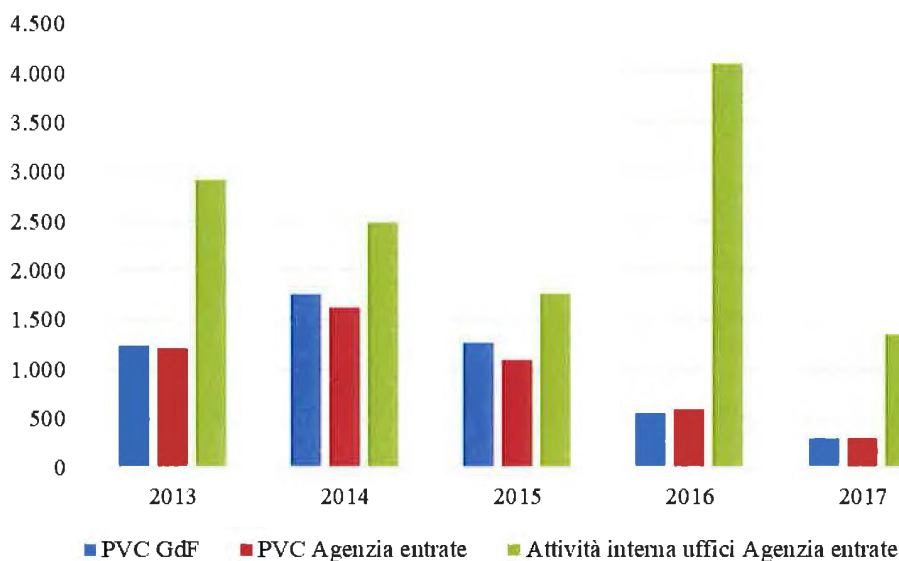
Fonte: Agenzia delle entrate

Come emerge anche dal grafico seguente, gli introiti conseguenti ad atti di accertamento che includono indagini esterne effettuate nei vari anni sono decrescenti, almeno dal 2014, per effetto della tempistica connessa alle riscossioni (contenzioso, rateazioni, ecc.).

Tuttavia, non trascurabile si presenta la riduzione verificatasi nel 2017 rispetto al risultato del 2016 riferito agli introiti conseguiti al 31 dicembre 2016 (si veda la relazione al Rendiconto 2016) per i controlli supportati da verbali della Guardia di finanza (-13,34 per cento).

GRAFICO 2.1

INTROITI DA ACCERTAMENTI BASATI SULLE INDAGINI ESTERNE



Fonte: Agenzia delle Entrate

Nella tavola seguente sono riportati gli introiti conseguenti ad atti di accertamento supportati da controlli interni o controlli esterni. Gli introiti, pur essendo cumulati, si caratterizzano per risultati non omogenei con un picco dei controlli esterni effettuati nel 2014 e di quelli interni effettuati nel 2016. Resta comunque notevole e in gran parte riferibile all'attività interna la flessione degli introiti finora conseguiti relativi a controlli eseguiti nel 2017 se confrontati con quelli del 2016 riscossi al 31 dicembre 2016: -63,5 per cento, (si veda la relazione al Rendiconto 2016).

TAVOLA 2.9

DISTRIBUZIONE DELLE ENTRATE CUMULATE AL 31/12/2017 DISTINTE PER MEZZO ISTRUTTORIO UTILIZZATO PER L'ACCERTAMENTO**

Anno di esecuzione	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%
(in milioni)										
Totale controlli esterni	2.453,2	45,7	3.375,7	57,7	2.365,1	57,3	1.153,7	22,0	604,6	31,1
Attività interna uffici Agenzia entrate***	2.909,3	54,3	2.476,2	42,3	1.759,0	42,7	4.088,2	78,0	1.340,8	68,9
Totale	5.362,5	100	5.851,9	100	4.124,2	100	5.241,9	100	1.945,4	100

* Dati 2017 di preconsuntivo.

**Gli importi comprendono imposte, sanzioni e interessi.

***Inviti, questionari, indagini finanziarie, ecc. Gli importi si riferiscono alle somme incassate nello stesso anno di effettuazione del controllo.

Fonte: Agenzia delle Entrate

Sempre escludendo le posizioni esaminate ai fini della *voluntary*, la distribuzione tra le diverse tipologie di contribuenti del numero di accertamenti e della relativa maggiore imposta accertata (MIA), confrontata con i risultati dell'anno precedente (si veda la tavola 2.10) mette in

luce, per i grandi contribuenti, una flessione sia in termini numerici (-4,4 per cento) che in termini di MIA (-20,8 per cento).

Pure in flessione rispetto all'anno precedente si presentano i risultati numerici e finanziari concernenti i controlli nei confronti delle imprese di medie dimensioni, mentre in sensibile aumento, sia in termini numerici che di MIA, sono gli accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti.

TAVOLA 2.10

DISTRIBUZIONE ACCERTAMENTI ORDINARI PER TIPOLOGIA

Distribuzione accertamenti I.I.D.D., IVA e Irap per tipologia e relativa MIA	n. accertamenti 2016	n. accertamenti 2017	MIA 2016 (in milioni)	MIA 2017 (in milioni)	Valore mediano MIA 2017 (migliaia)
Grandi contribuenti	2.367	2.264	3.410	2.701	139
Imprese di medie dimensioni	11.120	10.776	4.211	3.714	43
Imprese di piccole dimensioni e professionisti	104.162	144.877	6.838	9.437	13
Determinazione sintetica del reddito	2.812	2.024	70	45	8
Enti non commerciali	4.200	5.422	168	190	11
Altri accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	75.329	122.322	1510	1715	2
Accertamenti <i>voluntary disclosure</i>	323.861	7.582	2318	221	2
Totale	523.851	295.267	18.525	18.023	6

*Importi in milioni

Fonte: Agenzia delle entrate

Particolare importanza nella strategia di contrasto dell'evasione e nella valutazione dell'effettiva deterrenza che l'azione di accertamento sostanziale può esercitare sul comportamento dei contribuenti, riveste il rapporto tra la numerosità dei contribuenti e il numero dei controlli effettivamente eseguiti dall'amministrazione fiscale.

A tal fine si è posto a raffronto il dato numerico dei contribuenti inclusi nei diversi studi di settore, che tenendo conto dei soggetti effettivamente attivi nel settore risulta più significativo rispetto all'utilizzazione del codice di attività Ateco, con il numero di accertamenti, di tutte le tipologie, eseguiti nel quinquennio 2013–2017 per i medesimi aggregati.

Nella tavola che segue sono evidenziati i dati relativi ai contribuenti inclusi nelle dieci attività che includono il maggior numero di soggetti.

TAVOLA 2.11

FREQUENZA DEI CONTROLLI SOSTANZIALI IN RAPPORTO ALLA NUMEROSITÀ DEI CONTRIBUENTI

Descrizione studio	N. contribuenti a cui si applicano*	Anno di esecuzione dei controlli					Incidenza % su platea				
		2013	2014	2015	2016	2017	2013	2014	2015	2016	2017
Locazione, valorizzazione, compravendita di beni immobili propri	190.246	3.818	3.146	2.936	2.175	2.805	2,0%	1,7%	1,5%	1,1%	1,5%
Costruzioni	185.669	9.490	7.588	7.021	5.462	6.851	5,1%	4,1%	3,8%	2,9%	3,7%
Intonacatura, rivestimento e tinteggiatura	141.799	4.394	3.962	3.478	2.438	4.394	3,1%	2,8%	2,5%	1,7%	3,1%
Installazione di impianti elettrici e idraulici-sanitari	134.823	3.271	2.971	2.727	2.229	2.834	2,4%	2,2%	2,0%	1,7%	2,1%
Studi medici	110.076	1.717	1.508	1.194	837	1.280	1,6%	1,4%	1,1%	0,8%	1,2%
Attività degli studi legali	108.431	1.912	1.436	1.373	1.308	1.634	1,8%	1,3%	1,3%	1,2%	1,5%
Bar e caffè, gelaterie	105.086	2.882	3.895	3.500	3.021	4.389	2,7%	3,7%	3,3%	2,9%	4,2%
Intermediari del commercio di prodotti vari	100.008	2.297	2.267	2.426	1.829	2.331	2,3%	2,3%	2,4%	1,8%	2,3%
Servizi di ristorazione	94.724	2.932	3.664	3.860	2.700	3.637	3,1%	3,9%	4,1%	2,9%	3,8%
Servizi contabili e consulenze del lavoro	89.075	1.936	1.388	1.288	1.251	1.601	2,2%	1,6%	1,4%	1,4%	1,8%
Totale soggetti interessati agli studi di settore	3.454.706	91.268	88.148	84.299	65.492	91.064	2,6	2,6	2,4	1,9	2,6

*Il numero dei contribuenti è riferito al periodo d'imposta 2011 mentre il numero di controlli eseguiti è riferito ai soli controlli consuntivati nei confronti delle imprese minori e professionisti in relazione ai quali per l'anno d'imposta oggetto del controllo e per l'attività svolta è stato approvato il relativo studio di settore.

Fonte: Agenzia delle entrate

I dati evidenziano un relativo miglioramento del rapporto nel 2017. Da quanto emerge le probabilità di essere sottoposti a controllo restano, comunque, alquanto marginali: i controlli eseguiti nel 2017 costituiscono il 2,6 per cento del totale dei soggetti considerati.

È, dunque, evidente come le frequenze dei controlli effettuati non siano idonee a realizzare una adeguata deterrenza rispetto ai comportamenti evasivi di massa che caratterizzano la realtà fiscale italiana. Ciò anche in considerazione della misura delle sanzioni che in concreto vengono applicate nei casi di definizione bonaria delle violazioni.

Si ribadisce, pertanto, l'esigenza di un potenziamento dei controlli fiscali che costituiscono necessariamente il naturale complemento del pur auspicato utilizzo preventivo e persuasivo dei dati in possesso del sistema informativo.

Nella tavola che segue si riportano, distintamente per le diverse tipologie di atti e procedimenti, i risultati finanziari conseguiti a seguito dell'attività di accertamento e controllo sostanziale, inclusa in essa per gli anni 2016 e 2017 gli esiti dell'attività relativa alla gestione delle dichiarazioni di collaborazione volontaria.

TAVOLA 2.12

ENTRATE DA ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO SOSTANZIALE PER TIPO DI DEFINIZIONE

		(in milioni)				
Entrate da Attività di Controllo Sostanziale (Accertamento)		2013	2014	2015	2016	2017*
Totale		7.154	7.697	7.515	10.376	7.724
	Ravvedimento operoso a seguito di attività istruttoria interna o esterna**			112	132	-***
	Adesione ai verbali	558	524	548	275	100
	Adesione all'accertamento*	2.670	2.432	2.172	1.755	2.076
	% adesione su totale	45%	38%	36%	20%	28%
	Acquiescenza	1.082	1.616	1.265	974	840
di	Conciliazione giudiziale	266	350	511	619	424
cui:	Registro	438	442	218	368	257
	% registro su totale	6%	6%	3%	4%	3%
	Ruoli	1.608	1.674	1.767	1.589	2.206
	Voluntary disclosure - Atti di adesione			136	3.077	324
	Voluntary disclosure - Atti di contestazione			84	1.035	76
	Altre modalità di definizione e altre tipologie di controllo	532	659	702	552	1.421

* Dati 2017 di preconsuntivo

** Attività interna (questionari e inviti) o esterna (pvc). Tali ravvedimenti vengono tenuti distinti da quelli innescati dalle comunicazioni "cambia verso" di cui si riferisce più avanti (tavola 2.23)

*** In riferimento al ravvedimento operoso a seguito di attività istruttoria interna o esterna per il 2017 l'Agenzia ha fatto presente che la rilevazione delle somme connesse è in corso (maggio 2018) di svolgimento

Fonte: Agenzia delle entrate

La flessione che si registra nel 2017 rispetto all'anno precedente è solo apparente, essendo determinata dall'avvenuta inclusione nel risultato del 2016 e del 2017 degli introiti correlati all'attività svolta in materia di *voluntary*. Se si escludono tali introiti, particolarmente rilevanti nel 2016 e marginali nel 2017, si è in presenza di un incremento di 1.060 milioni di euro. A tale somma vanno poi aggiunti gli introiti da ravvedimento indotto non ancora rilevati dall'Amministrazione e stimabili presuntivamente in 150 milioni di euro.

Gli aumenti più significativi riguardano le voci "altre modalità di definizione e tipologie di controllo" (+869 milioni e +157,4 per cento), probabilmente anche per effetto della chiusura delle liti pendenti ex art. 11, DL n. 50 del 2017 e "ruoli" (+617 milioni, pari a +138,8 per cento)

probabilmente legati all'incasso della "rottamazione delle cartelle". In flessione gli introiti correlati agli strumenti deflativi e quelli relativi ai controlli in materia di Registro.

Nella tavola 2.13 sono riportati i dati numerici e finanziari relativi alle diverse modalità di definizione degli accertamenti. Si tratta di un'analisi particolarmente significativa ai fini di una valutazione complessiva della proficuità ed efficacia dell'azione di accertamento sostanziale.

Dalla tavola, nella quale non sono considerati i prodotti realizzati a seguito dei controlli effettuati sulle istanze di collaborazione volontaria, emerge la perdurante anomala frequenza degli accertamenti che si sono definiti per inerzia del contribuente, pari al 27 per cento dei controlli eseguiti nel 2017 (nell'anno precedente l'incidenza era stata pari al 34 per cento)¹⁶. In termini di entità finanziaria l'incidenza degli accertamenti definiti per inerzia del contribuente nel 2017 è pari al 30 per cento (nel 2016 era stata pari al 38 per cento). Si tratta di valori, sia numerici che finanziari, che denotano la diffusa presenza nel tessuto economico-produttivo di posizioni marginali quando non addirittura patologiche (irreperibili, falliti, ecc.), considerato che in questi casi la mancata definizione bonaria dell'accertamento, con forte riduzione delle sanzioni, o la sua mancata contestazione nella sede contenziosa, implica un evidente pregiudizio all'interesse individuale. Ciò lascia fondatamente prevedere che a tali accertamenti seguirà un esito negativo della successiva procedura di riscossione a mezzo ruolo.

È, dunque, evidente l'esigenza di un'accurata programmazione dell'attività di controllo, per meglio orientare l'azione di controllo fiscale, evitando per quanto possibile di impegnarla su posizioni prevedibilmente non proficue in termini di esigibilità del credito erariale. Oltre a ciò, appare necessaria un'approfondita riflessione sulla efficacia delle procedure di accertamento e riscossione dei tributi così come previste nell'attuale sistema, considerato che i risultati conseguiti appaiono ben lungi dal poter essere considerati soddisfacenti.

TAVOLA 2.13

ACCERTAMENTI ESEGUITI PER MODALITÀ DI DEFINIZIONE

Accertamenti eseguiti	2013	2014	2015	2016 ^a	2017 ^a
Totale numero controlli	323.427	308.111	301.996	199.990	287.685
di cui:					
definiti mediante istituti					
deflativi	136.605 (42%)	131.948 (43%)	142.712 (47%)	73.769 (37%)	81.144 (28%)
impugnati	41.719 (13%)	39.954 (13%)	34.485 (11%)	17.469 (9%)	19.420 (7%)
definiti per inerzia del contribuente	119.335 (37%)	113.817 (37%)	102.831 (34%)	68.031 (34%)	76.540 (27%)
altro	25.768 (8%)	22.392 (7%)	21.968 (7%)	40.721 (20%)	110.581 (38%)
MIA complessiva	23.433.910.321	24.589.660.695	20.216.156.164	16.231.456.611	17.802.561.287
di cui:					
definiti mediante istituti					
deflativi	5.774.236.769 (25%)	7.168.379.654 (29%)	5.030.125.245 (25%)	3.128.958.466 (19%)	2.448.029.089 (14%)
impugnati	7.187.557.513 (31%)	7.358.747.422 (30%)	5.854.507.311 (29%)	3.902.041.698 (24%)	2.502.838.588 (14%)
definiti per inerzia del contribuente	10.308.142.741 (44%)	9.915.927.259 (40%)	9.234.891.833 (46%)	6.206.737.067 (38%)	5.255.250.284 (30%)
altro	163.973.298 (1%)	146.606.360 (1%)	96.631.775 (0%)	2.993.719.380 (18%)	7.596.443.326 (43%)

*Dati provvisori e esclusi i controlli da *voluntary disclosure*

Fonte: Agenzia delle entrate

Nelle tavole 2.14 e 2.15 che seguono si riporta, rispettivamente, il numero e l'entità finanziaria degli accertamenti eseguiti distinguendo le modalità di definizione (definizione mediante istituti deflativi, impugnati, definiti per inerzia, altro) in ragione della dimensione economica e della natura giuridica del soggetto controllato (grandi contribuenti, imprese di medie dimensioni, ecc.).

¹⁶ Tale incidenza risulterebbe ancora maggiore se, come è presumibile, molti degli accertamenti inclusi nella voce "altro", che formalmente si riferisce in gran parte ad accertamenti non ancora imputati alle voci precedenti alla fine dell'anno, dovessero poi risultare anch'essi accertamenti "definiti per inerzia del contribuente".