

Per il Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali risulta solo una eccedenza di 68 mila euro sui residui.

2. Gestione dell'entrata

2.1. Valutazioni complessive e di sintesi

I dati e gli indicatori ricavati dall'esame del rendiconto consentono di formulare anche per le gestioni del bilancio dell'entrata nel 2008 una serie di considerazioni che, da una parte, sembrano confermare la continuazione della tendenza, già segnalata negli scorsi anni, ad un progressivo miglioramento della complessiva gestione del sistema impositivo, e, dall'altra, evidenziano il persistere di antiche carenze e l'insorgere di nuove criticità e di nuovi rischi.

Un dato sicuramente non positivo attiene all'interruzione del processo di crescita delle entrate finali nelle sue tre componenti, per effetto della crisi finanziaria ed economica sopravvenuta nella seconda metà dell'anno, anche se va rilevata una marginale crescita nominale del riscosso e del versato grazie all'aumento della quota degli accertamenti e dei residui riscossi.

Non essendo stata ancora presentata la prevista relazione al Parlamento sui risultati della lotta all'evasione fiscale, diversamente dallo scorso anno non è possibile formulare valutazioni per quanto attiene all'evoluzione del grado di adesione spontanea all'adempimento dell'obbligazione tributaria da parte dei contribuenti. E' tuttavia da rilevare un'accresciuta capacità di gestione dell'Amministrazione, come evidenziato dalla crescita del 14 per cento del riscosso totale delle entrate da accertamento e controllo, nonostante la riduzione di circa l'11 per cento degli importi accertati.

L'analisi dei risultati *ex post* della manovra tributaria per il 2008 è stata possibile solo per meno del 26 per cento delle maggiori entrate e per meno del 44 per cento delle minori entrate, rispetto a percentuali che erano risultate ben più elevate per l'esercizio finanziario 2007 (rispettivamente 43 e 59 per cento). E ciò, sicuramente in ragione della maggiore difficoltà di monitoraggio degli effetti di gettito delle misure che compongono la manovra 2008, ma anche dei ritardi e della scarsa priorità data dall'Amministrazione all'adozione di meccanismi idonei a consentire la rilevazione degli effetti di gettito a consuntivo – dall'istituzione di appositi capitoli di entrata e di codici tributo alla valorizzazione delle informazioni ricavabili dai modelli F24 ed all'accelerazione dell'elaborazione dei dati delle dichiarazioni fiscali. L'analisi svolta ha comunque permesso di verificare che, almeno per il segmento di misure che è stato possibile considerare, a consuntivo la politica tributaria risulta di segno rovesciato rispetto a quello

risultante a preventivo: l'effetto risulta restrittivo per oltre 500 milioni rispetto all'effetto espansivo programmato di 1,4 miliardi di minor gettito netto. E' una verifica che contribuisce a spiegare le ragioni della sostanziale tenuta del gettito complessivo delle entrate tributarie nonostante il forte rallentamento dell'economia nell'ultima parte dell'anno.

Sulle prospettive di evoluzione del gettito nei prossimi mesi gravano tuttavia una serie di incertezze. Ci sono quelle legate all'andamento dell'economia e dell'occupazione, ma ci sono anche le incertezze legate all'esito a consuntivo delle misure della manovra che non è stato possibile monitorare. E c'è, altresì, la percezione che i contribuenti avranno dell'effettiva capacità e volontà di contrastare i comportamenti evasivi, percezione che rischia di risultare almeno in parte attenuata dall'eventuale squilibrio nel *trade off* che viene perseguito con la semplificazione degli adempimenti e la soppressione di obblighi strumentali, da una parte, e il potenziamento dell'attività di controllo, dall'altro. A squilibrare il rapporto nel senso di un allentamento della capacità di deterrenza possono giocare una serie di fattori ed in particolare:

- l'indebolimento in corso della valenza accertativa degli studi di settore;
- la priorità attribuita ai controlli nei confronti delle grandi imprese, con la conseguente minore attenzione nei confronti della più difficile e frammentata platea dei soggetti di minori dimensioni maggiormente a rischio di evasione;
- le incertezze che possono essere indotte dalla riorganizzazione in corso delle strutture periferiche dell'Agenzia delle entrate, che avevano raggiunto un consolidato ed elevato grado di stabilità e di funzionalità.

Una notazione positiva concerne la marginale riduzione rispetto all'esercizio finanziario 2007, nonostante l'arresto della crescita del gettito, dell'incidenza della spesa di gestione del sistema impositivo che è progressivamente passata dall'1,60 per cento del riscosso nel 2003 all'1,32 per cento nel 2008 (1,33 nel 2007), se si considera la sola Amministrazione civile, e dal 2,43 al 2,18 per cento (2,20 nel 2007), se si tiene conto anche degli impegni effettivi di spesa della Guardia di finanza. Quest'ultimo rapporto si riduce all'1,88 per cento se si escludono le spese della Guardia di finanza non imputabili alla funzione tributaria, ma a quella del concorso alla sicurezza pubblica.

Sviluppi positivi e permanere di carenze antiche vanno segnalati anche per ciò che attiene alla gestione contabile del bilancio dell'entrata. Positive le innovazioni del bilancio 2008, che erano già state verificate dalla Corte nella loro applicazione sperimentale al bilancio 2007. Bilancio e rendiconto potranno tuttavia diventare strumenti di effettivo monitoraggio dell'evoluzione strutturale o meno del gettito nella misura in cui si farà chiarezza sulla natura di

una serie di proventi che ora vengono classificati, non senza ottimismo, fra le entrate ricorrenti. Con la conseguenza che le entrate extra tributarie non ricorrenti del 2008, risultanti pari a 3.233 milioni (392 milioni nel 2007) sulla base della nuova classificazione, secondo i riscontri della Corte non sono in realtà inferiori a 6,4 miliardi (5,3 miliardi nel 2007). Per le entrate tributarie, quelle non ricorrenti ammontano a 3.028 milioni (1.822 nel 2007) e coincidono con i riscontri operati dalla Corte, peraltro limitati ai capitoli con riscosso totale superiore a 100 milioni.

Un minor realismo va constatato nella rappresentazione in bilancio dei residui attivi, abbattuti del 52 per cento rispetto al 55 del 2007, ancorché sulla base di procedure opportunamente basate su metodi e criteri di classificazione maggiormente analitica, e non più complessiva, del loro grado di esigibilità. Restano tuttavia in piedi gli interrogativi sulle cause che hanno portato alla formazione di una massa di residui attivi, pari in partenza a 365 miliardi (351 nel 2007), e che, anche dopo il drastico abbattimento operato, si cifrano a fine 2008 in circa 164 miliardi (144 nel 2007), ma il cui indice di riscossione netta è stato nell'esercizio finanziario in esame, ancora di appena l'8 per cento, dopo essere stato nel precedente esercizio finanziario sia pur di poco (-0,17 per cento), addirittura negativo.

Così come resta in piedi la sollecitazione, più volte ripetuta dalla Corte, ma alla quale le amministrazioni responsabili non hanno finora dato alcun significativo seguito, ad una più attenta e consapevole gestione delle entrate extra tributarie – fra le quali rientrano, fra l'altro, multe e sanzioni non tributarie – i cui accertamenti si trasformano in riscossioni per appena il 60 per cento, rispetto al 95 per cento delle entrate tributarie. Escludendo gli importi pertinenti alle sanzioni ed agli interessi relativi agli accertamenti tributari, i residui attivi, sempre delle entrate extra tributarie, hanno un indice di riscossione che è stato in media inferiore al 2 per cento nel corso degli ultimi quattro anni, anche se i residui stessi, dell'ordine di poco meno di 8 miliardi, ai fini della rappresentazione in bilancio vengono tutti ottimisticamente classificati come “di riscossione certa quantunque ritardata”.

Da segnalare, infine, la persistenza di anomalie, incongruenze e carenze nella costruzione del rendiconto dell'entrata.

Le anomalie attengono a difetti di contabilizzazione rilevabili a livello di conti riassuntivi delle Amministrazioni sotto forma di poste con segno negativo, consistenti in accertamenti di importo inferiore alle riscossioni e di riscossioni inferiori agli accertamenti, per ciò che riguarda la competenza, e di residui iniziali inferiori alle riscossioni residui e di riscossioni residui inferiori ai versamenti residui, relativamente al conto residui. Di queste anomalie non resta traccia nel conto consuntivo solo perché i segni negativi vengono azzerati con procedura automatizzata, nell'assunto della loro evidente illogicità, senza che vengano tuttavia corrette le

carenze e le inefficienze sistemiche di tenuta dei conti dell'accertato e del riscosso, a fronte di una rilevazione informatizzata dei versamenti. Ciò comporta un'oggettiva deresponsabilizzazione delle Amministrazioni per il recupero di crediti della cui esistenza e della cui misura non hanno conoscenza se non per il fatto che vengono versati all'erario.

Ci sono poi incongruenze interne allo stesso rendiconto che attengono all'emergere di sopravvenienze attive e passive dovute alla non corrispondenza fra l'importo dei residui contabilizzati alla fine dell'esercizio finanziario e quello che si può calcolare partendo dall'importo dei residui iniziali, sottraendo i versamenti residui ed aggiungendo i residui di competenza. Il saldo complessivo delle differenze positive e negative è a favore di quest'ultime anche per l'esercizio 2008, per un importo di 22.410 milioni, rispetto ad importi ancora maggiori per gli esercizi precedenti (39.810 milioni nel 2007 e 68.549 nel 2006). All'origine di queste incongruenze stanno probabilmente le modalità con cui vengono determinati gli importi dei resti da riscuotere da iscrivere a bilancio, ripartendo ogni volta dalla massa totale degli stessi resti, senza tenere in alcun conto le riduzioni effettuate nell'esercizio precedente.

Infine va rilevato il difetto di trasparenza del rendiconto legato alla determinazione delle riscossioni residui dell'anno, che avviene, non già attraverso rilevazioni contabili dirette, ma come risultato aritmetico della sottrazione del "da versare" dell'esercizio finanziario precedente dall'importo delle riscossioni lorde residui. Si tratta di un metodo da tempo individuato ed applicato dalla Corte per evidenziare le duplicazioni connesse alle riscossioni in conto residui conseguenti al trascinarsi, da un esercizio all'altro, di residui di versamento riferentisi ad esercizi precedenti che si vanno impropriamente ad aggiungere all'importo delle riscossioni residui degli esercizi successivi. Il metodo non è tuttavia idoneo per determinare quale quota delle riscossioni residui riguardi effettivamente le riscossioni residui dell'anno e quale invece si riferisca al versamento di residui di precedenti esercizi finanziari.

2.2. Anomalie e incongruenze nella formazione del Rendiconto 2008 dell'entrata

In sede di esame del Rendiconto generale dello Stato ed a conclusione di specifiche indagini di controllo, a partire dall'anno 1994, la Corte ha ripetutamente evidenziato, insieme con notevoli differenze fra i dati del consuntivo e quelli corrispondenti delle contabilità delle Amministrazioni, una serie di incongruenze contabili, riferentisi ad un numero elevato di capitoli e/o articoli, che riguardano sia i conti periodici riassuntivi delle Amministrazioni (i quali costituiscono la base di partenza per la costruzione del Rendiconto), sia lo stesso Rendiconto, anche quando autonomamente considerato. Ancorché in via di progressivo

ridimensionamento, buona parte delle discordanze e delle incongruenze segnalate in passato sono riscontrabili anche per l'esercizio finanziario 2008.

Per quanto riguarda le discordanze, per l'esercizio finanziario in esame nei conti delle amministrazioni sono stati rilevati, in diversa misura, importi con segno negativo per riscossioni residui, resti da versare e resti da riscuotere, come riflesso di accertamenti inferiori alle riscossioni e di riscossioni inferiori ai versamenti, per la competenza, nonché di residui iniziali inferiori alle riscossioni residui e queste ultime inferiori ai versamenti residui, per la gestione residui. I segni negativi hanno riguardato soprattutto il "da versare residui" e, in misura minore, il "da riscuotere residui" (rispettivamente -3.111 e -676 milioni). Molto contenuto l'importo negativo del "da versare competenza" (-84 milioni) ed ancor più del "da riscuotere competenza" (-35 milioni). Prima del 2005 gli importi erano decisamente più elevati. La rilevanza sta nel fatto che i segni negativi evidenziano la mancata contabilizzazione di riscossioni a monte dei versamenti e di accertamenti a monte delle riscossioni.

Di questi segni negativi non resta tuttavia traccia nel consuntivo, giacché i dati risultanti dalle contabilità delle amministrazioni vengono automaticamente corretti dal sistema informativo utilizzando una procedura automatizzata basata sull'assunzione che l'importo riscosso sia almeno pari a quello versato e che l'importo dell'accertato sia almeno pari al riscosso. Anzi, le stesse poste, originariamente negative e poi azzerate con la procedura di compensazione automatica, risultano spesso positive nel rendiconto, a seguito di rettifiche successivamente introdotte, per tenere conto di eventuali comunicazioni ritardatarie: nel 2008, i 285 capitoli/articoli delle entrate finali, che, come si è visto, risultavano in partenza negativi per 3,1 miliardi per il "da versare residui" nel consuntivo mostrano per le stesse poste dati positivi per circa 37 milioni, mentre gli 88 che risultavano negativi di 0,7 miliardi circa per il "da riscuotere residui" sono pari a zero.

Relativamente alle anomalie interne al Rendiconto, merita particolare attenzione l'emersione di incongruenze non spiegate, costituite, per una serie di voci di bilancio, da insussistenze o da riaccertamenti, e cioè da sopravvenienze passive o attive, dovute alla non corrispondenza fra l'importo dei residui contabilizzati al 31 dicembre 2008 e quello calcolabile tenendo conto delle variazioni verificatesi a seguito della gestione dell'anno partendo dai residui iniziali (sottraendo i versamenti residui ed aggiungendo i residui di competenza). Si tratta di incongruenze endogene al conto consuntivo, in quanto per essere evidenziate non richiedono di dovere fare ricorso ad altri dati che non siano quelli del Rendiconto dell'anno. Esse sono probabilmente il frutto dei correttivi automatici impiegati e delle rettifiche ritardatarie successivamente apportate al preconsuntivo.

I capitoli/articoli per i quali nel 2008 risultano riaccertamenti sono 309 (194 nel 2007, 195 nel 2006 e 265 nel 2005), per un importo complessivo di +14.330 milioni (+320, +1.062 e +8.657 milioni nel 2007, 2006 e 2005). Quelli interessati dalle insussistenze sono 272 (306 nel 2007, 345 nel 2006 e 267 nel 2005), per un importo complessivo di -36.740 (-40.130, -69.611 e -2.554 milioni nel 2007, 2006 e 2005). Il saldo è, pertanto, dato da insussistenze per un importo totale di -22.410, ridimensionato rispetto ai due precedenti esercizi finanziari nei quali si rilevarono -39.810 e -68.549 milioni, ma, per tutti e tre gli anni, di segno invertito rispetto a quello del 2005 (quando si erano verificati riaccertamenti per +6.103 milioni).

Ciò che va evidenziato è che l'incongruenza è stata da anni segnalata dalla Corte, senza che, tuttavia, ne sia stata finora data convincente spiegazione. Nel contraddittorio svoltosi nel corso degli anni, la R.G.S. ha sempre fatto presente che i fenomeni del riaccertamento e dell'insussistenza di residui "che si verificano tra esercizi finanziari consecutivi ... non denotano necessariamente una anomalia contabile, ma possono scaturire dalla normale attività di ricognizione e verifica delle partite pregresse, svolta dagli uffici competenti per la tipologia di entrata". Il problema, come si vede, merita di essere meglio messo a fuoco. Esso, infatti, è al tempo stesso più semplice e più preoccupante di quanto ipotizzato dalla R.G.S.: non si tratta di incoerenze che emergono fra dati relativi ad esercizi finanziari diversi e che, come osserva la R.G.S., si potrebbero spiegare con rettifiche introdotte a seguito della normale attività di ricognizione e di verifica delle partite creditorie pregresse. Si tratta, infatti, di una serie di voci di bilancio (581 nel Rendiconto 2008, 500 in quello del 2007, 540 nel 2006, 532 nel 2005 e 545 nel 2004) per le quali il totale dei residui, riportato nello stesso Rendiconto, non corrisponde alla somma algebrica dei dati parziali che concorrono a determinarlo. Infatti, i residui iniziali, sui quali ovviamente si potrebbero riflettere gli effetti dell'eventuale verifica e rettifica delle partite pregresse, costituiscono uno dei dati del Rendiconto dell'anno, anche se, naturalmente, corrispondono ai residui finali del precedente esercizio finanziario.

Non risulta si sia concretizzato l'intento, manifestato dalla R.G.S. negli scorsi anni, di voler dare seguito ai ripetuti rilievi della Corte mediante un'analitica disamina delle singole contabilità, nelle quali si riscontrano fenomeni macroscopici di riaccertamento ed insussistenza che poi si riflettono sul consuntivo, da affidare alle Ragionerie Provinciali dello Stato nell'ambito di un apposito gruppo di lavoro "Organizzazione dei servizi generali delle R.P.S." a suo tempo istituito dal Dipartimento ma che non ha prodotto risultati tangibili in tema di miglioramento della chiarezza e coerenza delle risultanze contabili del rendiconto. E' auspicabile che qualche risultato si possa ottenere dall'operato del nuovo Tavolo di lavoro istituito nel 2009 dal Ragioniere generale dello Stato.

Sempre tra le anomalie interne al Rendiconto segnalate negli anni scorsi, sia pure con una evidente battuta d'arresto con l'esercizio 2008, va invece registrato un significativo miglioramento nei criteri adottati e nelle modalità seguite per la riduzione dei residui di riscossione delle entrate tributarie in base al loro grado di esigibilità. Come si dirà meglio in seguito, pur senza giungere alla valutazione per singola partita creditoria, viene ora condotto un esame analitico della composizione dei resti da riscuotere, fra l'altro individuando tutte le partite interessate da procedure concorsuali e quelle interessate da procedure contenziose e distinguendo le partite più vetuste da quelle derivanti dall'attività di accertamento e controllo degli anni più recenti. La percentuale risultante di abbattimento dei ruoli è stata dell'85 per cento. Sicché sono state ritenute di riscossione certa, quantunque ritardata, il 39,07 per cento delle somme rimaste da riscuotere degli esercizi precedenti (erano state ritenute pari 32,95 per cento nel 2007 ed al 32,12 per cento nel 2006): si tratta di una percentuale più alta rispetto ai due esercizi precedenti ma comunque largamente inferiore a quella degli anni precedenti (57,78, 45,9 e 58,59 rispettivamente nel 2005, 2004 e 2003). Ciò conferma le profonde criticità della gestione dei residui di riscossione, posto che la quota del "da riscuotere" iniziale riaccertato, riscossa al netto delle somme rimaste da versare al 31 dicembre dell'anno precedente, è stata nell'esercizio pari ad appena il 7,8 per cento (in aumento, peraltro, rispetto agli ultimi cinque anni: 0,17; 0,65; 3,37 e 0,34 per cento nel 2007, 2006, 2005 e 2004).

Per le entrate extra-tributarie, poi, il problema della classificazione dei resti per grado di esigibilità è praticamente ancora all'anno zero. Diversamente dall'approccio ben più realistico e prudentiale adottato dall'Agenzia delle entrate, infatti, per l'ex Ministero del tesoro e le altre Amministrazioni i residui continuano ad essere classificati come di "riscossione certa, quantunque ritardata" al 100 per cento, tornando, così, alle valutazioni degli anni dal 2003 al 2006 (solo nel 2007 si è rilevata una percentuale, rispettivamente del 99,91 e 99,88 per cento). Ciò significa, in pratica, che al problema si continua a prestare scarsa attenzione.

Permane, poi l'anomalia di una percentuale di accertamenti (7 per cento nel 2008, era 8 per cento nell'esercizio finanziario 2007, 7 nel 2006 e 10 nel 2005) inutilizzabile a fini di controllo sulla gestione, trattandosi di dati relativi a crediti che non vengono tuttora autonomamente rilevati, ma che sono, invece, costruiti "a tavolino", partendo dai versamenti, e cioè proprio da quei dati che, insieme con le riscossioni, dovrebbero, invece, valere per misurare i risultati del gettito concretamente acquisito a fronte di crediti autonomamente e preventivamente noti al gestore.

L'analisi del Rendiconto ha portato anche a riscontrare il mancato superamento di inadeguatezze da tempo segnalate nell'articolazione del bilancio ai fini del monitoraggio e della

valutazione delle gestioni dell'entrata, tra cui si possono evidenziare sia le entrate riassegnabili, che le entrate eventuali e diverse.

Le riassegnazioni alla spesa raramente riguardano le somme versate all'entrata nell'intero anno di riferimento. Più di frequente riguardano le somme versate entro il 31 ottobre di ciascun esercizio finanziario, nonché quelle versate nell'ultimo bimestre dell'esercizio precedente. Tale sfasamento temporale non consente di controllare adeguatamente il fenomeno, se non a seguito di un attento monitoraggio, a tutt'oggi quasi completamente assente, essendosi la R.G.S. limitata a rilevare le riassegnazioni alla spesa ammontanti per il 2008 a 9.360,7 milioni in assenza di limiti imposti dalla legge finanziaria (erano rispettivamente 7.143,5 e 5.388 milioni nel 2007 e 2006).

Riguardo alle entrate eventuali e diverse – che per il solo Titolo II sono stimabili per il 2008 in 1.920 milioni di accertamenti e 1.690 di riscossioni di competenza, leggermente diminuite rispetto al 2007 quando erano rispettivamente pari a 2.139 milioni di accertamenti e 2.041 di riscossioni di competenza, e tornate in linea con il 2006 quando erano rispettivamente pari a 1.923 milioni di accertamenti e 1.817 di riscossioni di competenza (comunque decisamente ridimensionate rispetto al 2005 quando ammontavano a 3.086 e 3.055 milioni) – è emerso dalle indagini svolte e dalle istruttorie condotte ai fini dell'esame di questo, come dei precedenti rendiconti, che le Amministrazioni responsabili hanno poca conoscenza dell'incidenza delle diverse fonti di entrata e, nella maggior parte dei casi, non ne conoscono la composizione neppure in termini meramente qualitativi. Tuttavia, la R.G.S., dopo aver messo in atto un'attività di monitoraggio volta ad individuare le varie componenti del gettito complessivo del capitolo 2368 (entrate eventuali e diverse già di pertinenza dell'ex Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica) ha provveduto, per l'esercizio 2009, all'articolazione dello stesso e del cap. 2319, concernente lo stesso tipo di entrate di competenza dell'ex Ministero delle finanze. Pur apprezzando lo sforzo compiuto, si ritiene ancora troppo aggregato il contenuto degli articoli: occorrerebbe una ulteriore ripartizione del gettito con una ulteriore disaggregazione dell'articolazione mediante l'inserimento di altre voci. La R.G.S. si è, peraltro, già dichiarata disponibile ad effettuare una revisione aggiuntiva dei capitoli.

Le entrate eventuali e diverse sono, peraltro, per la quasi totalità, anche entrate riassegnabili, per le quali l'iscrizione in bilancio va quindi effettuata "per memoria". Ma con previsione zero vengono iscritte anche le entrate eventuali e diverse non riassegnabili. In ogni caso ciò, da una parte, rende praticamente impossibile le valutazioni relative al raggiungimento di obiettivi non posti, e, dall'altra, contribuisce ad inficiare la validità dei raffronti fra previsioni (per definizione sottostimate anche per l'esclusione del gettito relativo alle entrate riassegnabili

ed eventuali e diverse) e risultati di consuntivo (che ricomprendono, invece, gli introiti riferentisi alle stesse tipologie di entrate).

Solo molto parzialmente e del tutto insoddisfacentemente superato, infine, il tradizionale rilievo sull'esposizione in consuntivo delle riscossioni residui dell'anno cumulate con i versamenti di somme rimaste da versare alla fine dell'esercizio precedente derivanti dal trascinarsi, da un esercizio all'altro, di residui di versamento riferentisi ad esercizi precedenti e che, tardando a trasformarsi in versamenti, vanno ad impropriamente aggiungersi all'importo delle riscossioni degli esercizi finanziari successivi, con una sopravvalutazione, per il riscosso delle entrate finali, per un importo di 17.653 milioni di euro. Il consuntivo 2008, infatti, così come già accaduto nei tre esercizi precedenti, espone il dato delle riscossioni nette dei residui, ma non lo fa a seguito di una rilevazione contabile diretta, bensì calcolandolo come differenza fra riscossioni lorde residui e importo delle somme rimaste da versare alla fine dell'esercizio precedente. Si tratta di un metodo seguito da molti anni dalla stessa Corte per evidenziare la rilevanza delle duplicazioni connesse al cumulo delle riscossioni in conto residui, ma che, tuttavia, è inidoneo per determinare quale quota delle riscossioni residui riguardi le riscossioni dell'anno e quale, invece, si riferisca al versamento di somme rimaste da versare da esercizi precedenti.

In ragione di questa carenza, non possono essere determinati gli importi delle pendenze di versamento – corrispondenti a recuperi effettuati sulle riscossioni direttamente dagli Enti riscuotitori per aggi e spese sostenute – che restano patologicamente presenti da un anno all'altro in bilancio, in ragione della mancata regolazione contabile dal lato della spesa per l'insufficiente dotazione dei relativi capitoli.

Dalle anomalie ed incongruenze sopra richiamate – e che sono più dettagliatamente analizzate ed illustrate in appendice al presente capitolo - emergono evidenti profili di problematicità, e in ogni caso di criticità, per l'indubbio difetto di trasparenza e per le conseguenze che ne derivano dal punto di vista dell'attendibilità e dell'affidabilità del consuntivo dell'entrata.

2.3. La manovra di bilancio per il 2008

2.3.1. Dimensioni e contenuti della manovra

La manovra di bilancio per il 2008 (composta dalla legge finanziaria - legge 24 dicembre 2007, n. 244 e dal decreto legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito nella legge n. 222/2007, provvedimento collegato) prevedeva, in termini di impatto sull'indebitamento netto, un minor

gettito di 2,3 miliardi, come risultante di 4,5 miliardi di minori e 2,2 miliardi di maggiori entrate. Le imprese ed il lavoro autonomo erano interessate da interventi sia di minori che di maggiori entrate, diversamente dalle famiglie, destinatarie solo di misure di sgravio cui venivano associati effetti di riduzione del carico tributario per 3,3 miliardi.

Una caratteristica centrale della manovra in materia di entrate, era rinvenibile nel fatto che, dopo il drastico ridimensionamento già operato con le finanziarie 2006 e 2007, si agiva senza far ricorso ad introiti *una tantum*, con l'eccezione dell'imposta sostitutiva per l'esclusione agevolata dal patrimonio dell'impresa degli immobili strumentali utilizzati alla data del 30 novembre 2007. Parimenti, non erano previsti maggiori introiti da una serie di voci ritenute soggette ad alea, come è il caso dei proventi di natura volontaria da giochi e scommesse, della c.d. valorizzazione/dismissione del patrimonio e del demanio pubblico e della fiscalità ambientale.

Le misure per le quali era atteso un minor gettito comportavano una riduzione del carico tributario che, per circa il 73 per cento, riguardava le famiglie, per un ammontare di circa 3,3 miliardi per il 2008: gli interventi principali attenevano alla detrazione IRE della spesa per gli affitti (1,3 miliardi) ed alle detrazioni per la prima casa: 904 milioni per l'ICI e 388 milioni per l'IRE. Da ricordare anche la proroga delle agevolazioni per le ristrutturazioni edilizie (150 milioni), la riduzione del prelievo fiscale sul TFR (135 milioni) e le detrazioni per le famiglie con più di quattro figli (119 milioni).

Il restante 27 per cento era a beneficio del comparto delle imprese e del lavoro autonomo. In tema di semplificazione erano attesi 314 milioni di cui 207 milioni dalla misura innovativa costituita dall'introduzione di un nuovo regime fiscale per i contribuenti minimi e marginali, cui erano interessate le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni con ricavi o compensi non superiori a 30 mila euro, assenza di cessioni all'importazione e di spese per lavoro dipendente o collaboratori, nonché spese per acquisto di beni strumentali non superiori, nel triennio precedente, a 15 mila euro. Il regime fiscale si basa, tra l'altro, sull'applicazione di un'imposta sostitutiva ai fini IRE, con aliquota al 20 per cento, sulla differenza fra ricavi e costi valutati per cassa (forfettone) e comporta l'esenzione dall'IRAP.

Inoltre si introducevano compensazioni orizzontali per il lavoro autonomo e le imprese minori, con il ripristino della possibilità, ai fini della determinazione del reddito complessivo, di dedurre da questo, anziché dai relativi redditi di specie, le perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali, attraverso imprese minori in contabilità semplificata, e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni, anche attraverso società semplici ed associazioni (minor gettito atteso per 93 milioni). Infine per le Società non operative (di comodo) veniva esteso il

numero dei soggetti automaticamente esclusi dalla normativa, senza che sia necessario presentare l'interpello, e con la previsione che il direttore dell'Agenzia delle entrate possa individuare situazioni soggettive di fronte alle quali la normativa di comodo viene disapplicata (minori entrate pari a 14,2 milioni).

Era poi prevista la proroga di una serie di specifiche agevolazioni per l'agricoltura e la pesca, per un complesso di 515 milioni, fra cui: la riduzione dell'aliquota IRAP (3,75 per cento nel 2008, per convergere con quella ordinaria del 3,9 per cento a partire dal 2009) per un minor gettito di 307 milioni; la proroga al 31 dicembre 2008 delle agevolazioni fiscali previste per l'accorpamento delle proprietà coltivatrici, formazione e arrotondamento della proprietà contadina (144 milioni); le agevolazioni per le imprese che esercitano pesca costiera o in acque interne e lagunari (40 milioni); l'esenzione dalle accise per il gasolio da riscaldamento utilizzato nelle coltivazioni sotto serra (23 milioni). Ulteriori provvedimenti interessavano l'autotrasporto (190 milioni), soprattutto con la proroga delle disposizioni sulla deduzione forfetaria di spese non documentate, e incentivi fiscali, molto articolati, per il rilancio dell'industria cinematografica (circa 25 milioni). Infine, minori entrate per 168 milioni venivano stimate come effetto di un pacchetto di agevolazioni in materia di IVA anche in adeguamento alla disciplina comunitaria (detrazione IVA telefonia mobile e veicoli a motore, esenzione IVA per prestazioni effettuate nei confronti di consorzi, modifica base imponibile ed aliquote IVA).

Infine si evidenziava il drastico ridimensionamento nella reiterazione di una serie di proroghe delle agevolazioni fiscali "consolidate", in linea con la manovra 2007 che ne aveva previsto l'annullamento proprio a partire dall'esercizio 2008.

Le maggiori entrate erano attese in materia di fiscalità d'impresa, in particolare:

- dalla tassazione societaria si prevedevano 584 milioni di gettito IRES aggiuntivo, e 450 milioni dall'IVA di gruppo. Per l'IRES si trattava della disciplina del reddito d'impresa, la cui base di calcolo veniva ampliata a compensazione dell'abbattimento dell'aliquota nominale dell'imposta dal 33 per cento al 27,5 per cento, e dell'IRAP dal 4,25 al 3,9 per cento, con effetti di temporaneo aumento del prelievo nel 2008, cui si stimava seguisse una riduzione di importo analogo nel 2009 e la neutralità di gettito a partire dal 2010;
- dall'esclusione degli immobili strumentali dal patrimonio e dall'imposta sostitutiva sulle operazioni di riorganizzazione aziendale, per tutte le imprese e non solo per quelle organizzate in forma societaria, con un effetto complessivo di 112,7 milioni.

Dal contrasto all'evasione era atteso un maggior gettito di 104 milioni a seguito di misure essenzialmente legate ad una serie di assunzioni finalizzate all'aumento dei controlli delle Agenzie delle entrate e delle dogane.

Infine oltre un quarto delle maggiori entrate era riferibile ad una serie di misure varie, tra le quali le più rilevanti erano: l'incremento dell'imposta sui tabacchi (320 milioni), l'abolizione delle esenzioni sulle accise sugli oli minerali impiegati dalle Forze armate (115 milioni), la variazione del regime di riduzione dell'accisa e di compartecipazione al gettito erariale per le zone franche del Friuli (101,4 milioni).

2.3.2. Valutazioni *ex ante* della manovra

Il Dpef 2008-2011 impegnava il Governo a ridurre il carico tributario, a mano a mano che i risultati della lotta all'evasione si fossero consolidati e compatibilmente con il risanamento dei conti, nel rispetto di una serie di priorità: sgravi a favore dei redditi bassi e medi e delle famiglie numerose oltre che della prima casa; incentivazione della competitività delle imprese e dello sviluppo economico; semplificazione del sistema degli adempimenti tributari e riduzione dei relativi costi; rafforzamento del sistema di federalismo fiscale.

Con riferimento a questi obiettivi, la Corte rilevava che, nel complesso, mentre gli effetti della manovra concretamente attuata non sembravano portare nel triennio di programmazione ad una riduzione della complessiva pressione tributaria e fiscale, positiva - in termini sia di recupero di competitività rispetto agli altri Paesi europei, sia di semplificazione - appariva la riforma IRES/IRAP basata sulla contestuale riduzione delle aliquote e dell'ampliamento delle basi imponibili. Inoltre a favore della semplificazione e della riduzione degli oneri di adempimento a carico dei contribuenti, ma anche di alleggerimento della fiscalità d'impresa, si riteneva potesse giocare anche il nuovo regime per i contribuenti minimi e marginali, anche se si valutava alto il rischio che la deroga ai principi della progressività e della misurazione analitica delle basi imponibili potesse trasformarsi nell'attivazione di un nuovo facile circuito di pratiche evasive. Decisivo per scongiurare tale rischio appariva la continuazione e l'accelerazione del processo di potenziamento e di ammodernamento dell'Amministrazione.

Positivo veniva altresì considerato il complesso delle misure volte alla riduzione della pressione fiscale a carico dei lavoratori e delle famiglie ed a favore delle fasce reddituali più basse: dopo la concessione di un assegno *una tantum* di 150 euro a favore degli incapienti disposto dal collegato provvedimento d'urgenza, la Finanziaria introduceva un'ulteriore detrazione/sussidio, in sede IRE, di 1.200 euro a favore dei nuclei familiari con più di tre figli a

carico. Tenendo conto che a partire dal periodo d'imposta 2007 anche gli assegni familiari sono stati aumentati, appariva evidente il significativo aumento del sostegno strutturale alle famiglie numerose. A favore delle fasce di reddito più basse erano indirizzate anche le detrazioni, parametrata al reddito, per i canoni di affitto, anche quando non trovavano capienza nell'imposta netta. A favore delle famiglie in genere erano diretti una serie di altri interventi: l'aumento da 3.615 a 4.000 euro della misura massima degli interessi passivi sui mutui prima casa su cui calcolare lo sconto; la proroga al 2010 della detrazione del 36 per cento delle spese per la ristrutturazione dell'abitazione; la detrazione del 55 per cento per la riqualificazione energetica degli edifici, per l'installazione dei pannelli solari e per la sostituzione degli impianti di climatizzazione; la detrazione per la sostituzione dei frigoriferi e per l'acquisto di motori a elevata efficienza di energia elettrica e di inverter.

In merito all'aumento della detrazione dell'ICI sulla prima casa (dell'1,33 per mille del valore catastale dell'immobile, con un tetto massimo di 200 euro, con l'esclusione delle abitazioni di lusso, delle ville e dei castelli), la Corte aveva osservato che l'intervento presentava una serie di contro-indicazioni. Esso, infatti, rendeva più complessa l'attuazione dell'obiettivo del federalismo fiscale, ridimensionando una delle poche fonti autonome di gettito dei Comuni, che si segnalava per la sua distribuzione meno sperequata sul territorio oltre che per il minor rischio di evasione. Contrastava, inoltre, con l'obiettivo della semplificazione, comportando la necessità di effettuare trasferimenti compensativi a favore dei singoli Comuni. Infine, gli effetti redistributivi risultavano, sia pure di poco, negativi. Successivamente la legge 126/2008 (di conversione del DL n. 93/2008) ha escluso dall'imposta le unità immobiliari adibite ad abitazione principale, per un minor gettito a valere sulle entrate territoriali stimato pari a 1,7 miliardi.

In relazione agli interventi previsti per semplificare il sistema impositivo e gli adempimenti a carico dei contribuenti, il giudizio della Corte era che in alcuni casi fossero stati compiuti significativi passi in avanti, con riferimento sia all'assetto impositivo (si pensi, ad esempio, al superamento di istituti come la *thin capitalization* e il pro-rata patrimoniale); sia all'assetto contabile aziendale (si pensi, in particolare, all'eliminazione delle deduzioni extracontabili).

Per ciò che riguarda il contrasto dell'evasione, secondo il Dpef 2008-2011 l'azione avrebbe dovuto proseguire lungo tre principali direttrici: l'ampliamento e una maggiore integrazione tra le diverse banche dati esistenti; la riorganizzazione dell'anagrafe tributaria in funzione del singolo contribuente e non più delle diverse imposte; l'aumento della probabilità effettiva che gli evasori siano sottoposti a controlli ed accertamenti. In proposito va ricordato

che, anche se senza riflessi sulle aspettative di maggior gettito, la Finanziaria 2008 assegnava al contrasto all'evasione un ruolo determinante nell'acquisizione di un extragettito da destinare a finalità redistributive (art. 1, comma 4) sulla base di una serie di specifici interventi che apparivano congruenti sia con gli obiettivi del Dpef, sia con la strategia di contrasto dell'evasione portata avanti negli ultimi anni e fondata su tre pilastri: il fermo diniego di nuovi condoni, l'aggiornamento degli studi di settore, l'intensificazione ed il miglioramento dell'attività di accertamento grazie alla riorganizzazione ed al potenziamento dell'Amministrazione.

Tuttavia la Corte aveva evidenziato la possibilità che l'impostazione strategica rischiasse di essere contraddetta da altri segnali interni ed esterni alla manovra finanziaria, come per gli studi di settore che, già nel corso del 2007, per una serie di innovazioni introdotte, avevano perso qualsiasi automatismo ai fini dell'accertamento. Per di più con la Finanziaria 2008 si prevedeva che, ai fini dell'accertamento, ricadesse sull'Agenzia delle entrate l'onere della prova per avvalorare l'attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dagli indicatori di normalità economica (INE). Peraltro la stessa Agenzia delle entrate, con la circolare n. 5/E/2008, aveva riconosciuto che non solo gli indicatori di normalità economica, ma gli stessi studi di settore, anche per la parte non influenzata dagli INE, rappresentano una presunzione semplice, dotata sì dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza, ma che, tuttavia, possono legittimare l'accertamento solo con l'apporto di ulteriori elementi che l'Ufficio dovrà acquisire e far valere in contraddittorio con il contribuente.

2.3.3. Valutazioni a consuntivo

Anche quest'anno va sottolineato come la verifica del conseguimento o meno degli obiettivi di finanza pubblica sia resa problematica dal fatto che, diversamente da quanto avviene in sede previsionale, a consuntivo non viene formalmente e sistematicamente reso disponibile da parte della R.G.S. un prospetto di quantificazione degli effetti di gettito di ciascuno dei singoli interventi, o quanto meno di quelli principali, introdotti con i provvedimenti della manovra finanziaria di fine anno, rilevando e verificando *ex post* i risultati stimati *ex ante*.

In realtà, allo stato attuale, per la maggior parte dei provvedimenti manca allo stesso Dipartimento delle finanze la possibilità di rilevare direttamente i risultati a consuntivo. La validità di un'analisi *ex post* è, infatti, strettamente correlata alla natura delle informazioni disponibili al momento della verifica e, da questo punto di vista, si possono sostanzialmente ravvisare tre diversi casi:

1) presenza di specifici codici tributo e/o capitoli di bilancio. Si tratta del caso più favorevole: la verifica dei risultati del provvedimento oggetto di analisi è infatti diretta ed immediata;

2) presenza di un apposito campo nelle dichiarazioni fiscali. Anche in questo caso è possibile ottenere un valido riscontro delle stime effettuate *ex ante*. Le informazioni, tuttavia, saranno disponibili solo in un periodo successivo a quello del versamento: è necessaria, infatti, l'elaborazione delle dichiarazioni presentate;

3) esistenza di nuove informazioni che, pur essendo correlate al provvedimento oggetto di analisi (ad esempio, andamento del gettito complessivo, informazioni aggiornate dei dati utilizzati nella stima del provvedimento), non lo sono in modo univoco e non conducono, pertanto, in modo diretto alla determinazione dei suoi risultati. In questi casi, il confronto diventa più laborioso ed il risultato presenta un minor grado di certezza, dovendo necessariamente consistere nel confronto tra due stime, anche se quella a consuntivo risulta comunque più affidabile di quella a preventivo proprio per la disponibilità di informazioni sull'andamento effettivo del gettito.

Pertanto, l'analisi *ex post* degli effetti di gettito erariale di misure tributarie non può essere, per sua natura, in ogni caso completa e definitiva. Ciò non toglie tuttavia che l'Amministrazione non possa e non debba meglio organizzarsi – istituendo appositi capitoli e codici tributo, opportunamente valorizzando le informazioni rilevabili dagli F24, accelerando l'elaborazione dei dati delle dichiarazioni, ecc. – per poter rilevare *ex post* i risultati dei provvedimenti adottati e delle azioni svolte. E ciò, ovviamente, non solo e non tanto per rispondere alle richieste istruttorie della Corte, ma anche e soprattutto, per poter essa stessa disporre delle informazioni necessarie per sistematicamente valutare l'efficacia delle misure adottate e procedere agli opportuni aggiustamenti. Va naturalmente tenuto anche conto della necessità di non comportare costi sproporzionati per l'amministrazione ed oneri di adempimento irragionevoli a carico dei contribuenti. A tal proposito, però, va lamentato che più di una volta, in luogo di prevedere nuovi meccanismi non onerosi di monitoraggio, si è piuttosto proceduto ad impropri accorpamenti di informazioni, senza che ciò, peraltro, abbia prodotto né maggiore semplificazione, né riduzione di costi.

Relativamente ai provvedimenti di natura fiscale contenuti nella Finanziaria 2008, né il Dipartimento, né la Corte hanno, quindi, potuto effettuare un'analisi esaustiva, sia per l'assenza di codici tributo diretti assegnati a tutte le misure, sia perché le dichiarazioni fiscali del 2008 non sono ancora disponibili, né lo saranno ancora per molto tempo.

Nonostante queste difficoltà e queste limitazioni, come già negli scorsi anni, si è tentato di effettuare a consuntivo una verifica del grado di conseguimento degli obiettivi della manovra di bilancio per il 2008, attraverso l'esame dei dati del Rendiconto generale dello Stato e con l'apporto del Dipartimento delle finanze che ha fornito i risultati di una serie di analisi appositamente condotte sugli effetti verificati *ex post* di variazione del gettito erariale per circa un terzo (18) delle 59 misure di entrata contenute nella manovra.

Il prospetto che segue evidenzia, in sintesi, i risultati della verifica nell'ambito della quale le misure introdotte dalla manovra 2008 sono state ripartite in tre gruppi:

- 1) il primo (comprendente 18 misure) è relativo a quanto verificato sulla base del consuntivo o con dati e/o stime del Dipartimento delle finanze. Questo insieme per il maggior gettito atteso rappresentava il 25,8 per cento della manovra (2.216 milioni) e rappresenta il 48,3 per cento di quanto verificato a consuntivo (1.535,4 milioni); per il minor gettito le due quote sono, rispettivamente, il 43,6 per cento (1.973 milioni) ed il 28,2 per cento (1.002 milioni); a questo proposito va detto che per la manovra 2007 gli elementi informativi forniti dal Dipartimento finanze avevano consentito di verificare il 42,8 per cento del maggior gettito e il 59,4 per cento delle minori entrate previste *ex ante*: la spiegazione va sicuramente trovata anche nella più agevole possibilità di monitorare i provvedimenti della manovra, ma resta il fatto che non sembra essersi accresciuta la capacità di riscontro *ex post* dell'Amministrazione;
- 2) il secondo (8 misure) si riferisce agli effetti della manovra considerati quantificati oggettivamente, ma rappresenta una quota molto limitata: l'1,5 per cento per le maggiori entrate (34 milioni) e poco meno del 15 per cento per i minori introiti attesi (656 milioni);
- 3) il terzo insieme comprende i 33 interventi per i quali non è stato possibile procedere a verifica. Per le maggiori entrate (1.611 milioni) derivanti dalla manovra si concentra in questa voce il 72,7 per cento della stima iniziale, che si ridimensiona al 50,6 per cento a consuntivo, mentre per le misure con effetto previsto di minor gettito (1900 milioni) si passa dal 41,9 per cento della stima iniziale al 53,4 per cento a consuntivo.