

- l'opportunità di contenere l'eccessiva pressione fiscale onde prevenire le negative implicazioni (in termini di equità e di efficienza) di ulteriori aumenti;
- la necessità di rafforzare la lotta all'evasione fiscale, anche aggiungendo il federalismo fiscale agli istituti e ai meccanismi esistenti;
- la constatazione secondo cui il previsto ridimensionamento della crescita economica e la tendenza alla riduzione delle entrate tributarie offriva, comunque, margini per un'imposizione aggiuntiva e perequativa sui "guadagni di congiuntura" e su meccanismi eccessivamente premiali.

Le diverse "tappe" attraverso cui – dal DL n. 112/2008 al DL n. 78/2009 - si è sviluppato l'iter legislativo che ha dato contenuto a tali enunciazioni, hanno offerto alla Corte l'occasione per esprimere le proprie valutazioni in ordine alla natura, ai contenuti e alle implicazioni dei provvedimenti adottati, nonché alle quantificazioni operate.

In particolare, veniva segnalata la novità di una manovra in cui, invertendo una tendenza manifestatasi nel triennio precedente, finivano per ritrovare spazio misure *una tantum*: il ricorso a prelievi sostitutivi (relativamente all'adeguamento ai principi contabili IAS e alla rivalutazione degli immobili delle imprese) e straordinari (Robin tax e dintorni) spiegava gran parte delle maggiori entrate nette ascritte al DL n. 112/2008 (circa il 50 per cento) e al DL n. 185/2008 (quasi il 90 per cento). E la crescente attenzione verso fonti di gettito straordinarie risultava accentuata dal peso assegnato a forme di prelievo soggette ad alea (proventi da giochi e scommesse) ovvero a scelte opportunistiche dei contribuenti (scudo fiscale).

Erano inoltre evidenziati i rischi e le incertezze legati all'introduzione di un extraprelievo (la "Robin tax"), nella considerazione che, pur giustificato da fattori contingenti, si configurava come un inasprimento di tassazione a carico di uno specifico segmento imprenditoriale: ciò che rendeva concreto il rischio che il maggior prelievo potesse essere traslato sui consumatori.

Erano, infine, accolte con favore le misure dirette al contrasto dell'evasione e delle frodi, per la centralità che per la prima volta era attribuita agli effetti attesi da un'articolata e mirata gestione strategica dell'attività di controllo.

Qualche riserva, tuttavia, veniva nutrita sulla consistente quantificazione degli effetti di maggior gettito atteso. In proposito, la Corte sottolineava la coesistenza di due diversi "indirizzi" nella valutazione degli effetti delle misure poste in essere, a seconda che si trattasse di "semplificazioni" del rapporto fisco-contribuenti, per le quali non venivano previste ricadute di gettito, o di misure dirette ad assicurare (potenziando i controlli e il sistema di riscossione) un recupero di base imponibile sottratta a tassazione, per le quali, invece, si quantificavano effetti di gettito.

Le misure del primo tipo intervenivano pesantemente sul sistema dei c.d. “obblighi strumentali”, quelli cioè finalizzati a supportare l’azione di contrasto all’evasione, con l’abrogazione: a) dell’obbligo degli elenchi clienti e fornitori Iva; b) dell’obbligo di incassare i compensi professionali e da lavoro autonomo mediante strumenti finanziari “tracciabili”; c) dell’obbligo di tenere un conto corrente bancario o postale per l’esercizio dell’attività professionale; d) delle misure che subordinavano ad un controllo preventivo le compensazioni superiori a 10 mila euro. Ciononostante, gli effetti finanziari (di minor gettito) di tali interventi non venivano valutati in sede di Relazione tecnica.

Opposto l’indirizzo per le misure anti-evasione, i cui effetti di gettito venivano, invece, puntualmente quantificati in circa 2,5 miliardi per il 2009, per effetto sia del rafforzamento della tradizionale attività di controllo e di riscossione, sia dell’individuazione di “nuove” modalità di confronto fra il fisco e i contribuenti (estensione accertamento con adesione, tutoraggio sulle imprese di grandissime dimensioni). E questo nonostante talune criticità che la Corte riteneva opportuno sottolineare, con particolare riferimento a:

- il piano straordinario di controlli finalizzato all’accertamento sintetico, posto che la prevista accelerazione dei controlli (62.500 nel triennio 2009-11, dodici volte quelli del 2007) e i significativi risultati attesi (980 milioni, dieci volte quelli del 2007) si confrontavano con l’inadeguatezza metodologica di uno strumento operativo (il c.d. redditometro) che aveva mantenuta inalterata la propria ossatura nel tempo, in contrasto con le esigenze di revisione ripetutamente emerse nel corso dell’ultimo quindicennio;
- il c.d. tutoraggio nei confronti delle imprese di grandi dimensioni, nella considerazione che negli ultimi anni i controlli nei confronti dei grandi contribuenti erano già andati aumentando, per cui le maggiori entrate attese da tale affatto nuova attività apparivano piuttosto incerte, sia in termini di effettivi incrementi di recupero, sia in termini di incremento di *compliance*. Né appariva ipotizzabile che l’annunciata ridefinizione delle competenze all’interno dell’Agenzia delle entrate, con la costituzione degli uffici provinciali ed il ruolo meno direttivo e più operativo delle direzioni regionali, potesse fare la differenza;
- le nuove norme in materia di crediti di imposta da utilizzare in compensazione, nella considerazione che l’abbandono di un controllo preventivo a favore di un potenziamento dell’attività di controllo successivo (scelta di indubbia portata semplificatrice) non appare sempre idonea a contrastare i comportamenti di tipo fraudolento con i quali viene preordinata anche l’insolvenza.

Gli avvenimenti più recenti – si pensi all’obiettivo implicito nelle specifiche misure introdotte dal DL n. 78/2010 di rendere più efficaci ed incisivi l’impalcatura dell’accertamento

sinтетico e la regolazione della compensazione dei crediti d'imposta - riportano in primo piano le perplessità a suo tempo avanzate dalla Corte in ordine alle stime di maggior gettito associato a taluni dei provvedimenti di contrasto all'evasione varati con la manovra 2009.

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 buona 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 alle misure di natura fiscale contenute nei cinque provvedimenti su cui risulta distribuita la manovra 2009 (legge n. 133/2008, di conversione del DL 112/2008; legge n. 203/2008, legge finanziaria 2009; legge n. 2/2009, di conversione del DL 185/2008; legge n. 33/2009, di conversione del DL n. 5/2009; legge n. 102/2009, di conversione del DL 78/2009), 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 2009 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 2009, 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 quarto (22) delle 97 misure di entrata contenute nella manovra.

Il prospetto che segue evidenzia, in sintesi, i risultati della verifica nell'ambito della quale tali misure sono state ripartite in tre gruppi:

- 1) il primo (comprendente 22 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 62,7 per cento della manovra (13.718 milioni) e rappresenta il 70,2 per cento di quanto verificato a consuntivo (17.175,5 milioni); per il minor gettito le due quote sono, rispettivamente, il 49,2 per cento (4.737 milioni) ed il 53,1 per cento (5.126,8 milioni). Il confronto con la manovra 2008 (quando gli elementi informativi forniti dal Dipartimento finanze avevano consentito di verificare il 25,8 per cento del maggior gettito e il 43,6 per cento delle minori entrate previste *ex ante*) sembra testimoniare di un'accresciuta capacità di riscontro *ex post* dell'Amministrazione, favorita,

probabilmente, dalla concentrazione del peso della manovra 2009 in poche delle 97 misure adottate;

- 2) il secondo (14 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 (200 milioni) e poco più del 17 per cento per i minori introiti attesi (819 milioni);
- 3) il terzo insieme, infine, comprende i 61 interventi per i quali non è stato possibile procedere a verifica. Per le maggiori entrate (4.915 milioni) derivanti dalla manovra si concentra in questa voce quasi il 36 per cento della stima iniziale, che si ridimensiona al 28,6 per cento a consuntivo, mentre per le misure con effetto previsto di minor gettito (1.585 milioni) si passa dal 33,5 per cento della stima iniziale al 30,9 per cento a consuntivo.

TAVOLA 2

MANOVRA 2009: VERIFICA EX POST INTERVENTI CON EFFETTO
SULL'INDEBITAMENTO NETTO DELLA P.A. SULLE ENTRATE

(milioni di euro)

Interventi	Manovra 2009		Consuntivo	
	importo	%	importo	%
Con maggior gettito atteso				
verificato da consuntivo	8.602,6	62,7	12.060,0	70,2
oggettivamente quantificato <i>ex ante</i>	200,0	1,5	200,0	1,2
non verificabile a consuntivo e non oggettivamente quantificabile	4.915,5	35,8	4.915,5	28,6
Totale	13.718,1	100,0	17.175,5	100,0
Con minor gettito atteso				
verificato da consuntivo	2.332,2	49,2	2.722,3	53,1
oggettivamente quantificato <i>ex ante</i>	818,9	17,3	818,9	16,0
non verificabile a consuntivo e non oggettivamente quantificabile	1.585,6	33,5	1.585,6	30,9
Totale	4.736,7	100,0	5.126,8	100,0
Effetto netto	8.981,4		12.048,7	

Fonte: elaborazioni Corte dei conti su dati R.G.S., Sistema informativo R.G.S.-Cdc, e Dipartimento finanze.

La verifica a consuntivo è stata possibile per una serie di misure cui la manovra di bilancio associava una previsione di minori entrate per 2.332 milioni (pari al 49,2 per cento del totale stimato di 4.737 milioni) e di maggior gettito per 8603 milioni (pari al 62,7 per cento del totale stimato di 13.718 milioni). Il risultato della verifica per questo sottoinsieme di misure porta ad evidenziare un apprezzabile aumento (a 2.722 milioni) delle minori entrate originariamente previste e, soprattutto, un'eccezionale lievitazione delle maggiori entrate conseguite (oltre il 40 per cento per cento rispetto alle previsioni). Ne consegue che, almeno per questo segmento di misure, la politica tributaria ha finto per accentuare il proprio carattere restrittivo in misura significativa: dai 6,3 miliardi stimati in sede di previsione ai 9,3 miliardi conseguiti a consuntivo.

I circa 3 miliardi di drenaggio registrati nel passaggio dalle previsioni al consuntivo si sono concentrati quasi esclusivamente sulle imprese, anche se con un'azione redistributiva del tutto imprevedibile, almeno per quanto riguarda gli obiettivi originari della politica fiscale. La prima, imprevista, azione redistributiva si è manifestata all'ombra delle principali misure che avevano animato il DL 112/2008. La "delusione" riservata a consuntivo dell'extraprelievo Ires sul settore energetico (quasi 1 miliardo in meno di gettito rispetto alle previsioni) è risultata solo parzialmente compensata (per circa 600 milioni) dall'inatteso maggior gettito proveniente dalle nuove misure riguardanti la deducibilità degli interessi passivi per banche e assicurazioni e la svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti. A consuntivo, dunque, si registra uno spostamento di prelievo dal settore energetico a quello finanziario.

Ma il maggior prelievo, rispetto alle previsioni, che contraddistingue la manovra 2009 ha origine soprattutto in due misure recate dal DL 185/2008 e riguarda ancora le imprese. Si tratta dell'esplosione di gettito scaturita da misure straordinarie quali l'imposta sostitutiva legata alla rivalutazione degli immobili delle imprese (con un gettito quadruplicato rispetto alle attese, da 308 a circa 1300 milioni) e il prelievo correlato all'adeguamento alle regole contabili IAS (più che raddoppiate le previsioni di gettito (da 2,5 a 5,3 miliardi). Questi esiti potrebbero apparire confliggenti con le finalità assegnate al DL 185/2008 (intestato a "Misure urgenti per il sostegno di famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per disegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale"). E tuttavia, non può ignorarsi che il gettito incrementale che la manovra 2009 ha scaricato sul mondo delle imprese è associabile a scelte di convenienza delle medesime, è irripetibile e determinerà come conseguenza una riduzione di entrate negli anni futuri. Piuttosto, anche per il 2009 suscita perplessità l'entità estremamente modesta delle previsioni di maggior gettito contenute nella Relazione tecnica, evidentemente formulate sulla base di una valutazione inadeguata delle reazioni di comportamento dei contribuenti.

Minori incertezze circondano le differenze di gettito che, nel passaggio da previsione a consuntivo, interessano le famiglie. Si tratta, in questo caso, essenzialmente degli effetti di tre misure che, per un verso, hanno peggiorato (per circa 500 milioni) il livello delle minori entrate (la detrazione d'imposta per il risparmio energetico e la detassazione della componente di salario legata alla produttività) e, per altro verso, hanno sospinto, fin quasi a raddoppiarle, le maggiori entrate che il DL 5/2009 faceva derivare dalla proroga degli incentivi legati alla rottamazione delle autovetture. Anche il maggior gettito proveniente dalle famiglie, insomma, presenta un legame con la decisione del contribuente di cogliere un'opportunità, un vantaggio, prospettato da norme agevolatrici.

La verifica a consuntivo degli effetti della manovra ha riguardato, come si è detto, solo una parte della variazione di gettito atteso. C'è tuttavia una componente, ancorché limitata, della

stessa manovra, le cui previsioni, indipendentemente dalla verifica a consuntivo, sono da considerarsi praticamente scontate, per il fatto che consistono nell'applicare automatismi o nel variare alcune deduzioni.

Per quanto riguarda le minori entrate, il peso di questa componente risulta più elevato del passato: è pari, in termini assoluti, a 819 milioni, ed incide per il 17,3 per cento sul totale delle originarie previsioni della manovra. Per quanto riguarda le maggiori entrate, gli stessi valori sono rispettivamente pari a 200 milioni ed all'1,5 per cento.

Il grado di "automatismo" implicito in tali previsioni di gettito si rivela particolarmente elevato per le misure che comportano una riduzione del prelievo sulle persone fisiche (detassazione produttività forze dell'ordine), ovvero che riconoscono forme di deduzione forfetaria (all'autotrasporto) o che, infine, siano il riflesso di provvedimenti agevolmente intercettabili sulla scorta delle risultanze dell'Anagrafe tributaria e delle informazioni provenienti dai sostituti d'imposta (tramite il modello 770).

TAVOLA 3

MANOVRA 2009: INTERVENTI CON GETTITO OGGETTIVAMENTE QUANTIFICATO EX ANTE
EFFETTI SULL'INDEBITAMENTO NETTO DELLA P.A.

(milioni di euro)

		importo
Interventi con minori entrate attese		
LF 2009	Deduzione forfetaria autotrasporto IRPEF	101,0
LF 2009	Deduzione forfetaria autotrasporto IRAP	19,0
LF 2009	Riduzione aliquota accisa gas metano ad usi industriali	60,0
LF 2009	Accisa Gasolio GPL riscaldamento zone montane	51,9
DL 78/2009	Recupero tributi e contributi previdenziali sospesi sisma Abruzzo	203,0
DL 78/2009	Recupero tributi e contributi previdenziali sospesi sisma Abruzzo - Irap e addizionali	60,3
DL 78/2009	Recupero tributi e contributi previdenziali sospesi sisma Abruzzo - tributi locali	9,7
DL 78/2009	Recupero tributi e contributi previdenziali sospesi sisma Abruzzo - tributi locali	240,0
DL 5/2009	Autotrasporto - Aumento limite massimo riduzione premi INAIL	11,0
DL 185/08	Detassazione c. produttività - FFAA, CCPP, VVF	60,0
DL 185/08	ONLUS Imposta catastale fissa	3,0
	Totale	818,9
Interventi con maggiori entrate attese		
DL 112/2008	Imposta di registro contratti di locazione immobiliare	10,0
DL 78/2009	versamento entrata risorse ex DL 185/08 art 19 fondo occupazione (1.60)	100,0
DL 78/2009	Acquisizione Una tantum 500 euro (60% da destinare al bilancio INPS) (1.021)	90,0
	Totale	200,0
Effetto complessivo: minori entrate		618,9

Fonte: MEF - R.G.S.

Gli interventi non verificabili a consuntivo e non univocamente ed oggettivamente calcolabili *ex ante* sono, come si è anticipato, la componente più numerosa (quasi i due terzi, 61 sui 97 della manovra complessiva) e rappresentano una quota rilevante, pari a 1.586 milioni per le minori entrate (33,5 per cento) ed a 4.916 milioni per le maggiori entrate (quasi il 36 per

cento). Si tratta pertanto di una componente le cui effettive variazioni di gettito a consuntivo riuscirebbero ad incidere, in misura anche sensibile, sull'ordine di grandezza dei risultati complessivi.

Per tale motivo si è ritenuto opportuno andare oltre le evidenze dell'analisi *ex post* per cercare di distinguere gli interventi per i quali ogni valutazione di consuntivo resta del tutto preclusa, da quelli in cui l'incertezza della verifica sfuma, con diversa intensità, fino a confondersi con i rischi di una sottostima del minore o maggiore gettito atteso. E' stato così possibile operare una classificazione degli interventi censiti in tre livelli (*Alto, Medio e Basso*), a seconda del diverso grado di "non verificabilità" e "non quantificabilità".

TAVOLA 4

MANOVRA 2009: INTERVENTI CON GETTITO NON VERIFICABILE A CONSUNTIVO
E NON OGGETTIVAMENTE QUANTIFICABILE: CLASSIFICAZIONE PER LIVELLI DI INCERTEZZA
(milioni di euro)

Livello Alto		
Effetto su indebitamento	numero	importo
Minore entrata	6	1.247,6
Maggiore entrata	15	2.318,0
Saldo		1.070,4
Livello Medio		
Effetto su indebitamento	numero	importo
Minore entrata	3	145,5
Maggiore entrata	17	2.241,0
Saldo		2.095,5
Livello Basso		
Effetto su indebitamento	numero	importo
Minore entrata	12	192,5
Maggiore entrata	8	356,5
Saldo		164,0
In complesso		
Effetto su indebitamento	numero	importo
Minore entrata	21	1.585,6
Maggiore entrata	40	4.915,5
Saldo		3.329,9

Fonte: elaborazioni Corte dei conti su dati MEF – R.G.S.

I risultati di questo esercizio consentono, innanzitutto, di verificare una distribuzione pressoché uniforme del numero degli interventi fra i tre diversi livelli d'incertezza. Se, invece, si guarda alle loro dimensioni, emerge che le misure più significative (sia quanto a minori che a maggiori entrate attese) si concentrano nel livello d'incertezza alto. Per contro, gli interventi che denotano un più ridotto grado d'incertezza nella verifica dei risultati presentano, nell'insieme, le dimensioni più contenute ed incidono in misura solo marginale sull'indebitamento netto.

Il prospetto che segue riporta nello specifico gli interventi classificati rispetto ai tre livelli *Alto, Medio e Basso*.

XVI LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

TAVOLA 5

MANOVRA 2009: INTERVENTI NON VERIFICABILI A CONSUNTIVO - STIME RT

(milioni di euro)

	Minori entrate	1.585,6	Livello
DL 112/08	Fondo proroga agevolazioni fiscali	900,0	A
DL 112/08	Iva: detraibilità prestazioni alberghiere e ristorazione	147,0	A
DL 5/09	Disposizione sui distretti (con tetto di 10 mln per il 2009 e 50 mln dal 2010)	10,0	A
DL 5/09	Autotrasporto - INAIL	0,5	A
DL 185/08	Differimento esigibilità Iva (Iva di cassa)	188,0	A
DL 185/08	Microprogetti di interesse locale	2,1	A
	Totale	1.247,6	
LF 2009	Esenzione imposte terremoto Belice	2,0	B
LF 2009	Proroga agevolazioni per il riordino IPAB	2,0	B
LF 2009	A agevolazioni su gasolio e gpl per riscaldamento impiegato nelle frazioni parzialmente non metanizzate-zona climatica E	18,1	B
LF 2009	Esenzione accise gasolio riscaldamento serra	23,1	B
LF 2009	Autotrasporto- indennità e deduzione forfetaria trasferte	25,0	B
LF 2009	Autotrasporto- esclusione straordinario dal reddito imponibile	25,5	B
LF 2009	Esonero contributivo pesca	40,8	B
DL 112/08	Start up - Minore tassazione plusvalenze cessione partecipazioni	43,0	B
DL 112/08	Contratti occasionali di tipo accessorio	2,0	B
DL 112/08	Minor gettito da tassazione interessi cooperative e consorzi <50 addetti	1,4	B
DL 112/08	Detassazione lavoro straordinario trasportatori	4,8	B
DL 112/08	Indennità e deduzioni trasferte trasportatori	4,8	B
	Totale	192,5	
DL 185/08	Sospensione sovrapprezzi pedaggi - minori entrate ANAS	87,0	M
DL 185/08	Interventi eventi sismici - contributi	35,0	M
DL 185/08	Interventi eventi sismici - imposte	23,5	M
	Totale	145,5	
	Maggiori entrate	4.915,5	Livello
DL 112/08	Abolizione divieto di cumulo pensione-lavoro	100,0	A
DL 112/08	Disposizioni in materia contributiva	133,0	A
DL 112/08	Stock options - Abolizione di agevolazioni	8,0	A
DL 112/08	Contrasto alla frodi in materia di Iva	110,0	A
DL 112/08	Piano Straordinario di controlli finalizzati all'accertamento sintetico	170,0	A
DL 112/08	Contrasto all'evasione fiscale derivante dalle estero-residenze fittizie delle persone fisiche	50,0	A
DL 112/08	Semplificazione nella gestione dei rapporti tributari - Adesione ai verbali di constatazione	83,0	A
DL 112/08	Riscossione: soppressione delle garanzie per rateazione di importi iscritti a ruolo	100,0	A
DL 78/09	Detassazione degli investimenti in macchinari	160,0	A
DL 78/09	Incremento compensaz. crediti fiscali	200,0	A
DL 78/09	Pignoramento presso terzi – Obbligo ritenuta sulle somme liquidate dal terzo	174,0	A
DL 5/09	Minori rimborsi (controlli fiscali)	10,0	A
DL 185/08	Istituzione del "tutoraggio" per le imprese di grandissima dimensione	120,0	A
DL 185/08	IPSE	750,0	A
DL 185/08	Controllo sui circoli privati	150,0	A
	Totale	2.318,0	
DL 78/09	Maggiori entrate contributive INPS	130,0	B
DL 78/09	40% da acquisire all'entrata a copertura del fabbisogno SSN	60,0	B
DL 5/09	Utilizzo residui assunzioni MEF - versam. a copertura art 1,c.5	3,8	B
DL 5/09	Utilizzo residui assunzioni MEF - versam. a copertura art 7 c. 1-quater	1,2	B
DL 5/09	Fondo sviluppo meccanizzazione agricoltura-quota Stato - mov.tesoreria	10,0	B
DL 5/09	Fondo sviluppo meccanizzazione agricoltura-quota banche - mov.tesoreria	41,5	B
DL 185/08	Indennizzi aziende commerciali in crisi	25,0	B
DL 185/08	Nuovo prelievo erariale unico (PREU)	85,0	B
	Totale	356,5	
LF 2009	Giochi e scommesse ippiche	200,0	M
LF 2009	Copertura art. 2 commi 17-18-19	90,5	M
DL 112/08	II.DD.: regime IVA delle prestazioni ausiliarie nei gruppi bancari e assicurativi	55,1	M

XVI LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

DL 112/08	Fondi Immobiliari - disposizioni tributarie riguardanti taluni fondi di investimento immobiliari	48,5	M
DL 112/08	Cooperative - elevazione della ritenuta sugli interessi corrisposti dalle cooperative di consumo ai soci	22,1	M
DL 112/08	Cooperative di Consumo e consorzi – esenzione ridotta degli utili netti annuali	23,3	M
DL 78/09	Assegnazioni di immobili da parte di cooperative edilizie	8,8	M
DL 78/09	Sostituzione della firma autografa prevista sugli atti di liquidazione, accertamento e riscossione prodotti da sistemi informativi automatizzati con indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto	50,4	M
DL 78/09	Giochi	500,0	M
DL 5/09	Detrazione dall'irpef 20% per i mobili e elettrodomestici acquistati collegata ad una ristrutturazione dell'abitazione in 10 anni (fino al 31 dicembre 2009). Limite 10.000 euro	43,2	M
DL 5/09	Modifiche norma rivalutazione beni strumentali (riconoscimento fiscale maggior valore dal 5° esercizio successivo)	4,3	M
DL 5/09	Disposizioni antielusivie IAS	200,0	M
DL 185/08	Modifiche al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - adesione all'invito al contraddittorio	145,8	M
DL 185/08	Misure di impulso dell'utilizzo di strumenti per la tutela dei crediti tributari	225,0	M
DL 185/08	Modalità di recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione e sanzioni applicabili	110,0	M
DL 185/08	Iva servizi televisivi	214,0	M
DL 185/08	Potenziamento riscossione	300,0	M
	Totale	2.241,0	

Fra gli interventi ad alto livello di non verificabilità classificati nelle minori entrate rientrano misure agevolative la cui quantificazione riflette l'incertezza di variabili che sono in larga parte riconducibili a decisioni e reazioni di comportamento dei contribuenti: è il caso dei 900 milioni ascriviti al Fondo proroga agevolazioni fiscali, ma anche dei 188 milioni previsti a fronte del differimento dell'esigibilità dell'Iva (*Iva di cassa*).

Ma è fra le maggiori entrate che si annidano le più elevate difficoltà di pervenire ad un riscontro degli effetti di gettito attesi. La componente più significativa è costituita dal maggior gettito (poco più di 1 miliardo) associato a un insieme di misure finalizzate a potenziare e ad accelerare la riscossione ed a favorire l'*escussione delle garanzie prestate a favore della P.A.*. In particolare, l'ingente recupero di gettito atteso da quest'ultima misura (700 milioni), a fronte dello stock di crediti vantati dalla P.A., ha indotto a suo tempo la Corte a richiamare le incertezze emergenti dalle stime della RT: sia con riferimento all'assenza di precise indicazioni in ordine alla distribuzione temporale e all'entità degli importi dei crediti; sia a proposito di un approccio metodologico in cui non era chiaro se la stima degli effetti di gettito tenesse conto del fatto che - almeno in parte - all'anticipazione della riscossione delle somme spettanti indotta dalla norma corrisponderà una riduzione negli anni successivi. In tali ipotesi, infatti, l'effetto della disposizione si limiterebbe ad essere quello di un mero anticipo della riscossione di somme che, peraltro, dovrebbero risultare già contabilizzate in bilancio, trattandosi di crediti già maturati. Da ciò la necessità, sottolineata dalla Corte, di apprestare una specifica attività di monitoraggio per seguire gli effetti che saranno prodotti dal provvedimento.

Un secondo gruppo di misure cui sono associate maggiori entrate dall'esito altamente incerto (circa 350 milioni, in complesso) interessa da vicino le imprese e le famiglie

(detassazione degli investimenti in macchinari, abolizione del divieto di cumulo pensione-lavoro, adesione ai verbali di costatazione). Si tratta di interventi accomunati dall'ipotesi (forte e, in ogni caso, difficile da verificare) che sia sufficiente prospettare un'agevolazione per acquisire (anticipare) maggiori entrate o per innescare un circolo virtuoso che conduca a una crescita dell'imponibile e del gettito.

Il terzo gruppo di misure è quello più incerto per definizione, riguardando maggiori entrate (oltre 700 milioni nell'insieme) attese dall'intensificazione dell'attività di controllo (sulle imprese di grandi dimensioni, sui circoli privati, sui rimborsi, con l'impiego dell'accertamento sintetico) ovvero dall'estensione di meccanismi di conflitto d'interesse (ritenuta sulle somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi). In materia la Corte ha ripetutamente espresso riserve e perplessità: sia in considerazione di precedenti esperienze non propriamente positive (controlli sulle grandi imprese, accertamento sintetico), sia nella considerazione dei limiti che contraddistinguono la realizzabilità di forme di prelievo in larga parte dipendenti dal livello di *compliance*.

Fra le venti misure cui è stato riconosciuto un livello intermedio di non verificabilità, quelle più significative si trovano nelle maggiori entrate (2.241 milioni il gettito atteso) e, per i due terzi si concentrano in due aree: quella dei giochi (700 milioni) e quella della riscossione e della tutela dei crediti tributari (635 milioni nel complesso). Nel primo caso (giochi) si tratta di una scelta prudenziale che riflette l'oggettiva difficoltà d'identificare quote aggiuntive di gettito in un settore caratterizzato dall'arricchimento e dal sistematico rinnovo del portafoglio prodotti. Nel secondo caso, invece, i limiti a una puntuale quantificazione a consuntivo delle maggiori entrate previste discendono dall'oggettiva difficoltà di isolare lo specifico impulso fornito dalla nuova normativa all'efficientamento della riscossione e al contrasto di comportamenti che pesano negativamente sui crediti tributari.

4. Obiettivi, strumenti e risultati della lotta all'evasione

4.1. Gli obiettivi di gettito delle misure di contrasto all'evasione

All'enunciazione del Dpef 2009-2013, che individuava nel contrasto ai fenomeni di evasione e di elusione fiscale la soluzione più appropriata per recuperare gettito senza aumentare la pressione fiscale a carico dei settori rispettosi delle regole tributarie, la manovra di finanza pubblica varata fra giugno 2008 e giugno 2009 (la legge n. 133 del 2008, le leggi nn. 2 e 33 del 2009 e il più recente DL 78) ha fornito un'ampia risposta.

Il maggior gettito intestato al contrasto dell'evasione fiscale si è commisurato a poco meno di 3 miliardi di euro per il 2009, ma risulta proiettato oltre i 15 miliardi per l'insieme del

triennio 2009-2011; senza considerare gli ulteriori 2,1 miliardi di gettito di cui è accreditato per il 2012 il DL n. 78/2009.

TAVOLA 6

IL RUOLO DELLA LOTTA ALL'EVASIONE NELLA MANOVRA 2009(*)

(milioni di euro)

	2009	2010	2011	2012	2009-2012
a) maggiori entrate attese da lotta all'evasione/elusione	2.948,000	5.424,000	6.606,000	2.219,000	17.197,000
b) maggiori entrate attese dalla manovra	13.396,000	11.951,000	12.282,000	2.653,000	40.282,000
entrate da lotta a evasione in % maggiori entrate manovra (a/b)	22,0	45,4	53,8	83,6	42,7
c) effetto netto manovra: maggiori o minori entrate attese	9.212	6.781	5.982	1.757	23.732
entrate attese da lotta a evasione in % effetto netto manovra	32,0	80,0	110,4	126,3	72,5

(*) Leggi nn. 133/2008, 2/2009, 33/2009 e 102/2009.

Fonte: elaborazioni Corte dei conti su dati MEF-R.G.S.

Secondo le previsioni ufficiali, il contrasto all'evasione dovrebbe così esprimere quasi il 43 per cento delle maggiori entrate assicurate dalla manovra per il quadriennio 2009-2012. Ancora più rilevante (oltre il 72 per cento nel medesimo arco temporale) risulta tale contributo se misurato in rapporto alle maggiori entrate nette attese dalla manovra.

L'apporto della lotta all'evasione al maggior gettito atteso dalla manovra 2009 risulta peraltro crescente nel quadriennio in cui si misurano i suoi effetti: da poco meno di un quarto ad oltre l'80 per cento delle maggiori entrate; da poco meno di un terzo ad oltre il 120 per cento dell'effetto netto di cui è accreditata la manovra sul versante delle entrate. In entrambi i casi, emerge, anche sotto il profilo quantitativo, il deciso orientamento della politica fiscale a impiegare la previsione di maggior gettito da lotta all'evasione a pieno titolo come fonte sicura di entrata.

4.2. La nuova destinazione del gettito della lotta all'evasione

La manovra 2009, dunque, conferma e rafforza la tendenza, affermatasi nel corso degli ultimi anni, a promuovere al ruolo di strumento di politica economica entrate che in passato erano ritenute eventuali ed ipotetiche, da "maneggiare con cura" in sede di redazione del bilancio e di individuazione dei mezzi di copertura e destinabili a riduzione dell'indebitamento o, al più, al finanziamento di misure straordinarie ed *una tantum*.

E' ciò che è avvenuto in particolare con i proventi attesi dalla lotta all'evasione, il cui impiego in sede di bilancio ha registrato prima un ruolo di integrazione, poi quello di vera e propria supplenza, strumento straordinario di copertura della politica di bilancio; una sorta di "terza via", rispetto alla riduzione della spesa pubblica o ad espliciti aumenti del prelievo.

In diverse occasioni, la Corte ha ritenuto di dover esprimere riserve in ordine a tale evoluzione, nella considerazione che l'incertezza che naturalmente contraddistingue tali proventi suggerirebbe di prevederne la riassegnazione al finanziamento di specifiche poste di spesa (solo eventuale), come per l'aumento di detrazioni, per la riduzione del carico tributario o altro.

E tuttavia, non può escludersi che la lettura da darsi a questa evoluzione possa essere in termini positivi, nel senso che la legittimazione dei proventi della lotta all'evasione come fonte di entrata non più solo eventuale, ma a pieno titolo, va ricollegata all'effettivo realismo delle previsioni ed all'effettiva capacità gestionale di conseguire gli obiettivi iscritti in bilancio. Se così non fosse, è chiaro che le conseguenze di una simile evoluzione si presterebbero ad essere lette, invece, in chiave di duplice ambiguità: quella secondo cui ogni iniziativa di recupero di base imponibile potrebbe apparire subordinata a un'esplicita decisione della politica tributaria, come se, in assenza di tale presupposto, la lotta all'evasione dovesse risultare estranea alla gestione corrente del sistema tributario; quella, in secondo luogo, che vedrebbe nella lotta all'evasione solo una forma di copertura di bilancio più semplice e indolore, di più agevole utilizzo perché meno avversata, nella percezione che le sue ricadute sarebbero comunque a carico degli "altri".

4.3. L'azione ed i risultati dell'attività di repressione

4.3.1. L'attività di controllo

L'attività di controllo posta in essere nel 2009 dall'Agenzia delle Entrate ha fatto registrare, in termini di numerosità delle posizioni complessivamente e diversamente esaminate, una flessione dell'ordine del 13,5 per cento rispetto al 2008, segnando il livello più basso degli ultimi otto anni.

TAVOLA 7

L'ATTIVITA' DI CONTROLLO DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE – N. DI CONTROLLI EFFETTUATI

Attività	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Controlli sostanziali II.DD., Irap e Iva	674.106	480.439	291.195	228.337	369.376	419.924	494.438	642.509	711.932
di cui controlli parziali automatizzati	176.244	81.714	81.436	12.317	45.962	99.554	194.102	246.196	301.968
Controlli sui crediti di imposta (incremento occupazionale - investimenti)			853.111	101.138	23.674	9.512	4.929	1.956	589
Controlli dei crediti di imposta indebitamente utilizzati in compensazione nel mod. F24									6.753
Controlli sostanziali settore registro			26.838	47.739	55.760	56.188	56.439	56.777	56.413
Verifiche e controlli mirati nei confronti di soggetti di grandi dimensioni	278	370	638	565	607	618	2.153	2.303	601
di cui con tipologia controllo: verifica	278	370	638	565	607	618	658	521	409
Verifiche nei confronti di altri soggetti	9.150	8.854	10.666	7.761	10.177	8.714	10.222	15.006	8.824
Accessi per il controllo degli obblighi fiscali	31.287	49.102	84.212	157.887	159.584	185.342	161.675	102.367	64.475
di cui controllo dei dati da studi di settore	5.800	5.865	17.965	47.247	105.846	112.187	77.584	35.582	29.699
Controllo formale ex 36 ter d.P.R. 600/73		1.163.236	1.652.827	1.229.622	1.252.758	1.124.508	998.748	977.041	705.313
Totale	714.821	1.702.001	2.919.487	1.773.049	1.871.936	1.804.806	1.728.604	1.797.959	1.554.900

Fonte: Agenzia delle entrate.

Tale risultato, relativo all'insieme dei controlli si presta ad ulteriori valutazioni in relazione alle loro diverse tipologie. In particolare, vanno evidenziati i seguenti aspetti:

- il significativo aumento dei controlli sostanziali è quasi totalmente espressione della crescita dei controlli parziali automatizzati, che hanno proseguito un trend che li vede ormai triplicati in tre anni;
- le verifiche nei confronti di soggetti di grandi dimensioni risultano ridotti a un quarto del volume 2008, segnando un ritorno ai livelli ante 2007. E' possibile che tale "crollo" rifletta, almeno in parte, la ridefinizione di "grandi dimensioni", riservata dal 2009 ai contribuenti con fatturato non inferiore a 100 milioni di euro, secondo le indicazioni del DL n. 185/2008. E' certo, tuttavia, che una disposizione normativa che ha introdotto un tutoraggio nei confronti dei grandi contribuenti, facendone derivare grandi aspettative di maggior gettito (120 milioni per il 2009 e ben 1300 nel successivo

biennio), ha avuto come primo effetto la riduzione del numero dei controlli su un segmento molto significativo della platea dei contribuenti;

- le verifiche nei confronti di altri soggetti risultano quasi dimezzate nell'arco di un anno, con un ritorno al livello registrato nel 2006;
- di analogia portata (-40 per cento) è il calo segnato dagli accessi per il controllo degli obblighi fiscali, mentre i controlli formali si fermano a un -27,8 per cento, che, tuttavia, in cifra assoluta significa oltre 270 mila controlli in meno rispetto all'anno prima.

La riduzione del numero dei controlli va valutata in modo differenziato. La riduzione dei controlli formali 36-ter è in linea generale da valutare positivamente, in quanto dimostra una migliore capacità di incrociare le informazioni e di selezionare le posizioni da controllare. La riduzione del numero di controlli sostanziali può, viceversa, sembra mettere in luce l'evidente preoccupazione di privilegiare i controlli più remunerativi, abbandonando un'azione di presidio finalizzata alla *compliance* (controlli obblighi fiscali strumentali, verifiche).

4.3.2. Gli esiti

Gli esiti dell'attività di controllo si manifestano innanzitutto attraverso gli accertamenti che, nel 2009, hanno dato esiti positivi in poco più di 388 mila casi, con una maggiore imposta accertata (MIA) pari a circa 26 miliardi. Nonostante che le informazioni fornite dall'Agenzia risultino ancora provvisorie (a fine febbraio 2010 non erano ancora scaduti per tutti gli atti i termini per la proposizione del ricorso, ovvero per perfezionare l'adesione o l'acquiescenza) è possibile trarre alcune indicazioni circa le direzioni in cui si sviluppa la pretesa dell'erario.

In proposito, si può rilevare che:

- poco più l'1 per cento degli accertamenti è annullato per effetto dell'esercizio dell'autotutela da parte dell'ufficio;
- poco più dell'11 per cento sfocia nel contenzioso. Non è probabilmente estraneo alla scelta di tale segmento di contribuenti il livello della MIA accertata, pari mediamente a poco più di 108 mila euro, il 70 per cento in più rispetto alla MIA dei soggetti che non scelgono di impugnare l'accertamento;
- i contribuenti che optano per l'accertamento con adesione risultano gravati da una MIA media 22700 euro, pari al 20 per cento di quelli che hanno deciso di adire la commissione tributaria. La maggior imposta definitiva (MID) evidenzia un abbattimento della MIA di poco inferiore al 30 per cento;
- oltre il 35 per cento dei contribuenti che hanno optato per la procedura di adesione ha utilizzato i nuovi istituti definitivi introdotti dal DL 112/2008 (adesione al PV di constatazione) e dal DL 185/2008 (invito al contraddittorio).

TAVOLA 8

L'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO E I SUOI ESITI

(euro)

Accertamenti ordinari (compresi quelli da studi di settore) – 2009	Numero controlli	Maggior imposta accertata	Maggior imposta definita	Riscosso F24	Riscosso ruolo
Accertamenti eseguiti	402.292	25.954.247.185	5.894.355.033	1.734.451.585	1.050.255
di cui:					
con esito negativo	13.385				
con esito positivo	388.907	25.954.247.185	5.894.355.033	1.734.451.585	1.050.255
di cui:					
annullati per autotutela	4.241				
impugnati	44.552	4.820.412.477	2.821.880	142.054.919	755.607
di cui:					
<i>Conciliazione giudiziale perfezionata</i>	87	8.425.526	1.720.405	1.993.027	21.212
non impugnati	340.114	21.133.834.708	5.891.533.153	1.592.396.666	294.648
di cui:					
<i>acquiescenza (art. 15/218)</i>	53.441	392.973.090	392.973.090	478.902.698	4.478
<i>con adesione perfezionata (art. 5/218)</i>	76.902	1.751.252.110	1.230.126.889	1.101.129.687	0
di cui:					
<i>adesione art.5bis d.lgs. 218/97</i>	16.144	230.992.301	230.739.592	135.393.823	0
<i>adesione art.5 comma 1bis d.lgs. 218/97</i>	11.182	509.462.119	508.689.946	483.642.651	0

Fonte: Agenzia delle entrate - dati al 3 gennaio 2010

Uno specifico segmento dell'attività di controllo è indirizzata nei confronti dei soggetti non congrui agli studi di settore. I risultati che ne conseguono sotto il profilo dell'accertamento consentono di sottolineare i seguenti aspetti:

- una flessione del numero degli accertamenti, in linea con l'analoga riduzione del numero dei controlli, che presumibilmente sconta il ridimensionamento della valenza probatorio degli studi e un impiego come ausilio alla selezione delle posizioni da controllare, piuttosto che come forma di accertamento diretto;
- un progressivo ridimensionamento della quota di soggetti accertati che decidono per l'adesione o l'acquiescenza (dal 53,5 per cento del 2007 al 43,6 per cento del 2009), laddove la valenza di presunzione semplice ormai attribuita agli studi (dalla magistratura come dall'Agenzia delle entrate) induce a canalizzare l'accertamento lungo la via del contenzioso;
- un aumento rilevante della MIA media (quasi triplicata rispetto al 2007), a fronte di un livello e di una dinamica molto più contenuti della MID media; ciò che è all'origine della caduta del rapporto MID/MIA (dal 48,6 per cento del 2007, al 41,7 per cento del 2008, al 34,4 per cento del 2009) e del crescente abbattimento della pretesa erariale su cui può contare chi sceglie di optare per l'adesione.