

TAVOLA 9

ACCERTAMENTI NEI CONFRONTI DI SOGGETTI NON CONGRUI AGLI STUDI DI SETTORE
TRIENNIO 2007–2009

	2007	2008	2009
N° accertamenti eseguiti	53.292	72.956	56.437
Maggior imposta accertata media	4.485	6.673	12.802
Nà adesioni e acquiescenze perfezionate	28.513	35.060	24.619
Maggior imposta definita media	2.178	2.785	4.410

Fonte. Agenzia delle entrate

4.3.3. La riscossione della maggiore imposta accertata: riscossioni da controlli sostanziali e formali

La riscossione della maggior imposta accertata evidenzia una forte crescita, passando da poco meno di 7 miliardi nel 2008 a oltre 9,1 miliardi nel 2009 (+31 per cento). Tale risultato risulta dovuto ai seguenti fattori:

- l'accentuata dinamica dei versamenti diretti (oltre il 56 per cento rispetto al 2008), laddove la riscossione a mezzo ruoli ha mostrato una progressione più contenuta (fra il 5 e il 7 per cento, sia nel 2008 che nel 2009);
- il contributo fornito, nel determinare l'impennata dei versamenti diretti, della parte proveniente dagli atti di recupero degli aiuti di Stato (quasi 600, circa un terzo della crescita 2009);
- l'ancor più decisivo impulso derivante dai versamenti diretti da attività di accertamento ai fini imposte dirette, Irap e Iva (quasi 1 miliardo in più rispetto al 2008), laddove le entrate provenienti da controllo formale hanno evidenziato un peso sul totale limitato e progressivamente decrescente negli anni (dal 5,2 per cento del 2007 al 3 per cento del 2009).

A tal proposito si può ritenere che il gettito da controllo formale (in gran parte omessi versamenti) sia diminuito probabilmente anche per l'aumento delle rateazioni; per quanto riguarda le entrate da accertamento sarebbe importante sapere quanto hanno inciso gli incrementi del 36-ter dovuti all'eventuale accelerazione (due anni in uno).

TAVOLA 10

LA RISCOSSIONE DELLA MAGGIOR IMPOSTA ACCERTATA: TRIENNIO 2007-2009

(milioni di euro)

Attività		2007			2008			2009			
		Versamenti diretti	Ruoli	Totale	Versamenti diretti	Ruoli	Totale	Versamenti diretti	Ruoli	Totale	
Accertamento	a	1.660	896	2.556	2.320	1.118	3.438	4.050	1.361	5.411	
Controllo formale	b	280	49	329	221	62	283	205	76	281	
	sub totale	c=a+b	1.940	945	2.885	2.541	1.180	3.721	4.255	1.437	5.692
Liquidazione automatizzata	d	1.281	2.210	3.491	1.029	2.215	3.244	1.331	2.107	3.438	
Totale	=c+d	3.221	3.155	6.376	3.570	3.395	6.965	5.586	3.544	9.130	

Fonte: Agenzia delle entrate.

4.3.4. Riscossioni riferite all'applicazione degli istituti deflativi del contenzioso

Nell'ambito della riscossione, le entrate acquisite a seguito di adesione all'accertamento rappresentano nel 2009 il 47 per cento di quanto deriva dagli atti di accertamento. Il loro peso risulta ancor più elevato (quasi il 55 per cento) ove non si tenga conto dell'entrata straordinaria prodotta dal recupero di aiuti di Stato.

Ad incidere positivamente sul decollo dell'accertamento con adesione hanno contribuito da ultimo le "varianti" introdotte nel corso del 2008 (adesione ai PV di constatazione e agli inviti al contraddittorio) che, già l'anno successivo spiegano più di un terzo delle riscossioni da accertamento con adesione.

Più limitato, ma certo non insignificante per il contributo fornito alla deflazione del contenzioso, risulta il gettito proveniente dall'acquiescenza e dalla conciliazione giudiziale.

TAVOLA 11

LE ENTRATE DA ACCERTAMENTO E CONTROLLO PER TIPOLOGIA E DEFINIZIONE

(euro)

Imposte	2007	2008	2009
<i>Irap</i>	94.481.346	124.310.081	145.000.086
<i>Irpef</i>	323.327.134	451.159.572	685.619.389
<i>Irpeg/Ires</i>	342.233.334	593.078.857	1.153.511.853
<i>Iva</i>	318.398.070	378.910.069	413.563.927
<i>Addizionale comunale Irpef</i>	5.126.515	5.973.006	10.087.968
<i>Addizionale regionale Irpef</i>	13.676.122	18.552.548	25.464.874
Totale	1.097.242.521	1.571.984.133	2.433.248.097

Fonte: Agenzia delle entrate

4.3.5. I risultati del contenzioso³

Nel 2009, nonostante la grande estensione che sono andati assumendo gli istituti deflativi del contenzioso, il numero dei ricorsi presentati presso le Commissioni tributarie provinciali (CTP) è significativamente aumentato rispetto all'anno precedente (+20,8 per cento, da 159.635 a 192.866). I ricorsi definiti sono stati 156.625 (rispetto a 165.494 nel 2008 e 187.898 nel 2007), determinando, così, un aumento dei ricorsi pendenti che in CTP hanno raggiunto la cifra di circa 495 mila.

Praticamente invariati, invece i ricorsi presentati in Commissione tributaria regionale (CTR) e in Cassazione: i primi sono variati da 43.124 a 43.329 ed i secondi da 4.410 a 4.500. I ricorsi pendenti sono tuttavia aumentati in entrambi i gradi di giudizio, in ragione di un numero di definizioni inferiore ai nuovi ricorsi (rispettivamente 39.529 e 4.415, a fronte di 40.600 e 7.334 nel 2008).

³ I dati esposti nel paragrafo riguardano tutta l'attività contenziosa, non solo quella derivante da accertamento in senso proprio. Pertanto comprendono molte controversie seriali (es. Irap in relazione all'organizzazione dell'attività) che sfuggono, ovviamente, al controllo dell'Agenzia delle entrate.

L'aumento del numero dei ricorsi in primo grado ha riguardato tutte le regioni, ma in particolare Campania, Lombardia, Sicilia ed Emilia Romagna. Sempre in primo grado, il calo nelle definizioni rispetto all'anno precedente si concentra, invece, oltre che in Abruzzo (in ragione del terremoto), soprattutto in Lazio, Emilia Romagna, Lombardia e Puglia.

TAVOLA 12

RICORSI PER GRADO DI GIUDIZIO

	Ricorsi presentati					Ricorsi definiti					Ricorsi pendenti (*)			
	2007	2008	2008/ 2007	2009	2009/ 2008	2007	2008	2008/ 2007	2009	2009/ 2008	31/12/ 2006	31/12/ 2007	31/12/ 2008	03/02/ 2010
CTP	149.239	159.635	6,97	192.866	20,82	187.898	165.494	-11,92	156.625	-5,36	502.893	464.234	458.375	494.616
CTR	40.911	43.124	5,41	43.329	0,48	42.461	40.600	-4,38	39.529	-2,64	88.069	86.519	89.043	92.843
Cassazione	4.635	4.410	-4,85	4.500	2,04	5.225	7.334	40,36	4.415	-39,80	28.800	28.210	25.286	25.371

(*): Il numero dei ricorsi pendenti al 31.12. 2006 e 2007 sono stati ottenuti con elaborazioni a partire dal dato a fine esercizio 2009.

Fonte: Agenzia delle entrate

Secondo quanto riferito dall'Amministrazione, nel 2009 l'Agenzia ha assicurato la difesa in giudizio degli interessi erariali, costituendosi nei giudizi innanzi alle CTP e CTR quasi nel 99 per cento dei casi e partecipando alle udienze pubbliche quasi nel 98 per cento delle trattazioni⁴.

Per quanto riguarda il trend delle soccombenze, sono aumentati gli esiti favorevoli ai contribuenti sia in primo che in secondo grado (rispettivamente dal 31,7 al 33,7 per cento e dal 43,7 al 45 per cento). In Cassazione sono aumentati gli esiti favorevoli all'Agenzia (dal 19,6 al 27,2 per cento), ma anche quelli a favore dei contribuenti (dal 23,1 al 26,7 per cento), e ciò in ragione del drastico calo del peso delle estinzioni del processo (dal 36,3 all'11,4 per cento), che ha più che compensato il parallelo aumento del numero dei rinvii (dal 20,2 al 33,8 per cento).

TAVOLA 13

ESITI DELLE CONTROVERSIE – COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI E REGIONALI

Esito	Commissione Tributaria Provinciale			Commissione Tributaria Regionale		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
Favorevole Agenzia entrate	42,3	37,7	37,6	37,9	40,2	39,3
Favorevole contribuente	27,7	31,7	33,7	43,2	43,7	45,0
Parzialmente favorevole	8,7	10,0	11,0	8,4	10,2	10,6
Estinzione processo	21,3	20,7	17,6	10,5	5,9	5,1

Fonte: Agenzia delle entrate.

⁴ Al netto di quelle per le quali non è rilevante la presenza dell'ufficio (ad esempio, cessazione della materia del contendere o altre ipotesi di estinzione del giudizio).

TAVOLA 14

ESITI DELLE CONTROVERSIE - CORTE DI CASSAZIONE

Esito	2007	2008	2009
Favorevole Agenzia entrate	18,3	19,6	27,2
Favorevole contribuente	11,9	23,1	26,7
Parzialmente favorevole	0,8	0,8	0,9
Estinzione processo	50,7	36,3	11,4
Rinvio	18,2	20,2	33,8
Totale	100,0	100,0	100,0

Fonte: Agenzia delle entrate

Particolarmente elevato il numero dei giudizi favorevoli al contribuente in Sicilia, Molise, Campania, Marche, Emilia Romagna e Lombardia, per quanto riguarda le CTP, e in Molise, Campania, Basilicata, Bolzano, Marche, Sicilia, Emilia Romagna, Toscana e Lombardia, relativamente alle CTR.

Per quanto riguarda il problema dello smaltimento dei ricorsi pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale, le controversie pendenti, che alla data di attivazione dell'Agenzia⁵ ammontavano a 437.000, a 31 dicembre 2008 si erano ridotte a 288.500 e nel corso del 2009 sono scese a 258.400.

Alla diminuzione nel corso del 2009 di oltre il 10 per cento del contenzioso pendente ha significativamente contribuito la circostanza che, per circa 60.000 controversie, l'Agenzia ha accertato non sussistere più interesse alla prosecuzione del giudizio⁶.

Nel contesto della riorganizzazione dell'Agenzia elle entrate avviata nel 2009, con delibera n. 38 del 30 settembre 2009, il Comitato di gestione dell'Agenzia, al fine di potenziare adeguatamente la funzione centrale di indirizzo, programmazione, consuntivazione e gestione del contenzioso tributario, ha istituito la Direzione Centrale affari legali e contenzioso, attivata a partire dal 9 novembre 2009 per effetto del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2009/164168 del 6 novembre 2009.

Con il medesimo provvedimento sono state ridefinite e potenziate le funzioni degli Uffici contenzioso delle Direzioni regionali.

Infine, all'interno delle Direzioni provinciali⁷ è stata inserita una specifica Area legale, con il compito di curare tutti gli adempimenti relativi ai giudizi concernenti atti emessi dalla Direzione provinciale. Secondo l'Amministrazione, la gestione unitaria a livello provinciale (superando la precedente frammentazione a livello subprovinciale) di un'attività complessa quale quella del contenzioso consente:

⁵ 1 gennaio 2001.

⁶ In applicazione dell'art. 55 del DL 25 giugno 2008, n. 112.

⁷ Istituite con delibera del Comitato di gestione n. 55 del 31 ottobre 2008 e destinate a succedere agli Uffici locali, contestualmente soppressi.

- di efficientare gli adempimenti presso le Commissioni tributarie (deposito e ritiro atti) e l'attività di partecipazione alle udienze;
- la costituzione di un gruppo di funzionari sufficientemente numeroso, che garantisca le diverse professionalità necessarie per poter affrontare la complessità delle controversie tributarie;
- la riduzione del rischio di comportamenti disomogenei;
- l'incremento delle sinergie ed economie di scala nella trattazione dei ricorsi in udienza e nella gestione dei picchi di lavorazione;
- l'agevolazione della crescita professionale, grazie anche alla rotazione delle funzioni;
- la facilitazione dello scambio delle esperienze e delle migliori pratiche.

La sommaria analisi svolta sulla base dei dati e delle altre informazioni pervenuti dall'Amministrazione conferma le conclusioni dell'indagine sulle soccombenze svolta dalla Sezione centrale di controllo sulla gestione⁸ e richiama l'attenzione:

- a) sulla necessità di un attento monitoraggio sull'evoluzione dell'andamento dei ricorsi anche ai fini della valutazione dell'efficacia degli istituti deflativi;
- b) sui concreti rischi di un nuovo accumulo di arretrato nei primi due gradi di giudizio connesso alla mancata sostituzione dei giudici tributari che raggiungono i limiti di età, senza che concretamente si progetti la soluzione alternativa di una magistratura tributaria professionalizzata.

Un altro rischio da segnalare attiene, poi, ai tentativi ed alle spinte in atti per rendere omogenee le posizioni dei giudici tributari, indipendentemente dalla loro provenienza, che, se avessero successo, potrebbero gravemente pregiudicare le connotazioni di terzietà e di professionalità assicurate dal ruolo esponenziale finora riservato ai soli giudici tributari di provenienza magistratuale. Anche se già oggi la terzietà appare in parte compromessa dalle incompatibilità di non pochi giudici e dal fatto che molti collegi sono presieduti da non magistrati.

4.4. L'azione ed i risultati dell'induzione all'adeguamento spontaneo

4.4.1. La relazione annuale al Parlamento

La valutazione dell'efficacia della lotta all'evasione non può esaurirsi nella misurazione dei risultati dell'attività di repressione. Non minore importanza riveste, infatti, la capacità di indagare a fondo il fenomeno evasivo per capire in quale misura l'azione di contrasto si sia rivelata in grado di sviluppare effetti di deterrenza, spingendo i contribuenti all'adeguamento

⁸ Relazione concernente l'indagine su "I motivi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nel processo tributario" – Deliberazione n. 4/2010/G del 22 marzo 2010.

spontaneo. Un impegno in tale direzione richiederebbe massima trasparenza e chiarezza di visione, insieme con un attento monitoraggio dell'entità e della definitività dei risultati di maggior gettito ottenuti e delle variabili che abbiano contribuito a determinarli.

La realtà, tuttavia, offre una situazione diversa, segnata da una ridotta conoscenza del fenomeno evasivo, anche per l'assenza di un'affidabile verifica ex post del maggior gettito ottenuto, distinguendo quello che è effettivamente recupero di evasione dagli effetti imputabili al ciclo economico o a fattori normativi, o puramente e semplicemente ad errori di stima. La sostanziale inesistenza di meccanismi e di procedure di rilevazione diretta ex post degli effetti stimati ex ante impedisce di rivedere e correggere gli errori e le approssimazioni con cui vengono formulate le valutazioni degli effetti finanziari dei provvedimenti. Si tratta di un limite che, come è intuitivo, incide negativamente sulla trasparenza delle manovre anti-evasione. Ma si tratta di un limite che si riflette anche sulla possibilità di disporre di preziosi feedback: per il Parlamento, per consentirgli di valutare, ed eventualmente riconsiderare, le proprie scelte legislative; per l'Amministrazione finanziaria, perché abbia la possibilità di promuovere opportune revisioni degli indirizzi applicativi.

Ad assicurare un'adeguata conoscenza del fenomeno evasivo non si è rivelata sufficiente neanche l'introduzione dell'obbligo di presentazione al Parlamento di una relazione annuale sui risultati di maggior gettito conseguiti con la lotta all'evasione. Anche perché la prescrizione del legislatore ha avuto un seguito inferiore alle attese. E' quanto avvenuto circa il rispetto della tempistica: il lieve ritardo registrato in occasione della prima esperienza (2007), si è dilatato a dismisura in occasione della seconda esperienza (2008), con uno slittamento pressoché annuale (dal previsto 30 settembre al 17 luglio dell'anno successivo). E' quanto è avvenuto in ordine al potenziale informativo fornito con la relazione: le (comprensibilmente) limitate indicazioni scaturenti dalla prima relazione risultano assenti nella seconda, in larga parte dedicata all'elencazione delle difficoltà insite nel far fronte all'adempimento e all'individuazione di un percorso di analisi da adottare nei successivi appuntamenti annuali.

La Corte ha proposto di allegare la relazione sui risultati della lotta all'evasione alla relazione unificata sull'economia e la finanza (Ruef) e non più ai documenti di bilancio per l'esercizio finanziario successivo.

4.4.2. L'evoluzione nell'applicazione degli studi di settore

Sull'efficacia dell'azione di contrasto all'evasione nell'indurre alla *compliance* ha inciso negativamente l'indebolimento giuridico degli studi di settore a seguito del ridimensionamento della loro valenza probatoria.

Introdotti nella seconda metà degli anni novanta e ritenuti un irrinunciabile strumento di accertamento in considerazione della peculiare struttura produttiva ed occupazionale del nostro paese (forte diffusione dell'impresa e del lavoro autonomo) e dei suoi riflessi sul funzionamento del sistema tributario (maggiore rischio di evasione, impossibilità di effettuare controlli analitici di massa, esigenze di semplificazione contabile), gli studi di settore sono stati quasi subito investiti da un'incertezza di fondo: da impiegare come forma di accertamento automatico, riversando sul contribuente l'onere di provare l'inattendibilità dei ricavi stimati, o solo come uno strumento di *compliance*, da utilizzare, prima, per indurre migliori comportamenti in sede di dichiarazione, e, poi, per la selezione dei contribuenti da accertare, restando comunque a carico dell'amministrazione l'onere di corroborare l'indicazione degli studi con ulteriori elementi necessari ai fini dell'accertamento?

Le disposizioni dettate dalla legge finanziaria per il 2008⁹ (art. 1, commi 252-254), la Giurisprudenza (Cassazione: sentenze SS.UU. 18 dicembre 2009 nn. da 26635 a 26638¹⁰) e la stessa Agenzia delle entrate (circolare 5/E/2008 e, soprattutto, circolare 19/E/2010 del 14 aprile 2010) ormai espressamente riconoscono che gli studi costituiscono solo una presunzione semplice anche per la parte che non è influenzata dagli indicatori di normalità economica e che, ai fini dell'accertamento, non bastano, pertanto, i soli risultati di Gerico, ma è sempre necessario passare per una fase di contraddittorio contribuente/amministrazione. Inoltre, gli stessi studi sono diventati irretroattivi ed è in corso una seconda revisione straordinaria motivata con la crisi economica, mentre si pensa ad un loro impiego supportato con il redditometro e si è contraddittoriamente parlato di una possibilità di scambio fra studi di settore e lotta all'evasione.

A tale ultimo proposito, va ovviamente condivisa la logica di realismo imposta dal perdurare di una crisi economica che ha colpito in profondità e che tarda ad essere superata, prolungando, per le imprese, il ridotto utilizzo degli impianti e, per i professionisti, i ritardi nei pagamenti. Nello stesso tempo non si possono, però, contraddire gli obiettivi per i quali lo strumento è stato introdotto e portato ad un grado molto avanzato di potenzialità accertativa.

Più in generale, si tratta, di sviluppi che vanno attentamente monitorati e pesati, per evitare che gli studi di settore finiscano con il perdere l'indubbia ed insostituibile capacità di induzione alla *compliance* che si sono con il tempo guadagnata.

Non si può, infatti, ignorare il contributo finora offerto dagli studi di settore nel fare emergere nuova base imponibile. Tale effetto è immediatamente percepibile ove si considerino le dimensioni assunte dal fenomeno dello "adeguamento spontaneo in dichiarazione" alle

⁹ Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

¹⁰ "La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata in relazione ai soli *standards* in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente".

risultanze degli studi di settore nel periodo 1998-2008: 4,6 milioni i contribuenti interessati (524 mila nell'ultimo anno, ossia il 15 per cento dei contribuenti che hanno applicato gli studi); oltre 30 miliardi di euro la maggiore base imponibile (4,1 miliardi nel solo 2008).

TAVOLA 15

GLI STUDI DI SETTORE: ESTENSIONE, ADEGUAMENTO SPONTANEO E MAGGIOR BASE IMPONIBILE

Periodo di imposta	Numero contribuenti che hanno applicato gli studi di settore	Contribuenti con adeguamento in dichiarazione		Maggior base imponibile	
		Numero	Incidenza sui contribuenti che hanno applicato gli studi di settore (%)	migliaia di euro	valore medio in euro (1)
1998	1.025.926	181.656	17,7	742.696	4.088
1999	1.464.927	260.701	17,8	1.147.803	4.403
2000	2.048.650	306.062	14,9	1.579.980	5.162
2001	2.558.897	368.257	14,4	1.968.020	5.344
2002	2.918.883	393.921	13,5	2.201.053	5.588
2003	3.123.179	327.959	10,5	2.362.546	7.204
2004	3.193.175	470.693	14,7	2.977.593	6.326
2005	3.275.227	533.400	16,3	3.401.154	6.376
2006	3.572.108	653.980	18,3	5.160.180	7.890
2007	3.734.932	615.356	16,5	4.406.763	7.161
2008	3.520.765	523.394	14,9	4.083.490	7.802
TOTALE		4.635.379		30.031.278	

(1): per contribuente con adeguamento in dichiarazione.

Fonte: MEF - Dipartimento delle finanze, marzo 2010.

Un'indicazione indiretta circa la capacità degli studi di settore di accrescere la *compliance* si ricava, invece, dal progressivo aumento negli anni della quota di contribuenti "congrui naturali", ossia che già sono in sintonia con le prescrizioni degli studi: circa il 60 per cento nel 2008, 11 punti in più rispetto a dieci anni prima.

Sulla capacità degli studi di incentivare una crescente *compliance* non sono state svolte analisi di controllo. So.Se., tuttavia, riferisce di aver esaminato a tal proposito uno specifico segmento della platea delle PMI, confrontando il volume d'affari dichiarato da alcuni comparti¹¹ e i relativi consumi delle famiglie stimati dall'Istat: fra il 1995 e il 2007 la quota di volume d'affari non dichiarato avrebbe subito un progressivo ridimensionamento, passando dal 42,2 per cento al 14,9 per cento. Il ridimensionamento della quota d'affari dichiarata è stato in una prima fase sostenuto e costante, dimezzandosi tra il 1995 ed il 2002 (da 42,2 per cento a 21 per cento; si è rallentato nei quattro anni successivi, raggiungendo il 19,8 per cento nel 2006, ed ha fatto registrare una nuova accelerazione nel 2007, l'ultimo anno per il quale le elaborazioni sono disponibili, con un valore inferiore al 15 per cento (14,9 per cento).

¹¹ Commercio al dettaglio di mobili; Commercio al dettaglio di abbigliamento e calzature; Alimentare; Lavanderie e tintorie; Manutenzioni e riparazioni; Ristorazione commerciale; Servizi dei parrucchieri e di trattamenti di bellezza; Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria; Commercio al dettaglio di dischi e nastri; Alberghiero; Commercio al dettaglio di fiori e piante.

4.4.3. Le valutazioni sulla variazione della *compliance*

4.4.3.1. Il rendimento comparato dell'Iva

In diverse occasioni la Corte ha richiamato l'attenzione sulla contraddizione che contraddistingue la politica fiscale: al particolare interesse mostrato dal nostro *policy maker* per la lotta all'evasione non ha finora corrisposto una sensibilità, altrettanto elevata, per il versante della relativa conoscenza del fenomeno e dei risultati prodotti dall'azione di contrasto.

Il deficit di conoscenza si è manifestato, innanzitutto, nelle incertezze e nei ritardi che si registrano nel nostro paese nell'applicazione della pratica della misurazione del fenomeno evasivo e della sua distribuzione per aree impositive, per settori economici e sul territorio. In sostanza, alle oggettive difficoltà di indagare un fenomeno dai contorni incerti e sfuggenti finiscono per aggiungersi quelle legate alle riserve ed allo scetticismo con cui si tende a guardare a qualsiasi tentativo di stima dell'evasione. Tanto più che non sembra ancora superata la tradizionale preoccupazione dell'Amministrazione di voler addirittura evitare che si venga a sapere che una qualche stima sia stata effettuata, nel timore che dati del genere possano essere strumentalizzati come riprova di inefficienza degli apparati amministrativi.

Il persistere di questi atteggiamenti di ritrosia aiutano a comprendere come gli approfondimenti e le analisi sull'evasione siano condotti in maniera episodica e semi riservata nell'ambito dell'Amministrazione finanziaria e i risultati che talora affiorano all'esterno risultino solo il frutto di iniziative individuali di ricercatori e funzionari, restando ufficialmente esclusa la diretta riconducibilità all'amministrazione.

Di recente, tuttavia, si colgono segnali di un'inversione di tendenza che, anche se non appare ancora in grado di colmare il deficit di conoscenza del fenomeno evasivo, sembra comunque testimoniare il diffondersi in seno all'amministrazione finanziaria della consapevolezza dell'esigenza di supportare l'operatività del contrasto all'evasione con la più ampia ed articolata conoscenza delle dimensioni del fenomeno evasivo e della sua distribuzione settoriale e territoriale.

Un tentativo di monitorare il fenomeno dell'evasione è stato recentemente posto in essere dal Dipartimento Finanze e si basa su una valutazione comparata, sollecitata dalla Corte, del rendimento dell'Iva in Italia e in altri cinque paesi europei. Considerando come "rendimento" la differenza tra l'imponibile teorico (desunto dalla contabilità nazionale) e la base Iva effettiva (rinveniente dalle dichiarazioni rese al fisco), si arriva a collocare l'Italia, con uno scarto pari al 29 per cento, in una posizione intermedia tra i sei paesi considerati: lo scarto è maggiore per Spagna ed Olanda (rispettivamente con il 36,8 e il 31 per cento), ma largamente inferiore per l'Inghilterra (22,3 per cento) e, soprattutto, per Germania e Francia (rispettivamente con il 9,4

per cento e il 5 per cento). A questa prima evidenza è stata associata una seconda, rappresentata dal rapporto fra il gettito lordo e i consumi nazionali (una sorta di *proxy* della base imponibile). L'“indice di rendimento” che ne scaturisce segnala, nel caso dell'Italia, un andamento decrescente fra il 2007 (10 per cento) e il 2009 (9,0 per cento).

Le due evidenze non autorizzano, secondo il Dipartimento delle finanze, a trarre conclusioni negative sul grado di evasione dell'Italia e su una possibile crescita del fenomeno nell'ultimo triennio. Secondo lo stesso Dipartimento, infatti, accanto a motivazioni che rinviano a problemi di omogeneità nel confronto fra dati fiscali e dati di diversa fonte, due fattori possono inquadrare in un'ottica fisiologica la flessione del gettito Iva in una congiuntura economica non positiva. Il primo è rappresentato da una ricomposizione della base imponibile, con una riduzione dei consumi durevoli (soggetti ad aliquote più alte) ed un aumento dei beni essenziali (che scontano aliquote ridotte o agevolate). Il secondo sarebbe invece legato al meccanismo di riscossione dell'imposta che, essendo plurifase, può determinare uno sfasamento temporale fra il momento della cessione del bene e quello del versamento della relativa imposta: è il caso, tipico di situazioni di crisi, in cui la cessione avvenga utilizzando scorte su cui parte dell'imposta è stata versata in un periodo precedente a quello della vendita finale.

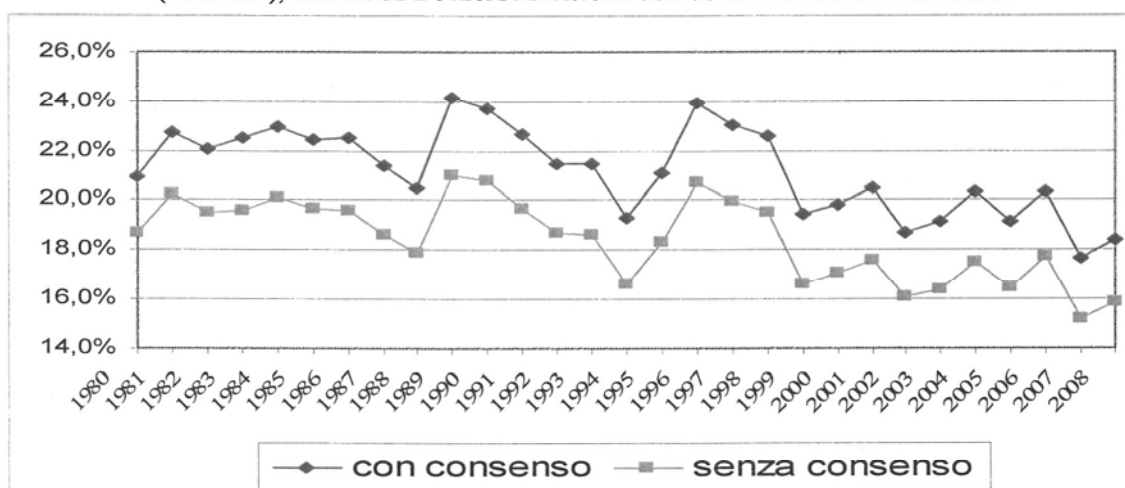
Non può essere posto in dubbio che sia proprio la crisi all'origine dell'anomalia dell'andamento del gettito Iva, diminuito del 4 per cento nel 2008, a fronte di un aumento del 2,1 per cento del Pil, corretto per le importazioni nette. In assenza, tuttavia, di elementi informativi sul comportamento dei contribuenti nello stesso anno, non è possibile valutare se ed in quale misura tale anomalia sia riconducibile anche ad una riduzione della *tax compliance*.

Indicazioni aggiuntive si desumono dagli approfondimenti condotti sul medesimo tema, su richiesta della Corte, dall'Agenzia delle Entrate, seguendo un approccio che si caratterizza, rispetto a quello precedentemente illustrato, per due aspetti innovativi: i) l'essere proiettato nel lungo periodo, analizzando il *VAT gap* (ottenuto sottraendo la base imponibile effettiva a quella potenziale e rapportando il risultato ottenuto al Prodotto Interno Lordo) esistente dal 1980 al 2008; ii) l'adottare una metodologia correntemente impiegata per il calcolo delle risorse proprie Iva da devolvere alla UE, integrandola con delle ipotesi sulle modalità con le quali si può manifestare l'evasione Iva, assumendo che essa possa avvenire sia con il consenso delle parti (cioè che acquirente e venditore si accordino per non pagare l'imposta), sia senza consenso (cioè che il venditore fatturi l'Iva al cliente e poi non la versi). Così facendo si ottiene un limite minimo ed uno massimo per la stima del *VAT gap*.

Il significativo arco temporale su cui spazia l'analisi consente all'Agenzia delle Entrate di sottolineare due aspetti:

- una tendenza di lungo periodo al miglioramento della *compliance*, che si manifesta con una attenuazione del VAT gap che, misurato in rapporto al Pil, tocca il suo valore minimo nel 2007 (17,6 per cento nell'ipotesi con consenso e 15,2 per cento senza consenso);

FIGURA 1
DIFFERENZA TRA LA BASE IMPONIBILE POTENZIALE E QUELLA EFFETTIVA, RAPPORATA AL PIL (VAT GAP), NELLE DUE IPOTESI DI EVASIONE CON CONSENSO E SENZA CONSENSO.



- pur in presenza di un *trend* decrescente, il VAT gap è storicamente caratterizzato da oscillazioni cicliche che vedono il susseguirsi di fasi espansive e fasi di contrazione. In ogni caso, l'incremento del VAT gap che si registra nel 2008 può essere interpretato come una riduzione della *compliance*.

Queste conclusioni sono accompagnate dall'Agenzia dalla precisazione che, al pari del rendimento, anche il *VAT gap* non misura unicamente l'evasione, ma comprende anche le somme non versate da contribuenti che non sono in grado di farlo. Una parte di questo fenomeno, ad esempio, può essere ascritta al mancato gettito proveniente da imprese che cessano la loro attività a causa di difficoltà economico finanziarie. Fenomeno che si è particolarmente accentuato nella parte finale del 2008 e nel corso del 2009, a causa dell'acuirsi della crisi economica.

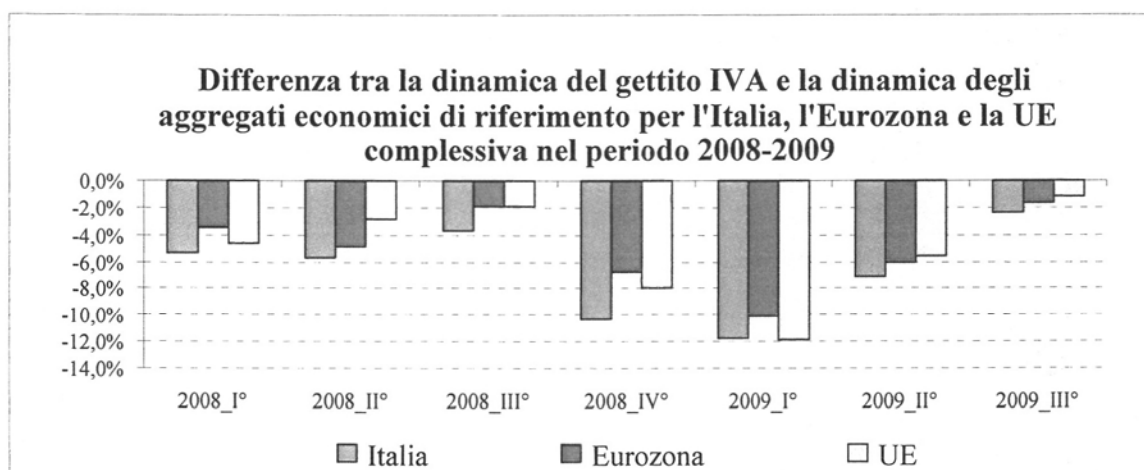
4.4.3.2. L'elasticità comparata del gettito Iva

Sempre in adesione alle sollecitazioni della Corte, l'Agenzia delle entrate ha analizzato il fenomeno evasivo e l'evoluzione della *compliance* anche attraverso un confronto – inevitabilmente, grezzo, ma sicuramente molto utilizzato dagli analisti di finanza pubblica – della dinamica segnata dagli aggregati macroeconomici più specificamente rilevanti (le risorse interne, pari alla somma del Pil e delle importazioni nette) e dal gettito Iva.

Rapportando la variazione tendenziale del gettito dell'imposta con l'analoga variazione delle risorse interne si ottiene un indicatore (elasticità), che va interpretato come una perdita di *compliance* quando assume un valore negativo, per effetto di una dinamica dell'Iva inferiore a quella delle risorse interne e che, invece, esprime un aumento della *compliance* nel caso in cui assume valori positivi.

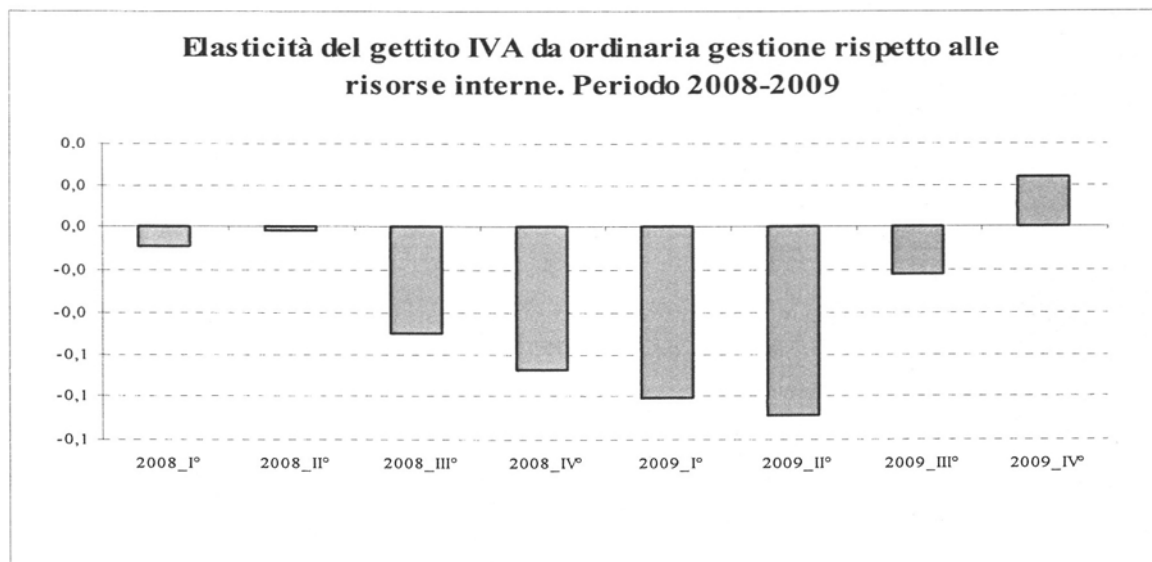
L'elasticità così calcolata consente di effettuare dei confronti internazionali. Dalla figura 2 si osserva che durante tutto il 2008 e nella prima parte del 2009 l'elasticità è risultata inferiore a zero sia per l'EU27 che per l'Eurozona, analogamente a quanto accaduto per l'Italia. Secondo le stime dell'Agenzia, insomma, il fenomeno della perdita di *compliance* sarebbe generalizzato; ciò che renderebbe plausibile presupporre che sia prevalentemente legato alla negativa congiuntura economica, iniziata sul finire del 2008 e proseguita per tutto il 2009.

FIGURA 2



Se poi si focalizza l'attenzione solo sull'Italia, l'Agenzia osserva che il quarto trimestre 2009 evidenzia una inversione di tendenza rispetto agli otto trimestri precedenti. Infatti, negli ultimi tre mesi dell'anno la crescita del gettito Iva è risultata superiore a quella fatta registrare dalle risorse interne a disposizione del Paese. Dalla figura 3 emerge chiaramente il fenomeno, in quanto, dal primo trimestre 2008 fino al terzo 2009, l'elasticità è risultata sistematicamente inferiore a zero, mentre diventa positiva nel quarto 2009.

FIGURA 3



Pur nella diversità dei metodi di impiegati e delle (invero contenute) divergenze circa il livello e l'evoluzione segnata dalla *compliance*, le analisi del Dipartimento delle finanze e dell'Agenzia delle entrate suggeriscono un'identica conclusione in ordine all'importanza che, nella valutazione del fenomeno evasivo, assume la capacità di isolare all'interno delle variabili che influiscono sull'evoluzione del gettito quelle che più specificamente possano intercettare mutamenti del comportamento dei contribuenti.

In effetti, se non può essere posto in dubbio che sia proprio la crisi all'origine dell'anomalia dell'andamento del gettito Iva, diminuito del 4 per cento nel 2008, a fronte di un aumento del 2,1 per cento del Pil, corretto per le importazioni nette; così come, a maggior ragione, non può escludersi che all'origine dell'ulteriore flessione del gettito Iva registrata nel 2009 (-6,7 per cento, quasi il doppio rispetto alla flessione delle risorse interne) vi sia proprio l'accentuarsi della crisi. Nello stesso tempo, però, in assenza di elementi informativi sul comportamento dei contribuenti negli stessi anni, non è possibile valutare se ed in quale misura l'anomalo andamento dell'Iva sia riconducibile anche ad una riduzione della *tax compliance*.

4.5. Principali criticità emerse

4.5.1. Omessi e ritardati pagamenti

Secondo quanto riferito dall'Amministrazione, dal controllo automatizzato delle dichiarazioni per ciascun periodo d'imposta mediamente emergono somme dovute per importi complessivi di circa 14 miliardi di euro.

Tuttavia, per meglio comprendere la dimensione del fenomeno degli omessi/tardivi versamenti va tenuto conto di una serie di fattori che lo influenzano. In primo luogo, gli esiti a debito iscritti a ruolo possono essere oggetto di autotutela parziale o totale, a seguito di ulteriori chiarimenti forniti dai contribuenti e non fatti valere prima della notifica della cartella di pagamento. In secondo luogo, solo una parte dell'ammontare complessivo delle somme a debito può ricondursi al fenomeno degli omessi/tardivi versamenti, in quanto dal controllo automatizzato emergono anche rettifiche della dichiarazione ovvero recuperi derivanti da indebite detrazioni e deduzioni, perdite non riportabili negli anni successivi, crediti non spettanti. Gli effetti di tale recuperi determinano anch'essi insufficienti versamenti, difficilmente distinguibili dal mancato o tardivo versamento delle imposte dichiarate.

Vanno, poi, ricordati i soggetti sottoposti a fallimento o a procedure concorsuali, per i quali ordinariamente si riscontra il mancato versamento delle imposte dovute.

Tenendo conto di queste considerazioni, l'Amministrazione ha stimato per l'anno d'imposta 2006, ultima annualità interamente liquidata, che l'importo complessivo netto degli omessi/tardivi versamenti ammonta approssimativamente a 7 miliardi di euro, in linea con i dati degli anni precedenti.

L'Amministrazione non ha fornito elementi per poter valutare se dopo il 2006 il fenomeno sia in aumento o in diminuzione. Così come non è chiaro se e quanto l'evoluzione dei comportamenti dopo il 2006 sia stata influenzata:

a) dall'introduzione della sanzione penale per omesso versamento Iva superiore a 50.000 euro e per indebita compensazione (DL n. 223 del 2006, art. 35, comma 7), i cui effetti si sono manifestati dal dicembre 2006;

b) dalla sopravvenuta possibilità di rateazione delle comunicazioni di irregolarità (dal 2009).

Data la rilevanza degli importi dichiarati e non versati, per contrastare il fenomeno degli omessi o insufficienti versamenti d'imposta, nel dicembre 2009 è stata disposta l'attivazione di specifici controlli selettivi, da effettuare ai sensi degli articoli 36bis del d.P.R. n. 600/1973 e 54bis del d.P.R. n. 633/1972, diretti ad intercettare con modalità più tempestive rispetto agli ordinari controlli, le violazioni commesse in materia di corretto adempimento degli obblighi di versamento. L'attività appare anche utile a contrastare l'utilizzo del ravvedimento operoso quale strumento di finanziamento dell'impresa a basso costo dopo la riduzione delle sanzioni operata con il DL n. 185 del 2008.

L'Agenzia delle entrate ha individuato quelle posizioni che, sulla base di specifici fattori di rischio, sono state sottoposte a controllo anticipato da parte degli uffici. In particolare,

l'individuazione delle posizioni "potenzialmente rischiose" è avvenuta sulla base di due direttrici fondamentali:

1. Soggetti per i quali sono stati contestati omessi versamenti per importi rilevanti nei periodi di imposta già sottoposti a controllo automatizzato;
2. Soggetti per i quali, con riferimento alle dichiarazioni presentate relativamente all'ultimo periodo di imposta (di norma l'anno di imposta 2008), non risultano effettuati i relativi versamenti per importi rilevanti a fronte di base imponibile dichiarata.

Attualmente il controllo è ancora in corso di esecuzione da parte degli Uffici, con risultati che appaiono positivi e che sembrano confermare la persistente gravità del problema: relativamente all'anno d'imposta 2008 sono stati effettuati 7.627 controlli, per un importo di oltre 1,2 miliardi.

4.5.2. Rate del condono tributario non versate

L'indagine svolta dalla Corte sui risultati del condono tributario del 2002-2004¹² si era conclusa rilevando che il successo quantitativo del condono, pur notevole, appariva tuttavia ridimensionato, non solo dai costi amministrativi e di opportunità che aveva comportato, ma anche e soprattutto dal fatto che ben 5,2 miliardi dei 26 miliardi dichiarati come dovuti dai condonati non erano stati poi versati neppure dopo l'iscrizione a ruolo e la notifica delle relative cartelle di pagamento. Sulle azioni amministrative poste in atto da parte dell'Agenzia delle entrate e di Equitalia S.p.A. per il recupero degli importi dichiarati e non versati la Corte dei conti ha in corso ulteriori specifiche attività di monitoraggio e controllo.

A seguito delle raccomandazioni formulate a conclusione dell'indagine della Corte, è stato introdotto, con la legge n. 9/2009, il nuovo articolo 16bis nella legge n. 289/2002, in materia di facilitazione del recupero di somme iscritte a ruolo a carico dei contribuenti che non hanno versato importi dovuti ai sensi delle definizioni agevolate previste dalla legge stessa. In particolare, al fine di facilitare l'aggressione del patrimonio immobiliare di detti soggetti, viene abbassato a 5.000 euro (a fronte degli 8.000 previsti dalla disciplina generale in tema di espropriazione) il limite di valore al di sotto del quale l'agente della riscossione non può procedere all'espropriazione immobiliare, e viene prevista la non applicazione delle norme relative all'iscrizione di ipoteca, procedendo direttamente all'espropriazione. Inoltre l'agente della riscossione, decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di

¹² Referto della Corte dei conti "Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali" "Delibera n. 24/2008/G, del 17 novembre 2008.

pagamento, può utilizzare i dati relativi ai rapporti finanziari di cui dispone l'Agenzia delle entrate.

Secondo quanto riferito da Equitalia, già l'individuazione dei soggetti per i quali sono stati emessi ruoli, a fronte del mancato rispetto delle obbligazioni assunte a seguito delle definizioni agevolate ex art. 9bis (omessi versamenti) della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, è risultata particolarmente problematica in considerazione della mancanza di un autonomo codice tributo atto ad identificare gli importi affidati in riscossione alle società del Gruppo. Si è reso, pertanto, necessario procedere alla ricostruzione del dato filtrando, dalla base dati relativa alle iscrizioni a ruolo, i soggetti e gli anni di imposta interessati, quali risultanti da una estrazione effettuata dalla base dati relativa alle dichiarazioni presentate per fruire delle citate definizioni agevolate. Viceversa, non sono emersi particolari problemi nella rilevazione dei dati riguardanti le altre tipologie di definizioni agevolate, tutte contraddistinte da autonomi codici tributo.

Una volta individuati i soggetti interessati, si è provveduto ad effettuare le necessarie verifiche di quanto riscosso a seguito della notifica delle cartelle di pagamento.

L'analisi delle evidenze gestionali riferite ai soggetti ed agli anni di imposta in esame – elaborate sulla base delle risultanze delle basi informative del Gruppo Equitalia ed opportunamente aggiornate anche a seguito delle necessarie verifiche e riconciliazioni contabili – ha fornito i seguenti esiti, aggiornati a fine gennaio 2010:

TAVOLA 16
STATO DELLA RISCOSSIONE DELLE RATE DEL CONDONO NON VERSATE

<i>(milioni di euro)</i>						
Tipologia di condono	Carico lordo	Sgravio	Carico netto	Carico riscosso	Carico residuo	% riscosso su carico netto
Art. 9bis legge n. 289/2002	4.422,32	901,64	3.520,68	564,07	2.956,61	16,0
Tipo modello 288 (artt. 8, 9 e 14)	979,10		979,10	130,40	848,70	13,3
Tipo modello 289 (artt. 7, 15 e 16)	897,66	1,72	895,94	91,56	804,39	10,2
Totale	6.299,08	903,36	5.395,72	786,03	4.609,70	14,6

Fonte: Agenzia delle entrate.

A fronte di un carico iniziale da riscuotere pari complessivamente a 6.299 milioni di euro sono stati disposti sgravi per un ammontare di circa 903 milioni di euro; il carico netto totale da riscuotere, pertanto, è risultato pari a 5.396 milioni di euro. A fine gennaio 2010 sono stati riscossi circa 786 milioni di euro, che rappresentano il 14,6 per cento del predetto carico netto.

Con specifico riguardo al condono ex art. 9bis della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, la tabella che segue contiene il riepilogo dei dati, articolati per anno di imposta.