

TAVOLA 17

DETTAGLIO CONDONO EX ART. 9BIS LEGGE N. 289/2002

(milioni di euro)

Anno imposta	Carico	Sgravio	Carico netto	Riscosso	Residuo	% riscosso su carico netto
2000	752,70	90,83	661,87	121,39	540,47	18,3
2001	1.630,10	532,27	1.097,83	190,68	907,14	17,4
2002	1.004,76	193,38	811,38	118,73	692,66	14,6
2003	1.034,76	85,16	949,60	133,27	816,34	14,0
<b>Totale</b>	<b>4.422,32</b>	<b>901,64</b>	<b>3.520,68</b>	<b>564,07</b>	<b>2.956,61</b>	<b>16,0</b>

Fonte: Agenzia delle entrate

Per tale tipologia di condono, la percentuale di riscossione risulta complessivamente pari al 16 per cento del carico netto totale, con punte minime rispettivamente del 14,6 e del 14 per cento per gli ultimi due anni di imposta 2000 e 2001.

Nel precisare che le procedure di riscossione coattiva in esame sono tuttora in corso, Equitalia ha evidenziato che, in ossequio alle previsioni normative di cui all'art. 32 comma 7 DL n. 185/2008, uno degli strumenti sui quali si fonda l'azione di recupero delle partite debitorie in questione è costituito dall'accesso ai conti bancari. Tuttavia, per esigenze legate a specifiche prescrizioni del Garante per la *privacy*, la completa operatività dello strumento per le società del Gruppo è stata resa possibile soltanto a partire dagli ultimi mesi dell'anno 2009. C'è, quindi, da sperare che l'azione di recupero potrà essere d'ora in avanti molto più incisiva, anche se va tenuto conto che l'insolvenza, soprattutto nei casi più rilevanti, è spesso preordinata.

L'indagine in corso da parte della Sezione centrale di controllo sulla gestione potrà accertare in dettaglio sia l'adeguatezza delle misure disposte per assicurare la riscossione delle rate non versate, sia i condizionamenti esercitati in negativo dalla ritardata possibilità di accesso ai conti bancari dovuta ai rilievi del Garante della Privacy, ma già dai dati sopra riportati appare evidente che i risultati ottenuti non si possono considerare affatto soddisfacenti e non sembrano giustificare attese ottimistiche.

#### 4.5.3. Compensazioni e rimborsi

Le compensazioni effettuate ed i rimborsi in conto fiscale erogati nel 2009 risultano dal prospetto che segue e complessivamente ammontano a poco meno di 40 miliardi.

TAVOLA 18

LE COMPENSAZIONI EFFETTUATE ED I RIMBORSI IN CONTO FISCALE EROGATI - 2009  
(milioni di euro)

2009	Compensazioni F24			Rimborsi in conto fiscale
	Iva	Imposte dirette	Agevolazioni	
Gennaio	2.765,30	248,50	111,30	1.128,20
Febbraio	2.357,50	224,80	99,00	1.515,10
Marzo	1.749,00	203,50	198,60	845,80
Aprile	1.283,20	153,00	314,00	0,00
Maggio	1.482,80	204,90	586,00	701,60
Giugno	1.668,50	1.735,90	269,50	506,10
Luglio	2.021,10	2.631,40	329,00	515,00
Agosto	1.775,20	1.942,10	236,30	385,70
Settembre	551,00	217,40	147,00	584,60
Ottobre	672,10	246,50	258,70	1.229,90
Novembre	763,10	441,90	266,90	726,30
Dicembre	1.570,10	1.452,50	463,80	0,00
<b>Totale</b>	<b>18.658,90</b>	<b>9.702,40</b>	<b>3.280,10</b>	<b>8.138,30</b>

Fonte: Agenzia delle entrate

Il decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ha introdotto a partire dal 1998 il sistema del versamento unificato, che prevede l'utilizzo di un unico modello per il pagamento di imposte, tasse e contributi (denominato modello F24), con la possibilità per i contribuenti di compensare gli importi a debito con eventuali crediti, anche di diversa natura. Prima dell'introduzione del modello F24, invece, i crediti tributari potevano solo essere richiesti a rimborso, oppure essere utilizzati per compensare, attraverso le dichiarazioni, debiti fiscali della stessa natura.

La gestione contabile del sistema del versamento unificato, nonché la ripartizione e rendicontazione delle somme riscosse tra i vari enti percettori (Erario, INPS, enti locali, etc.) sono demandate all'Ufficio Struttura di Gestione dell'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del d.lgs. n. 241/1997.

Le compensazioni esercitate dai contribuenti comportano minori entrate per l'Erario; pertanto, al fine di rispettare l'obbligo di contabilizzare le entrate erariali "al lordo" di eventuali poste negative, la Struttura di Gestione effettua la regolazione contabile di tali minori entrate attraverso l'utilizzo di appositi fondi messi a disposizione dall'Erario ed accreditati sulla contabilità speciale n. 1778.

Ai sensi del decreto interministeriale n. 183 del 22 maggio 1998, la Struttura di Gestione è soggetta al controllo di un apposito Comitato di Vigilanza, composto da rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze, del Ministero dello sviluppo economico, del Ministero del lavoro e degli enti percettori.

I crediti utilizzabili in compensazione possono per lo più derivare da:

- a) versamenti fiscali in acconto eccedenti rispetto al dovuto (per Ire, Ires, Irap, ecc.);
- b) Iva a credito pagata maggiore dell'Iva a debito incassata;

- c) agevolazioni fiscali concesse in forma di crediti d'imposta da utilizzare, ove previsto dalla normativa di riferimento, in compensazione tramite modello F24.

Le compensazioni esercitate per versare somme di natura diversa dal credito utilizzato non possono eccedere l'importo di 516.456,90 euro all'anno, per singolo contribuente; l'eventuale credito residuo deve essere utilizzato con altre modalità. Le compensazioni derivanti da crediti tributari possono essere esercitate a partire dal 1° giorno del periodo d'imposta successivo al quale il credito si riferisce, anche prima della presentazione della relativa dichiarazione.

Al riguardo, tuttavia, si segnala che l'articolo 10 del DL n. 78/2009, ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2010, alcune novità in materia di utilizzo dei crediti Iva, al fine di contrastare il fenomeno delle compensazioni indebite. In particolare, è previsto che la compensazione di crediti Iva per importi superiori a 10.000 euro annui possa essere effettuata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o istanza da cui il credito emerge. Inoltre, è stabilito che i soggetti che intendano utilizzare crediti Iva per importi superiori a 15.000 euro annui siano tenuti a richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla relativa dichiarazione.

Ciò al fine di poter riscontrare – in fase di acquisizione del versamento – l'esistenza del credito Iva all'interno della dichiarazione o istanza presentata dal contribuente.

Allo scopo di eseguire il citato riscontro, è stato previsto che le compensazioni Iva per importi superiori a 10.000 euro possano essere effettuate esclusivamente attraverso i servizi telematici di versamento offerti dall'Agenzia delle Entrate; pertanto, per tali operazioni, i contribuenti non possono utilizzare i sistemi di pagamento (F24 cartaceo, *home banking*, CBI) offerti dagli intermediari (banche, Poste Italiane, agenti della riscossione).

Le compensazioni connesse alle agevolazioni fiscali possono essere effettuate, fino ad un importo massimo di 250.000 euro annui, solo in presenza dei requisiti stabiliti dalla normativa di riferimento, che in genere prevede anche la presentazione di un'apposita istanza preventiva per poter fruire del beneficio, nonché limiti di spesa annuali per la concessione dell'agevolazione, in base alle risorse complessivamente stanziare. Ai sensi dell'art. 5 del DL 138/2002, la Struttura di Gestione trasmette mensilmente al Ministero dell'economia e delle finanze ed al Ministero dello sviluppo economico i dati di consuntivo sull'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, per consentire il monitoraggio dell'utilizzo delle risorse finanziarie allo scopo stanziare.

Da ultimo il nuovo DL n. 78/2010 all'art. 31 ha stabilito la preclusione all'autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi. La norma dispone il divieto della compensazione dei crediti d'imposta relativi alle imposte erariali, fino a concorrenza

dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento<sup>13</sup>. Alla misura sono associati effetti di maggiori entrate di 4,7 miliardi per il triennio 2011-13, la stima, come argomentato dalla Corte in sede di audizione parlamentare, appare tuttavia scarsamente affidabile in ragione dell'ipotesi sulla quale si basa di una quota del 20 per cento di coincidenza fra contribuenti in posizione creditoria e contribuenti in posizione debitoria – ipotesi sicuramente troppo semplicistica giacché non sembra essere il risultato di alcuna verifica, neppure campionaria.

Per quanto riguarda i rimborsi Iva - il cui abuso è legato soprattutto alle frodi tipo carosello, spesso di dimensioni comunitarie - essi vengono corrisposti ai contribuenti principalmente tramite il c.d. "conto fiscale", secondo una procedura di erogazione che si può così schematizzare:

- il contribuente presenta apposita richiesta di rimborso all'Agente della riscossione competente per territorio, protocollata in ordine cronologico;
- l'erogabilità del rimborso è soggetta a controlli di carattere preventivo da parte degli uffici dell'Agenzia, nonché alla prestazione di apposita garanzia;
- nel caso in cui il rimborso richiesto sia maggiore di 516.456,90 euro, la parte eccedente sarà erogata solo a seguito di apposita disposizione da parte dell'ufficio dell'Agenzia.

Ai sensi del decreto ministeriale del 1° febbraio 1999, gli agenti della riscossione trasmettono alla Struttura di gestione, attraverso apposito flusso telematico, le informazioni relative ai rimborsi erogabili (derivanti da richiesta del contribuente ovvero disposti dall'ufficio). La Struttura di gestione, utilizzando i fondi stanziati su appositi capitoli di spesa e trasferiti sulla contabilità speciale n. 1778, accredita periodicamente le somme necessarie ai singoli agenti della riscossione al fine di consentire la materiale erogazione dei rimborsi ai contribuenti.

Successivamente, gli agenti della riscossione trasmettono agli istituti bancari ove sono aperti i conti correnti dei contribuenti gli elenchi dei beneficiari dei rimborsi ed accreditano alle banche le somme necessarie per procedere al pagamento.

#### 4.5.4. Scudo fiscale e lotta all'evasione internazionale

Con il 30 aprile 2010 si è chiusa, con l'emersione di ulteriori 9,2 miliardi di capitali (molto meno dei 30 miliardi ipotizzati) e di un gettito di 694 milioni, dopo la riapertura disposta dal decreto mille proroghe n. 194/2009, convertito nella legge 26 febbraio 2010 n. 25, l'ultima fase delle operazioni di "Rimpatrio dei capitali in Italia" con maggiorazione di aliquota al 6 per

<sup>13</sup> Sarebbe interessante disporre di elementi in ordine al delitto di compensazione indebita di cui all'art. 10quater del d.lgs n. 74 del 2000, aggiunto dall'art. 35, comma 7, del DL 223 del 2006, a cominciare dal numero dei casi finora rilevati.

cento fino al 28 febbraio e successivamente al 7 per cento, rispetto all'aliquota del 5 per cento applicata, nella prima fase, fino al 15 dicembre 2009. Il 95 per cento dei 9,2 miliardi è costituito da "rimpatri in Italia".

La prima fase si era conclusa con il rimpatrio di 95 miliardi e un gettito di 4,9 miliardi. Il bilancio finale dell'operazione si chiude così con un incasso complessivo per l'Erario di 5,6 miliardi ed un recupero di attività per complessivi 104,5 miliardi di euro (il 98 per cento dei quali costituiti da "rimpatri in Italia"). L'importo effettivamente rientrato in Italia è tuttavia solo una parte di questa cifra, in quanto i rimpatri meramente giuridici, pur essendo considerati "effettivi" alla pari dei rimpatri veri e propri - che sono, invece, solo quelli "liquidati" - analogamente a quanto avviene per le regolarizzazioni non comportano alcun disinvestimento di attività estere. Dei 95 miliardi rimpatriati nel 2009 solo un terzo (33 miliardi), infatti, sono stati rimpatriati con liquidazione, dando luogo ad una riduzione dei depositi esteri per 23,8 miliardi. I rimanenti 60 miliardi di attività estere emerse, regolarizzate, ma non disinvestite, non formano oggetto di registrazione nella bilancia dei pagamenti. Secondo quanto annunciato, l'importo dei capitali rimpatriati con liquidazione nel 2010 sarà reso noto nel prossimo mese di ottobre.

Ai soli capitali rimpatriati con liquidazione, ma il cui importo si avvicina, comunque, ai 35 miliardi, vanno ricollegati potenziali effetti benefici per l'economia.

Accanto al positivo impatto economico dei capitali rimpatriati con liquidazione ed ai benefici anche fiscali che ne potranno derivare e che si aggiungono ai 5,6 miliardi di gettito delle regolarizzazioni, vanno, naturalmente considerati gli aspetti critici che, in termini generali, sono gli stessi a suo tempo evidenziati dalla Corte per i condoni. In particolare, c'era il rischio che la sanatoria potesse essere percepita dai contribuenti come un segnale di allentamento del rigore fiscale, o addirittura di promessa di un nuovo condono, con la conseguenza di vanificare gli effetti di deterrenza delle misure anti-evasione prima e contestualmente introdotte. Le ulteriori e forti misure di contrasto contenute nel DL n. 78/2010 sicuramente contribuiscono a ridurre tale rischio.

Più in particolare, però, la Corte ha evidenziato la necessità di un raccordo tra lo scudo fiscale e le disposizioni - e relative stime degli effetti di gettito - dello stesso DL 78 relative al contrasto ai paradisi fiscali (art. 12) e agli arbitraggi fiscali internazionali (art. 13), nonché le ulteriori disposizioni contenute in materia di contrasto ai paradisi fiscali nel decreto mille proroghe, che appaiono insistere sulla medesima base imponibile e che sono legate tra loro, almeno in parte, da un rapporto di alternatività.

Si è inoltre osservato come vada considerato che, per effetto dei meccanismi preclusivi all'accertamento propri della sanatoria, alle entrate già conseguite entro l'originario termine del 15 dicembre 2009 ed a quelle che, con ogni probabilità, sarebbero affluite per effetto della

riapertura del termine, si sarebbero inevitabilmente avute minori entrate dall'attività di accertamento e controllo. Infatti, era altamente probabile che, in un certo numero di casi, i risultati positivi delle indagini sviluppate dall'amministrazione finanziaria nel corso degli anni 2010 e seguenti non si sarebbero potuti tradurre in atto di accertamento a causa delle disposizioni ostantive di cui all'art. 13bis del DL n. 78/2009.

I rischi di sovrapposizione di più gettiti riferibili alla stessa base imponibile vengono tuttavia contestati, o quanto meno ampiamente ridimensionati, da chi, pur riconoscendo che la sanatoria è uno strumento eccezionale giustificato solo in un momento altrettanto eccezionale e non in una situazione tributaria normale, pone l'accento sul fatto che buona parte delle somme scudate erano di difficile e costosa recuperabilità attraverso l'attività di accertamento in quanto erano state esportate in paesi lontani<sup>14</sup>, poco permeabili dall'attività ordinaria di verifica. Senza trascurare che, grazie al rimpatrio, sono stati acquisiti a tassazione per il futuro i redditi dei patrimoni scudati. A questo proposito andrebbe valutato se la scarsa adesione allo scudo, registrata, come si è visto, in sede di proroga, non possa essere in qualche modo interpretata come un indicatore di ormai avanzato prosciugamento dei "giacimenti" di evasione internazionale.

La Corte ha peraltro fatto anche presente che il rischio di un cumulo di due gettiti con riferimento alla medesima base imponibile non era formalmente attuale, nella misura in cui i documenti di bilancio recavano maggiori entrate solo per quanto riguarda gli artt. 12 (poco più di 1,5 miliardi per il triennio 2010-2012) e 13 (circa 1,3 miliardi per il medesimo arco temporale), mentre lo scudo fiscale era stato oggetto di una previsione solo "simbolica" (1 euro).

Diversamente, però, allorquando si avesse avuto contezza del gettito effettivo rinveniente dall'operazione scudo fiscale, non sarebbe stato più possibile ignorarne i riflessi di "cannibalizzazione" sul gettito a suo tempo intestato alle disposizioni dell'art. 12 di contrasto ai paradisi fiscali ed utilizzato a pieno titolo a copertura della manovra 2010-2012. Sarebbe stato allora giocoforza fare chiarezza su come i contribuenti e le attività economico-finanziarie detenute all'estero si sarebbero distribuiti fra le due opzioni (non emersione/emersione), avendo cura di evitare il rischio di duplicazione, anche parziale, nell'utilizzo di uno stesso gettito.

E', questo, un tipo di analisi che dovrebbe trovare la sua naturale sede nell'apposita relazione annuale al Parlamento sui risultati della lotta all'evasione che, tuttavia, per l'esercizio 2009 non è stata a tutt'oggi presentata neppure in allegato al rendiconto.

<sup>14</sup> In realtà, quasi tutte le somme regolarizzate erano molto vicine all'Italia, in Svizzera in primo luogo.

#### 4.5.5. I limiti della conoscenza del fenomeno dell'evasione, dei connessi comportamenti dei contribuenti e dei risultati dell'azione di contrasto

Considerando i principali provvedimenti che hanno dato corpo alle manovre di finanza pubblica varate negli ultimi due anni (la legge n. 133 del 2008, le leggi nn. 2 e 33 del 2009, la legge n. 102 del 2009 e, ora, il DL n. 78/2010), si arriva a quantificare in circa 37 miliardi il maggior gettito intestato alla lotta all'evasione per il quinquennio 2009-2013. Si tratta di dimensioni rilevanti che certamente non esauriscono gli ampi spazi che – come ripetutamente evidenziato dalla Corte - il fenomeno evasivo presenta nel nostro paese.

A fronte dell'indiscutibile portata di tale impegno si colloca il rammarico di non potere contare su analisi – fattibili sulla base dei dati disponibili – sulle variazioni di comportamento inducibili dai provvedimenti di deterrenza e di efficientamento della gestione. Un limite che – come la Corte ha più volte sottolineato – impedisce di valutare compiutamente l'efficacia delle politiche intraprese, il grado di realizzabilità delle singole misure, gli effettivi ritorni sotto il profilo del gettito.

Tale limite non impedisce, tuttavia, di concludere che la strategia antievasione guadagnerebbe molto in termini di efficacia puntando sugli strumenti effettivamente idonei a favorire un forte innalzamento dei livelli di *compliance*. Ormai non è difficile individuare gli evasori, almeno quelli più comuni, che occultano parte dei ricavi o dei compensi conseguiti. Gli strumenti di cui dispone l'Amministrazione sono a tal proposito già molto efficaci: basti pensare alle indagini finanziarie o alle metodologie di controllo che consentono anche il ricorso a presunzioni, purché gravi, precise e concordanti. Il problema principale, quindi, non è più quello di ulteriormente potenziare i poteri investigativi, considerato che comunque il numero di controlli approfonditi espletabili annualmente dall'Amministrazione difficilmente potrà, anche in futuro, superare i 200-300 mila, su una platea di quattro - cinque milioni di soggetti potenzialmente a rischio. Non è, peraltro, né immaginabile, né auspicabile, che i frutti del contrasto all'evasione debbano essere tutti, esclusivamente e permanentemente, legati alla crescente attività di repressione.

Il vero problema da risolvere è quello di indurre comportamenti spontanei di massa più corretti. Completando e rafforzando le misure che possono favorire la naturale emersione delle basi imponibili (generalizzata acquisizione dei dati relativi ai rapporti con clienti e fornitori, comunicazione annuale al fisco dei dati finanziari di sintesi di tutte le posizioni censite nell'anagrafe dei rapporti, ecc.). E riportando il sistema sanzionatorio - la cui forza di dissuasione è oggi forse eccessivamente indebolita, soprattutto nei confronti delle evasioni più diffuse, in conseguenza di un impiego "agevolato" finalizzato a premiare la deflazione del contenzioso- ad un livello di effettiva deterrenza. Insieme a queste misure potrebbe, poi, essere opportuno valutare anche la possibilità di adottare strumenti giuridici idonei a consolidare i

risultati dell'azione di accertamento svolta nei confronti di singoli contribuenti in termini di di comportamenti corretti nel futuro ed evitando di dover reiterare lo stesso oneroso percorso probatorio, pur in assenza di significativi mutamenti nello svolgimento dell'attività.

Di tutto ciò l'Amministrazione sembra essere consapevole, anche se tardano a concretizzarsi le iniziative che sarebbero necessarie. Anche nell'ultima relazione del MEF concernente i risultati derivanti dalla lotta all'evasione (aggiornata al 31 dicembre 2008 e comunicata al Senato della Repubblica il 17 luglio 2009) si indicava come fosse ritenuto "interessante analizzare quanta parte dell'evasione fiscale recuperata (...) migliora la *tax compliance* dei contribuenti". A tal fine si indicava come fosse ritenuto auspicabile "quantificare (ove possibile) in che misura l'attività di accertamento genera degli effetti (...) nella determinazione delle basi imponibili dei contribuenti precedentemente accertati.". L'inciso "ove possibile" segnalava la difficoltà, presente sin da allora, di organizzare e realizzare tale tipo di studio. Per una valutazione completa degli effetti della filiera "controllo-riscossione" sulla propensione ad uno spontaneo e corretto adempimento degli obblighi tributari occorre, infatti, considerare anche gli effetti indotti generati sulla platea dei contribuenti non accertati ed isolare tali effetti da quelli che normalmente possono derivare dal ciclo economico e dai provvedimenti normativi. Opportunamente, in sede di "Relazione", era stato indicato come si stesse "valutando il ricorso ad una analisi *panel* applicata ai contribuenti" al fine di indagare sulle cause "strutturali e congiunturali che stanno dietro alle modifiche dei comportamenti eventualmente registrati."

Un'ulteriore indicazione riguardava la costruzione di appositi "indicatori di *compliance*" per analizzare il comportamento dei contribuenti rispetto agli adempimenti tributari (dichiarazioni e versamenti). Secondo quanto riferito dall'Amministrazione, il Dipartimento delle finanze (in collaborazione con l'Agenzia delle Entrate) ha avviato uno studio per l'individuazione di alcuni "indicatori sintetici di *compliance*". Tale attività, che rappresenta uno degli obiettivi del Dipartimento delle finanze, è iniziata alla fine del 2009 e si sta attualmente svolgendo in collaborazione con l'Agenzia. Lo studio prevede, come primo passo, l'analisi dei dati e delle informazioni presenti nel sistema informativo della fiscalità con lo scopo di esaminare il rispetto o la violazione degli adempimenti cui sono obbligati i contribuenti, nel momento della presentazione delle dichiarazioni ed in quello del successivo versamento delle imposte.

Sulla base delle informazioni desunte, potrebbero essere individuate proposte di azioni da porre in essere per l'aumento della *Tax compliance*. Nel lavoro si dovrebbero anche valutare quali siano le possibili misure di semplificazione suscettibili di aumentare l'adesione spontanea agli adempimenti fiscali. Ciò presuppone una convinta e sistematica collaborazione del

Dipartimento finanze con l’Agenzia delle entrate, che dispone dei dati relativi alle dichiarazioni ed ai versamenti, ai contribuenti accertati ed agli esiti dei controlli.

Lo studio si dovrebbe sviluppare seguendo due filoni di indagine:

1 - la costruzione di appositi indicatori finalizzati a studiare eventuali modifiche nel tempo del comportamento dei contribuenti, sia per quanto riguarda la presentazione delle dichiarazioni, sia per il versamento delle imposte. Il monitoraggio di questi indici metterà in luce i mutamenti del sistema tributario verso una maggiore o minore semplificazione nell’amministrazione e gestione delle imposte.

2 - L’analisi di tipo strutturale sul comportamento dei contribuente (utilizzando anche metodologie di analisi *panel*, di cui si è detto) sfruttando alcune particolari banche dati a disposizione dell’amministrazione. Le basi dati da cui trarre informazioni sul comportamento dei “soggetti evasori” possono essere, in particolare, quelle dei contribuenti che hanno aderito alle definizioni agevolate di cui alla legge n. 289/2002 (c.d. condono tombale) e degli accertamenti eseguiti dall’Agenzia delle Entrate. L’analisi dovrà porre a confronto un campione di c.d. “contribuenti evasori” con un campione di c.d. “contribuenti non evasori” al fine di analizzare, in un definito periodo di tempo, l’andamento delle rispettive principali variabili fiscali in modo da cogliere, attraverso cambiamenti dei dati, eventuali rilevanti modifiche nei comportamenti fiscali.

Secondo quanto fatto presente dall’Amministrazione, il progetto di studio di cui al punto 2), presentando le maggiori difficoltà, sarebbe tutt’ora in corso di definizione.

Si tratta di indirizzi sicuramente interessanti che si auspica si possano trasformare al più presto in iniziative effettive.

#### 4.5.6. Federalismo fiscale e coinvolgimento dei Comuni nella lotta all’evasione

Le disposizioni della legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009 che più direttamente si riferiscono al tema della lotta all’evasione possono essere individuate negli articoli 2, 9, 25 e 26.

In particolare l’art. 26, aggiunto nel corso dell’esame parlamentare del provvedimento, è specificamente intestato al “contrasto dell’evasione fiscale”. Nel dettaglio, la disposizione stabilisce che, con riguardo al sistema gestionale dei tributi e delle compartecipazioni, i decreti legislativi previsti dall’art. 2 della legge, e da emanarsi nel rispetto dell’autonomia organizzativa delle regioni e degli enti locali nella scelta delle forme di organizzazione delle attività di gestione e riscossione, devono essere adottati secondo un duplice ordine di principi e criteri direttivi. In particolare, ai sensi della lettera a), devono essere previste adeguate forme di reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le regioni, gli enti locali e lo

Stato per l'attività di contrasto all'evasione dei tributi erariali, regionali e degli enti locali, nonché forme di diretta collaborazione, per fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei predetti tributi.

Accanto all'interazione dei diversi livelli di governo, che dovrà così essere assicurata dall'integrazione delle basi informative e dallo sviluppo di forme di collaborazione diretta, la successiva lettera *b*) prevede, da parte sua, meccanismi premiali per le regioni e gli enti locali che abbiano ottenuto risultati positivi in termini di maggior gettito derivante dall'azione di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale.

I principi di delega dettati dall'art. 26 sono in linea con norme già vigenti e con iniziative da tempo in corso. Più specificamente, vanno a tal proposito ricordati:

1. il d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56, il cui art. 10, relativo alla partecipazione delle regioni a statuto ordinario all'attività di accertamento dei tributi erariali, stabilisce che con decreto del Ministro delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome, entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, sarebbero state stabilite le modalità di tale partecipazione, in analogia a quanto previsto per i comuni dall'art. 44 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

2. il DL n. 203/2005, convertito nella legge n. 248/2005, recante, fra l'altro, disposizioni in materia di partecipazione dei comuni al contrasto all'evasione fiscale, integrative del predetto art. 44 del d.P.R. n. 600/1973 ("Partecipazione dei comuni all'accertamento") ed il cui art. 1 prevede:

a) l'incentivazione della partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale mediante il riconoscimento di una quota pari al 30 per cento delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del comune che abbia contribuito all'accertamento;

b) l'emanazione, entro 45 giorni, di un provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con la Conferenza Stato - città ed autonomie locali. Il provvedimento in questione, adottato il 3 dicembre 2007, previa consultazione del Garante per la protezione dei dati personali, individua le tipologie, le caratteristiche, gli ambiti e le modalità di trasmissione delle segnalazioni dei comuni e di trattamento e sicurezza dei relativi dati, da una parte, e rende disponibili una serie di flussi informativi ai comuni che ne faranno richiesta, dall'altra<sup>15</sup>.

Va peraltro ricordato che da ultimo anche il DL n. 78/2010 detta (all'art. 18) nuove dettagliate disposizioni tendenti a rafforzare la collaborazione dei comuni all'attività di

<sup>15</sup> Provvedimento Agenzia Entrate 3 dicembre 2007 – *Modalità di partecipazione dei comuni all'attività di accertamento ai sensi dell'art 1 del DL n. 203/2005, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2005.*

accertamento dei maggiori imponibili fiscali e contributivi: i comuni devono istituire il consiglio tributario e l'Agenzia delle entrate mette disposizione dei comuni le dichiarazioni dei redditi ed invia loro una segnalazione relativa agli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei residenti in seguito all'accertamento sintetico, ricevendone entro 60 giorni ogni elemento utile per la determinazione del reddito. Il premio ai comuni che partecipano alla lotta all'evasione tributaria sale dal 30 al 33 per cento delle maggiori somme riscosse anche grazie al loro intervento.

Poco c'è probabilmente da attendersi dalla costituzione dei consigli tributari per tutti i comuni o loro consorzi, tenuto conto che tali organismi, la cui prima istituzione risale ancora al periodo bellico (d.lgs. Lgt. 8 marzo 1945, n. 77), hanno già fornito mediocre prova di sé negli anni '80, quando un esiguo numero di comuni costituì i consigli tributari in attuazione di quanto previsto dall'art. 44, comma terzo, del d.P.R. n. 600 del 1973, dando luogo molto spesso a criticità nei rapporti con l'amministrazione finanziaria dello Stato per la connotazione a-tecnica e sostanzialmente politica della composizione di molti dei consigli stessi. Piuttosto che ripercorrere esperienze di scarso successo di un passato ormai lontano, andrebbe privilegiato l'apporto tecnico delle amministrazioni comunali.

Per quanto riguarda la norma che, modificando l'art. 44 del d.P.R. n. 600 del 1973, circoscrive al solo accertamento sintetico delle persone fisiche l'obbligo di invio di una segnalazione al comune di residenza del contribuente, si tratta di una procedura già sperimentata dall'amministrazione finanziaria con riferimento a tutte le tipologie di accertamento Irpef e produttiva di scarsi risultati.

In ogni caso va evidenziata, anche alla luce dei dati esposti nella Relazione Tecnica al provvedimento, la marginalità dei risultati finora conseguiti per effetto della collaborazione dei comuni all'accertamento, anche dopo l'introduzione del meccanismo incentivante previsto dall'art. 1 del decreto-legge n. 203 del 2005, e la cui misura è stata ora elevata, come si è detto, dal 30 per cento al 33 per cento: nel 2009 e nei primi quattro mesi del 2010 le somme riscosse ammontano ad appena 448 mila euro e le relative maggiori imposte accertate a 5,9 milioni.

Non possono esservi, in ogni caso, dubbi, né sull'opportunità che all'estensione assunta dalle entrate da compartecipazioni rispetto ai tributi propri debba corrispondere un maggiore coinvolgimento degli enti territoriali nella lotta all'evasione fiscale, né sulla necessità che la loro collaborazione con l'amministrazione centrale alla fase di accertamento delle imposte erariali debba essere incentivata, sia lasciando una quota del maggior gettito derivante da accertamenti nella disponibilità dell'ente che ha contribuito alla sua emersione, sia, come prevede la legge delega sul federalismo, non conteggiando nel gettito regionale, ai fini della perequazione, i

proventi derivanti dal recupero di base imponibile evasa. Ciò sembra, peraltro, anche coerente con una serie di altre considerazioni, e cioè:

- con il fatto che i tributi costituenti l'ossatura della fiscalità territoriale nella legge delega non sono gestiti - né di diritto, né di fatto - dagli enti territoriali medesimi, ma dal centro;
- con la circostanza che ben pochi sono gli enti che hanno una qualche effettiva autonoma esperienza e capacità strategica ed operativa in materia di attività di accertamento o che potrebbero acquisirla in tempi accettabili;
- con l'esigenza di evitare duplicazioni di funzioni e di connessi costi amministrativi in un comparto che richiede, insieme con la conoscenza integrata del fenomeno tributario, un particolare *expertise* specialistico in capo ad apparati complessi e costosi;
- con l'opportunità di assicurare, insieme con il rispetto di una certa omogeneità di criteri sull'intero territorio nazionale, la semplificazione (e minori costi) del contraddittorio e dell'eventuale contenzioso con i contribuenti.

Le attese che il federalismo fiscale suscita ai fini del contenimento entro limiti socialmente tollerabili del fenomeno dell'evasione appaiono sicuramente eccessive, ma va anche, in ogni caso, riconosciuto che in termini positivi può sicuramente giocare la carta della maggiore prossimità dell'interesse collettivo leso dall'evasione. Tuttavia, pur volendo prescindere da considerazioni di ordine più generale e problematico relative all'esistenza nel nostro paese di un sistema normativo e gestionale che si presenta con connotazioni tali da tuttora di fatto concedere a specifiche categorie di contribuenti la facoltà di stabilire in maniera autonoma l'entità del proprio contributo alle finanze pubbliche, va tenuto conto che i vantaggi della maggiore prossimità (effettivamente riscontrabile, peraltro, più per i comuni piccoli che per quelli grandi) possono essere in alcuni casi contraddetti, e comunque sempre ridimensionati, dagli svantaggi del freno che per l'attività di accertamento può essere rappresentato dal fatto che, a livello locale, il ruolo del controllore spesso sostanzialmente coincide con quello di amministratore pubblico elettivo. Una seconda ragione di cautela attiene alla considerazione che allo stato i comuni non sembrano avere un'effettiva capacità di accertamento. Come dimostra il fatto che, come si è visto, gli stessi incentivi in tal senso a più riprese già introdotti dal legislatore non hanno sinora sortito risultati apprezzabili.

Tutto da verificare è poi anche l'impatto che potrà avere la previsione della legge di riforma federalista laddove, per spingere le regioni con minore capacità fiscale a combattere evasione (ed inefficienze), prevede che le entrate provenienti dal fondo perequativo servano a ridurre, ma non a colmare, le differenze esistenti tra regioni povere e regioni ricche. E ciò, nella fondata considerazione che le differenze di capacità fiscale attualmente esistenti fra le regioni

sono dovute non solo alle differenze nel reddito medio pro capite, ma anche alla diversa incidenza del livello di evasione e di capacità (e volontà) di contrastarla<sup>16</sup>. La maggiore difficoltà risiede qui nell'inversa correlazione esistente fra livello di evasione e capacità/possibilità amministrativa di contrastarla. Per cui il problema – più per i tributi propri che per le compartecipazioni e le addizionali per le quali continuerà a restare comunque primaria la responsabilità dello Stato - rischia di non poter essere risolto con la semplice penalizzazione dei territori a più elevata intensità di evasione, che devono, invece, anche essere indirizzati e sostenuti nello sforzo di dotarsi di un'effettiva autonoma capacità di contrasto all'evasione.

## **5. La gestione delle entrate della P.A. nel 2009**

### *5.1. Analisi delle entrate della P.A. per comparto*

I risultati del 2009 si saldano con quelli dell'anno precedente nel segnalare una stretta correlazione fra crisi economica e andamento delle entrate (soprattutto se depurate da forme di prelievo straordinarie) e una diversa reattività temporale delle varie categorie di gettito. In particolare, dal conto economico consolidato delle PPAA si rileva:

- per il 2009, una flessione delle entrate complessive (-1,9 per cento) che si va ad aggiungere alla frenata (+1,1 per cento) del 2008. Si tratta dei due peggiori risultati (peraltro gli unici in successione) registrati negli ultimi quaranta anni. Ciononostante, le entrate sembrano rispondere più tardi e in misura più contenuta ad una situazione di crisi manifestatasi già nel 2008 e consolidatasi nel 2009 (-1,3 per cento e, rispettivamente, -5,0 per cento la variazione del Pil nel biennio);
- l'accentuazione del risultato 2009 ove si tenga conto dell'"anomala" crescita delle imposte in conto capitale, sull'onda di due misure straordinarie (scudo fiscale e adeguamento alle regole contabili IAS). Al netto del gettito prodotto dalle relative imposte sostitutive (11,6 miliardi, circa), la flessione delle entrate complessive finisce quasi per raddoppiare (da -1,9 per cento a -3,5 per cento);
- una caduta di gettito che si concentra sulle entrate correnti (-3,6 per cento) e soprattutto su quelle tributarie (-5,7 per cento) – imposte dirette e indirette -, laddove i contributi sociali hanno contenuto la flessione entro lo 0,4 per cento;
- il crollo, soprattutto, delle imposte dirette (-7,1 per cento), mentre il gettito delle imposte indirette conferma, anche nelle dimensioni (-4,2 per cento), il negativo risultato

<sup>16</sup> Secondo analisi svolte dall'Ufficio studi dell'Agenzia delle entrate a proposito dell'Irap, negli scorsi anni l'intensità dell'evasione nelle regioni del nord ovest era pari al 64 per cento della media nazionale, ma saliva al 75 per cento in quelle del nord est, al 91 per cento in quelle del centro ed al 209 per cento nelle regioni del sud e delle isole. (Agenzia delle entrate – Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi. 2006 – *Analisi dell'evasione fondata sui dati Irap Anni 1982-2002*, a cura di Stefano Pisani, Cristiano Polito)

del 2008 (-4,9 per cento). In sostanza, l'impatto della crisi si è riflesso sulle entrate della PA in misura evidente fin dal 2008 nel caso delle imposte indirette. Per la diversità nei tempi e nelle modalità del prelievo, ha invece avuto un impatto più forte e concentrato nel 2009 nel caso delle imposte dirette.

TAVOLA 19

CONTO CONSOLIDATO DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE							
	milioni di euro				variazioni percentuali		
	2006	2007	2008	2009	2007/06	2008/07	2009/08
<b>Entrate complessive</b>	<b>680.997</b>	<b>724.416</b>	<b>732.061</b>	<b>718.054</b>	6,4	1,1	-1,9
<b>entrate correnti</b>	<b>676.614</b>	<b>719.882</b>	<b>728.355</b>	<b>701.955</b>	6,4	1,2	-3,6
-di cui imposte indirette	220.313	227.103	216.009	206.956	3,1	-4,9	-4,2
-di cui imposte dirette	213.867	233.170	239.740	222.655	9,0	2,8	-7,1
<b>entrate in conto capitale</b>	<b>4.383</b>	<b>4.534</b>	<b>3.706</b>	<b>16.099</b>	3,4	-18,3	334,4
(a) 2009: adeguamento regole contabili IAS e scudo fiscale				11.592			
(b) 2009: entrate in conto capitale al netto (b-a)				4.507			21,6
(c) 2009: entrate complessive al netto (c-a)				706.462			-3,50

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati ISTAT.

Le entrate tributarie rivelano andamenti fortemente differenziati per tipologia di imposta, a testimonianza dello specifico legame con la base imponibile di riferimento.

Fra le imposte indirette si segnala:

- una caduta dell'Iva (-6,7 per cento) in misura doppia rispetto al 2008. La ridotta incidenza del prelievo (7,0 per cento nel 2009, rispetto al 7,1 per cento del 2008 e al 7,0 per cento del 2007) su una *proxy* della base imponibile (consumi+importazioni), sembra indicare un mutamento nel tasso di adempimento degli obblighi contributivi. Nel contempo, vanno richiamati i fattori (due anni consecutivi di riduzione delle importazioni e dei consumi delle famiglie; ricomposizione della domanda interna verso beni essenziali) che, determinando anche una conseguente ricomposizione della base imponibile, possono avere influito negativamente sulla dinamica del gettito;
- l'ancora più forte caduta del gettito Irap (-13 per cento), in aggiunta all'altrettanto significativa flessione del 2008 (-8,3 per cento). Si saldano, in questo caso, due effetti: le riforme operanti dal 2008 (aumento delle deduzioni e riduzione di 0,35 punti dell'aliquota) e l'effetto della crisi su imprese e professionisti;
- le significative flessioni che hanno interessato l'imposta di registro (-11 per cento), l'ipotecaria (-5,4 per cento) e i contributi concessioni edilizie (-11,4 per cento); tutte indicative della "sofferenza" (manifestatasi già nel 2008) del settore immobiliare;

- l'andamento in controtendenza del gettito relativo al comparto giochi e lotterie, sia nel 2008, sia soprattutto nel 2009, a conferma, forse, di specifiche reazioni di comportamento indotte dalla crisi, oltre che degli effetti positivi delle strategie gestionali adottate.

Fra le imposte dirette, si evidenzia, invece:

- la flessione, per la prima volta dalla sua introduzione, dell'Irpef (-2,8 per cento), il cui gettito ha tuttavia risentito degli effetti, non solo di fattori economici (riduzione dell'occupazione e del reddito disponibile delle famiglie), ma anche di fattori normativi (riduzione della percentuale di acconto);
- il crollo dell'Ires (-23,7 per cento, in aggiunta al -7,2 per cento del 2008), anche qui in conseguenza, non solo dell'impatto della crisi sui bilanci aziendali, ma anche delle modifiche normative (taglio di 5,5 punti dell'aliquota) operanti dal 2008;
- la caduta del gettito delle imposte sostitutive sui redditi da attività finanziaria, in conseguenza del calo dei tassi d'interesse e dei rendimenti dei titoli.

## 5.2. *Analisi delle entrate della P.A. per livello di governo*

L'analisi del gettito 2009 rivela una significativa riduzione dei margini di autonomia impositiva degli enti locali, per effetto di una combinazione perversa fra fattori normativi e crisi economica. Va segnalato, in particolare, che l'andamento cedente delle imposte dirette e di quelle indirette accomuna le amministrazioni centrali (lo Stato, essenzialmente) e quelle locali, ma si distribuisce in misura diversa:

- per le imposte dirette, al -7,1 per cento del conto consolidato corrispondono il -6,7 per cento dello Stato e il -9,9 per cento delle amministrazioni locali. E' questa, presumibilmente, la conseguenza del forte rilievo che fra le entrate degli enti territoriali hanno le addizionali comunale e regionale all'Irpef;
- per le imposte indirette, il -4,2 per cento del conto consolidato si ripartisce in una sostanziale stabilità del prelievo di competenza statale (-0,9 per cento) e in un'accentuata flessione del gettito degli enti locali (-11,1 per cento). E' questo l'effetto, presumibilmente, delle minori entrate conseguite a titolo di Ici e di Irap: fra il 2007 e il 2009 si passa da un complesso di poco superiore ai 51 miliardi a 40,6 miliardi. Le modifiche normative che hanno interessato le più importanti fonti di gettito degli enti locali hanno comportato, in sostanza, la riduzione di 1/5 della loro autonomia impositiva.

### 5.3. Irap e addizionali Ire

Nelle entrate finali erariali non sono contabilizzate le entrate di competenza giuridica delle Amministrazioni locali, Irap e addizionali regionali e comunali all'Ire, trattandosi di entrate di pertinenza di Regioni e Comuni. Delle stesse, tuttavia, essendo monitorate dal Dipartimento delle finanze, si dispone dei dati relativi ai versamenti desunti dai modelli F24 al lordo delle compensazioni. La Corte, a partire dal 2007, ha affiancato questi dati a quelli estratti dal Sistema SIOPE (Banca d'Italia – Tesoro) che acquisisce giornalmente dai tesorieri degli Enti le segnalazioni relative agli incassi (criterio di cassa), nonché ad eventuali variazioni su operazioni segnalate in precedenza (cioè gli importi sono al netto delle variazioni acquisite alla data dell'ultimo aggiornamento).

I dati del Dipartimento delle finanze per i suddetti proventi segnalano un'importante riduzione del gettito complessivo, passato dai 49.104 milioni del 2008 ai circa 44.752 del 2009 con un decremento dell'8,9 per cento. La variazione delle tre diverse componenti dell'aggregato mostra, peraltro, una riduzione ancora più sostenuta per l'Irap, con una contrazione dell'11,4 per cento (dai 38.152 milioni del 2008 ai 33.786 del 2009) ed un lieve decremento per l'addizionale regionale all'Ire (-1,7 per cento, da 8.228 ad 8.089 milioni di gettito) a fronte di una crescita dell'addizionale comunale all'Ire per il 5,6 per cento (da 2.724 a 2.877 milioni). Pertanto la composizione interna si è modificata con un aumento del peso delle addizionali all'Ire (dal 16,8 al 18,1 per cento per quella regionale e dal 5,5 al 6,4 per cento per quella comunale) ed un conseguente ridimensionamento per l'Irap (dal 77,7 al 75,5 per cento).

Rispetto alle cause della riduzione del gettito dell'Irap, oltre all'influenza della crisi economica, vanno segnalati gli effetti dovuti ad esenzioni e riduzioni di aliquote introdotte in sede regionali e soprattutto all'evoluzione giurisprudenziale che ha fatto seguito alla sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 che aveva incidentalmente riconosciuto la non assoggettabilità all'imposta dei soggetti privi di un'autonoma organizzazione<sup>17</sup>.

Incidentalmente va ricordata l'istituzione per memoria, nel 2009, del capitolo 3340, di natura non ricorrente<sup>18</sup> relativo al versamento al bilancio dello Stato, da parte delle Regioni a

<sup>17</sup>Corte di Cassazione - Sezione tributaria Sentenza 20 luglio 2009, n. 16855: "si è venuta ormai consolidando la giurisprudenza di questa Corte (Cass. civ., sez. V, n. 3678 del 16 febbraio 2007) in materia di identificazione del presupposto impositivo ai fini della imposizione Irap, con l'affermazione del principio secondo cui in tema di Irap, l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente che eserciti attività di lavoro autonomo: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'"*id quod plerumque accidit*", costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui".

<sup>18</sup> UPB 2.2.1.2, del C.d.R. Dipartimento del tesoro.