

I restanti tre capitoli con variazione di gettito superiore a 400 milioni e per un importo complessivo di +2.156 milioni attengono tutti alle entrate extra tributarie: cap. 2354 – *partecipazione dello Stato agli utili di gestione dell'istituto di emissione* (+896 milioni); cap. 2336 (dal 2010) – *entrate derivanti dalle concessioni del diritto di esercizio delle attività correlate alle lotterie nazionali ad estrazione istantanea, ai sensi dell'articolo 21, commi da 1 a 6, del Decreto-Legge n. 78/2009, convertito dalla Legge n. 102/2009* (+800 milioni); cap. 2970 – *dividendi dovuti dalle società per azioni derivate dalla trasformazione degli enti pubblici nonché utili da versare da parte degli enti pubblici in base a disposizioni normative o statutarie* (+460 milioni).

Ci sono, poi, undici capitoli con variazione in diminuzione superiore anch'essa a 400 milioni che hanno complessivamente comportato un impatto negativo di 23,4 miliardi in termini di variazione del riscosso totale. Di questi, sei appartengono alle entrate tributarie: l'*imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nonché ritenute sugli interessi e altri redditi di capitale* (cap. 1026) con -6.149 milioni, le imposte sostitutive di tributi diretti (cap. 1074) con -4.420 milioni, l'*imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio nazionale, da rimpatriare ai sensi dell'articolo 13-bis del Decreto-Legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102* (cap. 1075) con -3.195 milioni, l'*accisa sui prodotti energetici, loro derivati e prodotti analoghi* (cap. 1409) con -949 milioni, il *provento del lotto* (cap. 1801) con -636 milioni, ed i *proventi derivanti dalle lotterie nazionali ad estrazione istantanea* (cap. 1810) con -454 milioni.

I restanti cinque capitoli appartengono alle entrate extratributarie: il *versamento, da parte delle regioni a statuto ordinario, del maggior gettito a titolo di IRAP e addizionale regionale IRPEF* (cap. 3340) con -3.316 milioni, le *entrate eventuali e diverse del Ministero dell'economia e delle finanze già di pertinenza del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica* (cap. 2368) con -2.146 milioni, le *somme dovute dalla Banca d'Italia a titolo di eccedenza del rendimento di tutte le attività nei confronti del tesoro, e a titolo di remunerazione del saldo relativo al conto "disponibilità del tesoro per il servizio di tesoreria", nonché introiti relativi ad eventuali interventi sulla gestione del debito* (cap. 3240) con -839 milioni, i *versamenti corrispondenti alle risorse accertate sul fondo per l'erogazione ai dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile* (cap. 3331) con -821 milioni, ed il *versamento delle somme rivenienti dai conti correnti e dai rapporti bancari definiti come dormienti all'interno del sistema bancario e del comparto assicurativo da riassegnare ad apposito fondo per indennizzare i risparmiatori vittime di frodi finanziarie* (cap. 3382) con -439 milioni.

Altri quattordici capitoli fanno registrare variazioni in diminuzione per meno di 400 e più di 100 milioni, per complessivi -2,8 miliardi. I più consistenti appartengono anch'essi alle entrate tributarie: l'*imposta sul reddito delle società* (IRES, cap. 1024) con -291 milioni, le *imposte derivanti dalla definizione di pendenze e controversie tributarie* (cap. 1171), con -282 milioni, l'*imposta di bollo* (cap. 1205) con -242 milioni e l'*imposta sulle assicurazioni* (cap. 1208) con -241 milioni⁹.

Riepilogando, quindi, le variazioni dei 46 capitoli il cui gettito è aumentato (21 capitoli) o è diminuito (25 capitoli) di oltre 100 milioni e che incidono per circa il 91 per cento sul totale delle entrate finali comportano un saldo di minori entrate di 8.917 milioni, rispetto al calo del riscosso totale registrato per il complesso delle entrate finali (-10.465 milioni, a fronte di -130 dell'esercizio precedente), evidenziando un meno favorevole andamento del restante 9 per cento delle maggiori fonti di entrata.

⁹ Ci sono altri tre capitoli di entrate tributarie (1421, 1820, e 1049) per un importo complessivo di -434,8 milioni, sei di entrate extra tributarie (3342, 2569, 3210, 3249, 3518 e 3458) per un importo complessivo di -1.155 milioni, ed uno di entrate patrimoniali (4421) per un importo di -164,4 milioni.

3.4. Entrate ricorrenti e non ricorrenti

A conclusione dell'indagine appositamente svolta sulla revisione dello stato di previsione dell'entrata introdotta dalla legge di bilancio 2008¹⁰, la Corte aveva osservato che la pur positiva distinzione operata per ciò che attiene alla natura del gettito - ricorrente e non ricorrente - non consentiva di apprezzare agevolmente l'evoluzione della componente strutturale e di quella non strutturale del gettito.

Valga per tutti il caso del capitolo 2368 – entrate eventuali e diverse del Ministero dell'economia, capitolo promiscuo, che nel 2008 veniva assegnato (con una previsione di gettito pari a 2,4 miliardi) all'UPB 2.1.2.3 – entrate derivanti dai servizi resi dalle Amministrazioni statali; contributi vari e altre entrate eventuali e diverse classificate come di natura ricorrente, pur trattandosi di un coacervo di proventi di origine diversissima o comunque in larga parte indeterminata. Nel 2009, come già detto, questo capitolo 2368 è stato oggetto di un tentativo di razionalizzazione, riprodotta nel 2010, con la sua divisione in otto articoli, dei quali due, per i quali la denominazione rimane sempre generica, indistinta e centrata sulla destinazione invece che sulla fonte del gettito¹¹, sono classificati in UPB di natura non ricorrente. Inoltre, riguardando entrate riassegnabili alla spesa, sono iscritte in bilancio con previsioni nulle, ma fanno registrare a consuntivo accertamenti e riscossioni pari a 1.605 milioni, corrispondente al 78,8 per cento del totale del capitolo ed al 24,1 per cento delle entrate extra tributarie non ricorrenti.

Ne discende che sulle entrate extra tributarie di natura ricorrente risulta concentrato il 91,6 per cento della previsione di competenza 2010 per l'intero Titolo II (era 99,3 per cento nel 2009)¹², a causa anche di imputazioni di capitoli che almeno in parte riguardano proventi di natura chiaramente non ricorrente.

In proposito la R.G.S. aveva, in passato, sottolineato che rispetto ai capitoli concernenti le entrate eventuali e diverse, imputati alle entrate ricorrenti, la ricorrenza è stata valutata in base al gettito che – pur se composto anche da singoli elementi alcuni dei quali possono presentarsi come *una tantum* – ha un andamento grosso modo costante nel tempo, per cui nel suo complesso può considerarsi ricorrente. In altri termini, per la distinzione fra entrate ricorrenti e non ricorrenti in alcuni casi è stato seguito un criterio statistico e non gestionale.

Più in generale, però, il criterio seguito da R.G.S. per distinguere le entrate ricorrenti dalle non ricorrenti è quello di considerare ricorrenti gli introiti per i quali la normativa sottostante ha previsto un afflusso al bilancio dello Stato a regime, senza limitazioni temporali, a prescindere dall'entità del gettito che si realizza e dall'eventuale aleatorietà che può caratterizzare tale realizzazione.

A seguito delle osservazioni formulate, in passato, dalla Corte circa la promiscuità degli introiti che affluiscono sui capitoli intestati alle entrate eventuali e diverse, la R.G.S. ha comunque provveduto, attraverso l'analisi delle quietanze di versamento, ad articolare, non solo, come si è detto, il capitolo delle entrate eventuali e diverse ex tesoro - 2368, anche l'analogo capitolo ex finanze - 2319: pur dovendosi apprezzare lo sforzo compiuto, il contenuto degli articoli è ancora largamente indeterminato ed appare necessaria un'ulteriore, più analitica e più chiara articolazione. Si riconosce, tuttavia, almeno negli intenti ed adeguandosi alle osservazioni negli anni formulati dalla Corte nelle diverse sedi, l'impegno di porre in essere specifiche iniziative mirate all'individuazione maggiormente analitica delle componenti del gettito ed una conseguente maggiore articolazione: il Dipartimento delle RGS ha convenuto, infatti, che in presenza della distinzione tra entrate "ricorrenti" e "non ricorrenti" l'aggregato entrate eventuali e diverse risulta ormai contraddittorio, essendo le "eventuali" di fatto solo "non ricorrenti", mentre le "diverse" possono rientrare in entrambe le partizioni.

¹⁰ Referto della Corte dei conti su "Revisione dello stato di previsione dell'entrata nella legge di bilancio 2008" (Deliberazione n. 15/2008/G del 25 giugno 2008).

¹¹ Articolo 7 - *Altre entrate di carattere straordinario* e articolo 8 - *Somme da riassegnare alla spesa in base a specifiche disposizioni*.

¹² Il peso della componente ricorrente nelle previsioni per il 2011 è sostanzialmente allineato ai valori dell'esercizio 2010: 90,2 per cento.

La Ragioneria generale dello Stato ha fatto più volte presente di essere consapevole dell'esistenza dei problemi segnalati dalla Corte e di essere costantemente impegnata nella ricerca delle relative soluzioni, nella considerazione, peraltro, che la revisione delle unità elementari di entrata per assicurare che la denominazione richiami esplicitamente l'oggetto e la ripartizione delle unità promiscue in articoli per consentire che la fonte di gettito sia chiaramente individuabile, sono, come prima ricordato, previste anche dall'articolo 40, comma 2, lettera d), della nuova legge di contabilità e finanza pubblica (legge 31 dicembre 2009, n. 196), quali principi e criteri direttivi per l'emanazione dei decreti legislativi di completamento della riforma della struttura del bilancio.

A verifica di quanto affermato si è tentato di autonomamente individuare le entrate non ricorrenti, limitatamente ai capitoli con riscosso totale superiore ai 100 milioni (che incidono per il 98,8 per cento dell'intero importo, 464.994 milioni a fronte di 470.838), pervenendo alla quantificazione di un importo di 17.343 milioni¹³. Come mostra il prospetto che segue, questo importo è stato ottenuto sommando al riscosso per i capitoli imputati nel consuntivo alle UPB non ricorrenti, pari a 11.586 milioni, quanto riscosso per ulteriori sei capitoli, cui corrisponde un importo pari a 5.757 milioni. Di questi i principali capitoli sono tre¹⁴.

- cap. 3331 - versamenti corrispondenti alle risorse accertate sul Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile, per 3.709 milioni;

- cap. 3514 - Rimborso da parte delle Comunità Europee delle spese di riscossione delle risorse proprie, per un importo di 540 milioni;

- cap. 3249 - versamento della quota interessi delle rate dei mutui erogati dalla Cassa Depositi e Prestiti trasferiti al Ministero dell'economia e delle finanze da destinare al pagamento degli interessi relativi ai buoni fruttiferi postali, per un importo di 517 milioni.

Rispetto alla composizione per titoli, dai dati del consuntivo risulta che il 43 per cento del riscosso è riconducibile alle entrate extratributarie, il 42 per cento è imputato a quelle tributarie ed il 14,9 a quelle patrimoniali. Con l'aggiunta degli ulteriori capitoli la composizione percentuale si modifica con la prevalenza del peso delle entrate extratributarie: 61,9 per cento, rispetto al 28,1 per quelle tributarie ed il rimanente 10 per le entrate patrimoniali.

Si deve evidenziare che nella selezione delle entrate non ricorrenti aggiuntive rispetto a quelle individuate dal consuntivo, sono stati prudenzialmente esclusi una serie di capitoli che con un'alta probabilità contengono all'interno del gettito ad essi imputato anche una componente non strutturale. Tali capitoli sono riscontrabili sia nell'ambito del Titolo I, entrate eventuali e diverse concernenti una serie di imposte¹⁵, sia, e soprattutto, nell'ambito del Titolo II, con riferimento ai capitoli di entrate eventuali e diverse intestati a tutti i Ministeri, frutto di un coacervo di voci, di cui il principale, come già fatto presente, è il 2368 del MEF, con un riscosso totale nel 2010 di 2.036,7 milioni, a fronte dei 4.182 del 2009 e dei 683,6 del 2008.

Come si vede, si tratta di capitoli con forti caratteristiche di promiscuità, per i quali continuano a pesare le due ulteriori circostanze da tempo segnalate dalla Corte e che in parte sono già state richiamate anche in questa sede:

- la mancata revisione delle unità primarie del bilancio amministrativo (capitoli/articoli) sia rispetto al contenuto che al numero, con la conseguente inadeguatezza dell'articolazione del bilancio dell'entrata che ne limita la trasparenza ed ostacola le analisi nelle diverse fasi del controllo. Per male intese esigenze di semplificazione, si perpetuano, così, una serie di impropri accorpamenti di informazioni che rendono difficile l'utilizzo del bilancio come strumento di analisi delle politiche pubbliche;

¹³ Lo scorso anno la stessa analisi aveva condotto all'individuazione di un importo pari a 28.930 milioni su un totale di 477.267 milioni corrispondenti a capitoli con riscosso totale superiore a 100 milioni.

¹⁴ Nel 2009 alle riscossioni totali delle UPB non ricorrenti, pari a 21.747 milioni, venne sommato quanto riscosso per ulteriori nove capitoli, per 7.182 milioni.

¹⁵ Le imposte sul patrimonio e sul reddito (cap. 1200), le accise e le imposte di consumo (cap. 1450), le tasse e le imposte sugli affari (cap. 1400), le imposte sui consumi e le dogane (cap. 1600), i Monopoli (cap. 1800).

- la difficoltà dell'immediata identificazione del C.d.R. cui è intestata la gestione del provento, non comparando più il codice identificativo del C.d.R., fondamentale nel caso delle entrate extra tributarie di cui sono responsabili tutti i Ministeri.

Le discordanze emerse tra i dati risultanti a consuntivo per le entrate non ricorrenti e quelli risultanti dall'esercizio autonomamente condotto per la quantificazione delle entrate una tantum rafforzano, pertanto, l'esigenza di un'ulteriore attenta riconsiderazione della nuova classificazione del bilancio, allo scopo, come già detto, della corretta individuazione della componente strutturale e di quella non strutturale del gettito, propedeutica anche al monitoraggio dei conti pubblici (in particolare dell'indebitamento strutturale, al netto del ciclo e delle entrate *una tantum*) da parte dei competenti organismi comunitari in ordine al rispetto del Patto di stabilità e crescita.

Tavola I

ENTRATE NON RICORRENTI PER I CAPITOLI CON RISCOSSO TOTALE 2009 SUPERIORE A 100 MILIONI
(milioni di euro)

Consuntivo (1)					Ulteriori capitoli <i>non ricorrenti</i> (2)				Totale (1)+(2)	
Titolo	Capitolo	u.p.b.	Riscosso Totale	%	Capitolo	u.p.b.	Riscosso Totale	%	Riscosso Totale	%
I	1074	1.2.1.1	2.153							
	1062	1.2.1.1	824							
		—								
	1239	1.2.1.2	690							
		1.2.4.1								
	1075	1.2.4.2	621							
		—								
	1063	1.2.2.1	468							
1.2.1.1										
1171	1.2.1.2	117								
	Totale Titolo I		4.875	42,07			0	0,00	4.875	28,11
II	3340	2.2.1.2	2.744		3331	2.1.7.2	3.709			
	3383	2.2.1.1	881		3514	2.1.7.2	540			
	2336	2.2.1.1	800		3249	2.1.3.3	517			
	3466	2.2.1.3	399		3518	2.1.2.2	421			
	3382	2.2.1.2	159		3390	2.1.3.3	403			
					3499	2.1.6.1	167			
		Totale Titolo II		4.983	43,01			5.757	100,00	10.740
III	4532	3.2.2.2	1.106							
	4726	3.2.2.2	295							
	4421	3.2.2.1	186							
	4724	3.2.2.2	141							
		Totale Titolo III		1.728	14,92			0	0,00	1.728
	Entrate Finali		11.586	100,00			5.757	100,00	17.343	100,00

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

3.5. Entrate riassegnabili ed entrate eventuali e diverse

Le riassegnazioni alla spesa raramente riguardano le somme versate all'entrata nell'intero anno di riferimento in quanto possono essere effettuate utilizzando, in un esercizio finanziario, le somme versate entro il 31 ottobre dell'esercizio, nonché quelle versate nell'ultimo bimestre dell'anno precedente. Tale sfasamento temporale non consente di controllare adeguatamente il fenomeno, se non a seguito di un attento monitoraggio, a tutt'oggi quasi completamente assente, essendosi la R.G.S. limitata a rilevare le riassegnazioni alla spesa ammontanti per il 2010 a 4.360,4 milioni a milioni. Nel 2009 e 2008, in assenza di limiti imposti dalla legge finanziaria, l'analogo importo era stato pari a 7.562,7 e 9.360,7 (7.143,5 e 5.388 milioni rispettivamente nel 2007 e 2006).

La Corte ha da tempo prestato attenzione al fenomeno delle riassegnazioni di entrata¹⁶, trattandosi di una tipologia di spesa che negli anni era rimasta praticamente sconosciuta, posto che, per definizione, le sue dimensioni non dipendono da autorizzazioni di bilancio, ma dall'entità di specifiche voci di entrata successivamente consuntivate. Esse comportano una sottostima — tanto fisiologica quanto inevitabile — delle previsioni di entrata, trattandosi di voci di bilancio per le quali, di norma, sono formulate previsioni solo per memoria o comunque per importi ben al di sotto dei risultati che vengono poi conseguiti. Nel 2010 le previsioni iniziali iscritte in bilancio per le UPB individuate per le entrate riassegnabili sono state pari al 5,2 per cento dell'accertato ed al 12 per cento del riscosso e versato di competenza, mentre nel 2005, nel 2006, nel 2007, 2008 e nel 2009, a fronte di previsioni pressoché nulle, sono poi stati consuntivati incassi, rispettivamente, per 17, per 5,6, per 7,1, per 9,4 e per 6,2 miliardi, che, da una parte, sono stati impropriamente rendicontati come extra-gettito, e, dall'altra, sono serviti a finanziare un ammontare equivalente di spesa per la quale non erano stati previsti stanziamenti.

I rilievi mossi dalla Corte si sono, tra l'altro, concentrati sulla pratica, alquanto impropria, di prevedere l'utilizzo di entrate riassegnabili — per loro natura aleatorie ed indeterminate — per coprire quote anche consistenti di spese inderogabili (interessi sul debito), oltre che certe nel loro ammontare, qual è, in particolare, il caso del rimborso buoni postali fruttiferi ed il pagamento dei relativi interessi. Tale pratica, già constatata per l'esercizio 2008 per un ammontare rispettivamente di 3.269 e 1.798 milioni, è continuata anche nel 2009 e nel 2010, per il pagamento, solo degli interessi, per un ammontare, rispettivamente di 899 e di 875 milioni, sul totale pagato di circa 7 e 9 miliardi, mediante la riassegnazione dei versamenti delle quote capitale ed interessi sulle rate dei mutui erogati dalla Cassa depositi e prestiti.

Queste considerazioni, come altre, sono state rese possibili dal monitoraggio sulle entrate riassegnabili autonomamente condotto dalla Corte, in quanto il Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, in risposta alle richieste formulate negli anni, ha sempre rappresentato le difficoltà connesse al recepimento delle informazioni relative ai proventi affluiti nell'ultimo bimestre dell'anno precedente, specificando che l'archivio del SIRGS non consente, relativamente agli stessi, l'individuazione del capitolo di entrata.

Riguardo alle riassegnazioni effettuate nel 2010, complessivamente pari, come si è visto, a 4.360,4 milioni, la Ragioneria generale ha fornito i dati ripartiti per Amministrazione e per categoria di spesa beneficiaria. Oltre il 27,3 per cento delle riassegnazioni sono servite a finanziare acquisizioni di passività finanziarie con 1.192 milioni ed il 2,6 per cento interessi passivi e redditi da capitale; minori le quote (comprese tra il 6 ed il 9 per cento) destinate ad altre uscite correnti, rimborso di passività finanziarie e consumi intermedi.

Per questo esercizio finanziario, così come per il 2009, sono stati forniti dal Dipartimento anche i dati relativi a specifiche categorie di spesa rispetto alle quali ha ritenuto necessario svolgere un monitoraggio: si tratta delle categorie relative a redditi da lavoro dipendente (Cat. I), consumi intermedi (Cat. II), trasferimenti correnti a famiglie e istituzioni sociali private (Cat. V) ad imprese (Cat. VI) ed all'estero (Cat. VII), investimenti fissi lordi e acquisti di terreni (Cat. XXI), contributi agli investimenti ad imprese (Cat. XXIII) ed all'estero (Cat. XXV), alle quali complessivamente risultano riassegnati 901 milioni, ma che, tuttavia, rappresentano solo il 20,1 per cento del totale delle riassegnazioni.

Per l'esercizio finanziario 2008 la legge di bilancio¹⁷ ha introdotto per l'Entrata una serie di innovazioni, tra le quali la costruzione di una specifica UPB nell'ambito delle entrate extratributarie di natura ricorrente ed all'interno della classe di proventi 2.1.2: entrate derivanti dai servizi resi dalle Amministrazioni statali; si tratta dell'UPB 2.1.2.2. — Vendita beni e

¹⁶ Il rispetto dei vincoli posti dalle leggi finanziarie 2005 e 2006 alla crescita della spesa finanziata con entrate riassegnabili è stato oggetto di una specifica indagine svolta dalla Corte dei conti: Delibera n. 9/2008/G della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato: "Indagine sull'andamento della spesa coperta con entrate riassegnabili".

¹⁷ Legge n. 245 del 24 dicembre 2007.

servizi resi da Amministrazioni statali ed altre entrate da riassegnare ai competenti stati di previsione. La Corte ha già avuto modo di rilevare¹⁸ come l'istituzione dell'UPB, pur costituendo un tentativo di razionalizzare, raggruppandoli, i capitoli relativi alle entrate da riassegnare a singoli stati di previsione della spesa, non ha un impatto significativo, riferendosi in realtà ad una quota molto parziale del complesso delle entrate riassegnate, con la conseguenza di risultare anche fuorviante ai fini di un corretto monitoraggio del fenomeno. L'Amministrazione ha specificato che, invero, la suddetta UPB era stata istituita includendovi i soli capitoli/articoli nella cui denominazione è esplicitata la riassegnazione alla spesa. Tuttavia, all'atto pratico, in molti casi la riassegnazione viene effettuata – se esplicitamente prevista dalla legislazione vigente – sulla base dell'afflusso di introiti a capitoli generici o, comunque, per i quali nella denominazione non viene specificata la riassegnazione. Invero se una specifica entrata viene definita dalla norma come “da riassegnare”, l'indicazione dovrebbe essere contenuta esplicitamente nella denominazione del corrispondente capitolo, e, nel caso che la destinazione alla spesa sia solo parziale, il capitolo andrebbe articolato, comunque, per evidenziarne la quota destinata, in base ad una disposizione di legge, ad una specifica spesa. Permane, poi, anche la problematica della incoerenza di una UPB, così costruita, con il principio dell'unicità del C.d.R..

L'Amministrazione, al fine di corrispondere alle raccomandazioni formulate dalla Corte, e condividendo la constatazione che quanto operato per l'esercizio 2008 era insufficiente per una più appropriata registrazione delle entrate riassegnabili in bilancio, ha provveduto ad istituire, per il 2009, tre nuove unità previsionali. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in consuntivazione, pertanto, oltre all'UPB 2.1.2.2 collocata nell'ambito della tipologia “Entrate derivanti da servizi resi dalle Amministrazioni statali”, sono state istituite le nuove UPB. (2.1.5.3, 2.1.7.3 e 2.2.1.3), collocate, rispettivamente, sotto le tipologie “Entrate derivanti dal controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti”, “Restituzioni, rimborsi, recuperi e concorsi vari” e “Entrate di carattere straordinario”, per consentire una individuazione più precisa della natura dell'introito che viene riassegnato. Nel 2010 è proseguita l'opera di razionalizzazione mediante l'istituzione di una nuova unità previsionale (2.1.3.7) collocata nell'ambito della tipologia “Redditi da capitale”.

Il risultato ottenuto, tuttavia, non consente ancora di rilevare in maniera esaustiva l'esatta composizione delle entrate riassegnabili. Infatti, come si evidenzia dalla tavola che segue, le previsioni effettuate mediante decreti ministeriali di variazione di bilancio per le UPB definite come riassegnabili (2.1.2.2, 2.1.3.7, 2.1.5.3, 2.1.7.3 e 2.2.1.3) ammontano a 822 milioni, circa il 20 per cento del totale, pari a 4.156 milioni; i restanti 3.334 milioni (per oltre l'80 per cento) sono collocati in UPB non individuate come riassegnabili.

Analizzando il contenuto delle citate UPB riguardanti entrate riassegnabili, si evidenzia che l'89 per cento di esse, 732 milioni, riguarda entrate ricorrenti mentre l'importo delle entrate non classificate come riassegnabili si distribuisce tra ricorrenti e non ricorrenti, rispettivamente per il 38 e il 62 per cento (1.265 milioni e 2.069 milioni). Significativa è la constatazione che per oltre un quarto (circa 875 milioni per il 26,2 per cento) le riassegnazioni non così classificate sono costituite dalle quote capitale ed interessi sulle rate dei mutui erogati dalla Cassa depositi e prestiti che vanno a finanziare gli interessi sui buoni postali fruttiferi di cui è detto in precedenza¹⁹.

¹⁸ Sia nell'ambito dell'indagine sulla revisione dello stato di previsione dell'entrata nella legge di bilancio 2008 - Delibera n. 15/2008/G della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato: “Revisione dello stato di previsione dell'entrata nella legge di bilancio 2008” – sia nell'esame del Rendiconto 2008 e 2009.

¹⁹ 291 milioni sul cap. 3249 “Versamento della quota interessi sulle rate dei mutui erogati dalla Cassa depositi e prestiti” e 584 milioni sul cap. 4532 “Versamento della quota capitale delle rate dei mutui erogati dalla Cassa depositi e prestiti”.

Tavola 2

DISTRIBUZIONE DEI DATI DI PREVISIONE RILEVATI DAI D.M. DI VARIAZIONE DI BILANCIO PER L'ESERCIZIO 2010

(euro)

	UPB	Importi	% su subtotali	% sul totale variazioni di bilancio
UPB riassegnabili	2.1.2.2	387.525.864,00	47,17	9,32
	2.1.3.7	35.882.601,00	4,37	0,86
	2.1.5.3	99.691.029,00	12,13	2,40
	2.1.7.3	208.480.352,00	25,38	5,02
	<i>Totale ricorrenti</i>	<i>731.579.846,00</i>	<i>89,05</i>	<i>17,60</i>
	2.2.1.3	89.951.759,00	10,95	2,16
	<i>Totale non ricorrenti</i>	<i>89.951.759,00</i>	<i>10,95</i>	<i>2,16</i>
	Totale UPB riassegnabili	821.531.605,00	100,00	19,77
Altre UPB	<i>Ricorrenti altre UPB</i>	<i>1.265.237.073,00</i>	<i>37,94</i>	<i>30,44</i>
	<i>Non ricorrenti altre UPB</i>	<i>2.069.179.011,00</i>	<i>62,06</i>	<i>49,79</i>
	Totale altre UPB	3.334.416.084,00	100,00	80,23
Totale previsioni da D.M. di variazione di bilancio		4.155.947.689,00		100,00

Fonte: elaborazioni Corte dei conti su D.M.T. di variazione di bilancio

Con riguardo specificamente alle entrate eventuali e diverse – che per il solo Titolo II sono stimabili per il 2010 a 3.305 milioni di accertamenti e 3.137 di riscossioni di competenza, pressoché dimezzando i valori rilevati nel 2009 con il picco rispettivamente di 6.243 e 6.059 milioni, ma, comunque superiori alle cifre rilevate negli esercizi precedenti²⁰ – dalle indagini svolte e dalle istruttorie condotte ai fini dell'esame di questo, come dei precedenti rendiconti, è emerso, come già prima accennato, che le Amministrazioni responsabili hanno poca conoscenza dell'incidenza delle diverse fonti di entrata e, nella maggior parte dei casi, non ne conoscono la composizione neppure in termini meramente qualitativi.

Negli scorsi anni è stato più volte rilevato dalla Corte che, considerata l'entità dell'aggregato, sarebbe stato necessario, ove possibile, per rendere più trasparente il contenuto dei capitoli, l'articolazione dei generici capitoli intestati alle entrate eventuali e diverse. La RGS, come già anticipato, ha comunicato di avere effettuato un adeguato monitoraggio delle entrate imputate al cap. 2368 concernente le entrate del Ministero dell'economia, già di pertinenza dell'ex Ministero del tesoro. Su tale capitolo, che costituisce, quanto ad importi, la gran parte di tutte le entrate eventuali e diverse, affluiscono, infatti, una molteplicità di tipologie di versamento (circa 2.043 milioni sia di accertamenti che di riscossione di competenza su 3.305 e 3.137 per le extratributarie e 4.544 e 3.848 per le entrate finali). Il monitoraggio effettuato ha consentito di distinguere e classificare alcune di queste tipologie all'interno della massa informale che costituisce il contenuto del capitolo, consentendo, già dall'esercizio 2009, l'articolazione dello stesso e del cap. 2319, concernente lo stesso tipo di entrate di competenza dell'ex Ministero delle finanze.

Sono stati istituiti otto articoli per il capitolo 2368 e cinque per il capitolo 2319, che la RGS ha reputato sufficienti per poter acquisire distintamente le principali tipologie di introiti che affluiscono agli stessi. Tale ripartizione è stata comunque ritenuta idonea da parte della stessa Amministrazione in quanto la disponibilità fornita lo scorso anno ad implementare l'articolazione dei predetti capitoli, qualora si appalesassero esigenze di maggiore analisi dei relativi introiti, è rimasta teorica, considerato che nel bilancio di previsione 2011 non sono state disposte ulteriori articolazioni dei capitoli.

²⁰ Nel 2008 erano pari a 1.920 milioni di accertamenti e 1.690 di riscossioni di competenza, nel 2007 rispettivamente pari a 2.139 e 2.041 milioni, nel 2006 ammontavano a 1.923 e 1.817 milioni e nel 2005 a 3.086 e 3.055 milioni.

L'analisi effettuata sul capitolo, relativamente alla distinzione tra entrate ricorrenti e non ricorrenti, fa evidenziare che oltre il 78 per cento degli importi affluiti negli artt. 7 e 8 del cap. 2368 (1.605 milioni) è collocato in UPB di entrate non ricorrenti: circa il 42 per cento (851 milioni) è imputato all'art. 8 - "altre entrate di carattere straordinario" e circa il 37 per cento del totale (754 milioni) all'art. 7 che riguarda somme da riassegnare. Relativamente alle entrate ricorrenti, sia pure per importi decisamente inferiori, si constata che l'ammontare maggiore si è rilevato per l'art. 6 (263 milioni) nel quale affluiscono "versamenti di somme a favore dello Stato" non altrimenti identificate. Ai restanti articoli, di cui si apprezza il dettaglio delle definizioni, sono affluiti importi minimi.

Pur riconoscendo lo sforzo compiuto per individuare il contenuto delle entrate eventuali e diverse, va tuttavia detto che appare ancora troppo aggregata la massa di proventi di cui non si conosce la fonte e troppo elevato è il peso delle *una tantum* e delle componenti più aleatorie dell'entrata. Rimangono, in tal modo, sconosciute le componenti di una parte di gettito che si presenta, peraltro, con un carattere largamente straordinario ed occasionale, o quanto meno del tutto indeterminato.

Riguardo al cap. 2319, per il quale, contrariamente al cap. 2368, i maggiori incassi riguardano le entrate ricorrenti, circa il 49 per cento del totale degli accertamenti e circa il 94 per cento delle riscossioni di competenza (140 milioni) è affluito nell'art. 3, dalla generica definizione "versamenti di somme a favore dello Stato".

La Ragioneria generale dello Stato ha fatto più volte presente di essere consapevole dell'esistenza dei problemi segnalati dalla Corte e di essere costantemente impegnata nella ricerca delle relative soluzioni, nella considerazione, peraltro, che la revisione delle unità elementari di entrata per assicurare che la denominazione richiami esplicitamente l'oggetto e la ripartizione delle unità promiscue in articoli per consentire che la fonte di gettito sia chiaramente individuabile, sono, come prima ricordato, previste anche dall'articolo 40, comma 2, lettera d), della nuova legge di contabilità e finanza pubblica (legge 31 dicembre 2009, n. 196), quali principi e criteri direttivi per l'emanazione dei decreti legislativi di completamento della riforma della struttura del bilancio.

È stato, pertanto comunicato alla Corte che, in attesa dell'emanazione dei citati decreti legislativi (da adottare entro 2 anni dall'entrata in vigore della legge), l'obiettivo enunciato dalla norma è comunque perseguito dal Dipartimento RGS. In particolare, in sede di istituzione di nuovi capitoli, l'attenzione sarà rivolta a che la denominazione degli stessi non ingeneri confusione con capitoli relativi ad entrate analoghe, ma conseguenti a disposizioni adottate in passato e che l'oggetto del capitolo risulti univocamente dalla denominazione.

La RGS ha evidenziato che la relativa denominazione riguarda entrate che non trovano una precisa denominazione in altrettanti capitoli esistenti in bilancio. La realizzazione degli introiti in questione, pur apparendo di carattere occasionale, per alcune fattispecie può presentarsi in maniera ripetitiva, in modo da fare assumere al fenomeno una collocazione ricorrente. Diversamente, per le voci di entrate determinate da specifiche disposizioni normative, che determinano versamenti imputati ai predetti capitoli di entrata, si ravvisa più concretamente una natura non ricorrente, in quanto le stesse assumono la caratteristica di "una tantum".

Analogamente a quanto effettuato per i capitoli 2319 (ex Finanze) e 2368 (ex Tesoro), che per la loro complessità apparivano i capitoli con maggior criticità, il Dipartimento sta concretamente ipotizzando l'articolazione dei capitoli che accolgono le *entrate eventuali e diverse* dei rimanenti ministeri, in modo che l'art. 1 - versamenti di somme diverse a favore del bilancio dello Stato - accoglierebbe entrate ricorrenti e l'art. 2 - altre entrate di carattere straordinario - le entrate non ricorrenti.

La RGS ha comunicato, inoltre, che, con l'intento di procedere alla revisione e "ripulitura" del consistente numero di capitoli relativi ad entrate non riassegnabili, che da tempo compaiono in bilancio con previsioni ed accertamenti/riscossioni pari a zero, gli stessi saranno oggetto di valutazione circa l'opportunità di prevedere la loro soppressione in sede di predisposizione del bilancio 2012, tenendo conto dell'attualità degli introiti che dovrebbero

affluire.

Come già detto, complessivamente gli accertamenti delle entrate *eventuali e diverse* di tutte le Amministrazioni nel 2010 si sono più che dimezzati rispetto al 2009 (-41 per cento) riallineandosi ai valori del 2008 (4.544 milioni rispetto ai 7.673 milioni del 2009 ed ai 3.222 del 2008); diverso l'andamento dei soli capitoli riguardanti le entrate extratributarie che, sebbene in riduzione rispetto al 2009 (-44 per cento), fa registrare un deciso aumento rispetto al 2008 (+163 per cento), con 3.137 milioni rispetto ai 6.059 milioni del 2009 ed ai 1.920 del 2008). Escludendo l'andamento dei capp. 2368 e 2319, già illustrato, le diminuzioni percentualmente più elevate, anche se per importi non particolarmente importanti, hanno riguardati i capitoli (sempre relativi ad entrate eventuali e diverse): 3570 – Infrastrutture – con il - 96 per cento di accertato e riscosso di competenza (da 942 milioni a 39), 3590 – Politiche agricole – con - 90 per cento (da 78 milioni a 8) e 1999 – lotto, lotterie ed altre attività di gioco - con il - 68 per cento (da 163 milioni a 52). Presenta, invece, l'aumento in percentuale più rilevante il capitolo 3580 – Difesa, con il + 48 per cento di accertato e riscosso di competenza (da 222 milioni a 328).

3.6. Entrate da sanzioni non tributarie

Una voce d'entrata specificamente monitorata dalla Corte dei conti²¹ è quella relativa alle entrate sanzionatorie non tributarie con l'intento di verificare i risultati di entrata, dimensioni (accertamenti) e qualità (rapporto riscossioni/accertamenti) dell'attività amministrativa svolta per contrastare e reprimere le violazioni di legge in materia non tributaria.

Per questa tipologia d'entrata, con la nuova classificazione delle entrate, erano state istituite due specifiche tipologie (ex UPB) di natura ricorrente nell'ambito dei proventi connessi alle entrate derivanti dal controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti, a cui si è aggiunta, dal 2009, una terza (UPB. 2.1.5.3):

- 2.1.5.1: multe, ammende, sanzioni;
- 2.1.5.2: altre entrate correlate ad illeciti;
- 2.1.5.3: entrate correlate a multe, ammende, sanzioni e illeciti da riassegnare ai

competenti stati di previsione.

Queste nuove aggregazioni raccolgono capitoli ed articoli che fino al 2007 erano imputati a ben tredici UPB., ognuna delle quali riguardava sanzioni tributarie e non tributarie, pertinenti a vari Centri di Responsabilità, che, con la nuova classificazione, sono scomparsi.

Analizzando i dati di consuntivo del 2010 per l'aggregato delle tre UPB, al lordo dei capitoli 3312 e 3313, si evidenzia l'abnorme differenza, pari rispettivamente a +255,4 e +248,1 per cento, tra gli accertamenti (28.798 milioni) e le previsioni di competenza sia iniziali (8.104 milioni) che definitive (8.272); le riscossioni di competenza (2.361 milioni), tuttavia, non solo rappresentano una percentuale minima dell'accertato (8,2 per cento), ma sono ben al di sotto di quanto previsto (29,1 per cento delle previsioni iniziali e 28,5 di quelle definitive). Diverso il rapporto tra riscossioni e versamenti di competenza che nel 2010 sono pari a 2.204 milioni (93,4 per cento). Relativamente ai resti sono modeste le somme della riscossione sia al lordo del "da versare" (1.340 milioni) che al netto (883 milioni) con una quota di residui riscossi pari all'1,08 per cento).

Nell'aggregato delle tre UPB intestate alle entrate sanzionatorie l'andamento è governato dall'UPB 2.1.5.1 (multe, ammende, sanzioni) mentre la tipologia 2.1.5.2 (altre entrate correlate ad illeciti), è di per sé ininfluente ai fini del gettito, registrando tutti gli importi, per il 2010, pari a zero; anche per la nuova tipologia 2.1.5.3 (entrate correlate a multe, ammende, sanzioni e illeciti da riassegnare ai competenti stati di previsione), sia pure con importi decisamente inferiori, si registrano rilevanti scostamenti percentuali nei rapporti tra accertamenti e previsioni iniziali (+331.481 per cento, con importi pari a 5.289 milioni di

²¹ Referto della Corte dei conti "Accertamento e riscossione delle entrate extratributarie derivanti dal controllo e dalla repressione delle irregolarità e degli illeciti: multe ammende, sanzioni" - Delibera n. 8/2010/G, del 28 aprile 2010 – e nell'ambito del monitoraggio mensile delle entrate erariali.

accertamenti su soli 1,6 milioni di previsioni iniziali) e definitive (+3.178,7 per cento per previsioni definitive di 161 milioni), nonché di riscossioni su accertato (8,4 per cento).

Va, tuttavia, tenuto presente che nel computo di tali entrate rientrano anche i capitoli 3312 e 3313²², riguardanti, rispettivamente, le sanzioni relative alle imposte dirette ed indirette, che risultano avere il peso più rilevante. Se si vogliono, quindi, analizzare le sole entrate sanzionatorie extra tributarie, occorre depurare gli importi da quelle relative ai predetti capitoli, entrambi collocati nell'UPB 2.1.5.1.

Così facendo, si accentua l'abnorme differenza, pari rispettivamente a +399,2 e +353,6 per cento, tra gli accertamenti (8.366 milioni) e le previsioni di competenza sia iniziali (1.676 milioni) che definitive (1.844); le riscossioni di competenza (1.146 milioni), tuttavia, non solo rappresentano una percentuale minima dell'accertato (13,7 per cento), ma sono ben al di sotto di quanto previsto (31,6 per cento delle previsioni iniziali e 37,9 di quelle definitive). Diverso il rapporto tra riscossioni e versamenti di competenza che sono pari a 1.081 milioni (oltre il 94 per cento). Anche relativamente ai resti si rilevano somme irrisorie della riscossione sia al lordo del "da versare" (473 milioni) che al netto (284 milioni) con una quota di residui riscossi pari all'1,49 per cento).

Come già detto, la Corte da tempo osserva l'andamento delle entrate sanzionatorie e le conclusioni cui si è giunti al termine dell'apposita indagine, svolta sulla gestione delle stesse per gli esercizi finanziari fino al 2008²³, hanno trovato conferma nell'analisi dei dati di consuntivo sia per il 2009 che per il 2010, sopra analizzati.

Si è particolarmente raccomandato alla Ragioneria generale di compiere un'opera di revisione e "ripulitura" del consistente numero di capitoli che compaiano in bilancio con previsioni pari a zero, o "per memoria" e che presentino, invece, costantemente un gettito²⁴.

L'azione amministrativa connessa all'attività di accertamento, sebbene assai variegata - sia in ordine alle tipologie utilizzate, sia in ordine alle quantità di violazioni rilevate - è risultata non sempre pienamente soddisfacente, anche ai fini della concreta utilizzazione degli strumenti per il contrasto delle infrazioni sanzionate dai provvedimenti legislativi.

Al di là delle criticità gestionali, denunciate anche dalle stesse amministrazioni, che comportano sicuramente lentezze e carenze, il dato più preoccupante che è emerso è proprio la capacità di riscossione largamente insufficiente, anche a fronte di un imponente apparato organizzativo-logistico.

Le difficoltà, ovvero il ritardo mostrati dalle amministrazioni nel fornire i dati richiesti, che testimoniano la non ottimale situazione nella quale versa la gestione delle entrate sanzionatorie non tributarie, hanno riguardato, tra l'altro, le informazioni sulla definizione del carico di esigibilità per la correlata procedura del discarico delle quote inesigibili. La carenza di un vero ed efficace monitoraggio autonomamente predisposto non trova rispondenza con l'attività svolta annualmente dalla Ragioneria generale che, nell'individuare, relativamente ai titoli I e II, le somme rimaste da riscuotere in conto residui iscritte a ruolo, considera anche alcuni di quelli relativi alle entrate sanzionatorie.

Tale individuazione è propedeutica alla determinazione della percentuale di abbattimento dei resti da riscuotere operata, in consuntivo, dall'Agenzia delle entrate²⁵ su diciannove capitoli/articoli, sette dei quali riguardano entrate sanzionatorie (nel 2010 l'importo corrispondente è stato pari a 88 miliardi, che corrispondono al 34 per cento del totale dell'abbattimento).

²² UPB 2.1.5.1.

²³ Deliberazione n. 8/2010/G concernente: "Accertamento e riscossione delle entrate extratributarie derivanti dal controllo e dalla repressione delle irregolarità e degli illeciti: multe ammende, sanzioni".

²⁴ Anche nel 2010 dei sessantasette capitoli che costituiscono l'aggregato analizzato, al netto dei capitoli 3312 e 3313, solo ventotto presentano previsioni iniziali per un importo di 1.676 milioni.

²⁵ Per il 2010 l'importo è stato pari a 255.506 milioni e l'Agenzia ha indicato che a tale importo dovesse ragionevolmente essere apportata una riduzione in misura pari all'83 per cento.

3.7. 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 una lieve riduzione – dello 0,3 per cento – del gettito complessivo, passato dai 44.752 milioni del 2009 ai 44.605 del 2010. La variazione delle tre diverse componenti dell'aggregato mostra, peraltro, una crescita modesta per l'addizionale regionale Ire, pari all'1 per cento (dagli 8.089 milioni del 2009 agli 8.168 del 2010), ed un decremento sia per l'addizionale comunale all'Ire (-0,8 per cento, da 2.877 a 2.854 milioni di gettito) che per l'Irap per -0,6 per cento (da 33.786 milioni di proventi a 33.583). La composizione interna rispetto al 2009 è rimasta, pertanto, praticamente costante²⁶: il peso delle addizionali è pari al 18 per cento circa per quella regionale ed al 6,4 per cento per quella comunale, mentre l'Irap incide sempre per circa il 75 per cento.

Rispetto al gettito Irap si deve evidenziare che nel 2009 era stato istituito il capitolo 3340 di natura non ricorrente²⁷ relativo al versamento, da parte delle Regioni a statuto ordinario, del maggior gettito a titolo di Irap e addizionale regionale Ire, per il quale a consuntivo erano stati registrati introiti per ben 6.060 milioni²⁸, al netto dei quali il gettito dell'imposta sarebbe sceso a soli 27.726 milioni. Per il 2010 i versamenti per il suddetto capitolo sono stati pari a 2.744 milioni, al netto dei quali l'Irap sarebbe ammontata a 30.839 milioni.

Rispetto al 2004, il gettito risulta più elevato, con un incremento del 6,9 per cento (+2.865 milioni). A crescere è stata soprattutto l'addizionale comunale all'Ire, con un incremento del 76,7 per cento (da 1.555 a 2.854 milioni), mentre quella regionale ha registrato una crescita del 21,2 per cento (da 6.741 a 8.168 milioni) e l'Irap del solo 0,6 per cento essendo tornata, a causa del forte decremento registrato a partire dal 2008, sui livelli del gettito 2004²⁹.

²⁶ Contrariamente a quanto avvenuto tra il 2008 ed il 2009, periodo nel quale si era registrata una leggera crescita del peso delle addizionali comunale (dal 5,5 al 6,4 per cento) e regionale (dal 16,8 al 18,1 per cento) ed un conseguente ridimensionamento per l'Irap (dal 77,7 al 75,5 per cento).

²⁷ UPB 2.2.1.2, del C.d.R. Dipartimento del tesoro.

²⁸ Si trattava delle eccedenze relative agli esercizi tra il 2001 ed il 2006 riconducibili alle maggiori attribuzioni ai conti regionali rispetto a quanto da trasferire prevalentemente per il finanziamento dell'assistenza sanitaria (in materia di federalismo fiscale, ai sensi del d.lgs. n. 56/2000, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133*), eccedenze regolate per gli esercizi pregressi con molto ritardo in quanto solo nel 2007 è stato approvato il decreto con gli effettivi riparti per ciascuna Regione. Di fatto queste risorse erano giacenti in Tesoreria centrale sui conti correnti intestati a ciascuna Regione, ma non effettivamente ed interamente disponibili, mentre il finanziamento delle spese avveniva con anticipazioni di Tesoreria.

²⁹ Va ricordato come anche nel corso dell'anno 2010 i giudici tributari ed i giudici di legittimità sono tornati a pronunciarsi sul difficile rapporto intercorrente tra il contribuente e l'Irap. Essendosi ormai consolidata la giurisprudenza della Corte di cassazione in materia di presupposto impositivo Irap, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni operative per la gestione del contenzioso. Con la circolare n. 45/E del 2008 sono state impartite istruzioni per la gestione del contenzioso in materia di assoggettabilità degli esercenti arti e professioni all'imposta regionale sulle attività produttive, alla luce della sentenza della Corte costituzionale 21 maggio 2001 n. 156, secondo la quale l'autonoma organizzazione è presupposto per l'assoggettamento ad Irap degli esercenti arti e professioni, nonché delle pronunce emesse dalla Corte di cassazione nel 2007 e 2008, che hanno fissato alcuni importanti principi ai fini dell'individuazione dell'attività autonomamente organizzata di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 446 del 1997. Con la circolare n. 28/E del 2010 la stessa Agenzia ha fornito ulteriori istruzioni agli uffici operativi tenendo conto delle sentenze pronunciate dalle sezioni unite della Corte di cassazione (nn. 12108, 12109, 12110, 12111 del 26 maggio 2009) che, nell'affrontare la questione della sistematica assoggettabilità ad Irap delle attività "ausiliarie" del commercio di cui all'articolo 2195 del codice civile, hanno evidenziato come sia necessario individuare di volta in volta il requisito dell'autonoma organizzazione, naturalmente presente nelle attività che generano reddito d'impresa, in tutte le ipotesi reddituali di lavoro autonomo. Sulla base di tale orientamento con la citata circolare è stato chiarito

Tavola 3

IRAP E ADDIZIONALI IRE

(milioni di euro)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Variazioni %		SIOPE - 2010			
								2010-2009	2010-2004	2009	2010	Differenza 2010 con Dip. Finanze	
												valore assoluto	%
Addizionale regionale Ire	6.741	6.430	6.199	7.387	8.228	8.089	8.168	1,0	21,2	11.990	9.963	1.795	22,0
privati	3.822	3.913	3.776	4.450	4.981	4.786	4.710	-1,6	23,2				
Amministrazioni pubbliche	2.919	2.517	2.423	2.937	3.247	3.303	3.458	4,7	18,5				
% sul totale	16,1	14,6	13,2	14,6	16,8	18,1	18,3						
Addizionale comunale Ire	1.615	1.555	1.561	2.230	2.724	2.877	2.854	-0,8	76,7	3.013	3.149	295	10,3
privati	881	909	906	1.291	1.755	1.798	1.733	-3,6	96,7				
Amministrazioni pubbliche	734	646	655	939	969	1.079	1.121	3,9	52,7				
% sul totale	3,9	3,5	3,3	4,4	5,5	6,4	6,4						
Irap	33.384	35.995	39.090	40.966	38.152	33.786	33.583	-0,6	0,6	33.945	44.359	10.776	32,1
privati	23.803	26.293	28.744	30.583	27.661	23.469	23.347	-0,5	-1,9				
Amministrazioni pubbliche	9.581	9.702	10.346	10.384	10.491	10.317	10.236	-0,8	6,8				
% sul totale	80,0	81,8	83,4	81,0	77,7	75,5	75,3						
Totale	41.740	43.980	46.850	50.583	49.104	44.752	44.605	-0,3	6,9	48.948	57.471	12.866	28,8
privati	28.506	31.115	33.425	36.324	34.397	30.053	29.790	-0,9	4,5				
Amministrazioni pubbliche	13.234	12.865	13.425	14.260	14.707	14.699	14.815	0,8	11,9				

Fonte: MEF- Dipartimento delle finanze – Appendice statistica al Bollettino delle entrate tributarie, vari anni, per il 2010 si tratta di dati di pre consuntivo pubblicati ad aprile 2011. I dati SIOPE sono aggiornati al 3 e 6 giugno 2011.

Tuttavia, sempre con riferimento all'intero periodo in esame, si devono segnalare variazioni molto diversificate rispetto alla provenienza delle entrate territoriali: per l'Irap si registra un decremento del gettito per la componente privata (-1,9 per cento) ed una forte crescita per quanto versato dalle Amministrazioni pubbliche (+6,8 per cento); per l'addizionale comunale la crescita è stata molto più sostenuta per la componente privata (+96,7 per cento) che per quella pubblica (52,7 per cento); per l'addizionale destinata alle Regioni la crescita risulta più omogenea: +23,2 per cento per la componente privata e +18,5 per quella pubblica.

La disaggregazione del gettito complessivo rispetto ai soggetti - privati o Amministrazioni pubbliche - mostra come nel 2010 una componente rilevante, pari al 66,8 per cento, sia riconducibile ai versamenti effettuati dai privati; tale componente, in valore assoluto, è passata dai circa 28,5 miliardi del 2004 ai 29,8 miliardi del 2010 (dopo aver raggiunto i 36,3 miliardi nel 2007), mentre gli introiti relativi alle Amministrazioni pubbliche (che incidono per il rimanente 33,2 per cento) sono passati dai circa 13,2 miliardi del 2004 ai circa 14,8 del 2010, con un leggero incremento rispetto al 2009 (+0,8).

che il medico di medicina generale che dispone soltanto di minime dotazioni, come previsto dalla convenzione, deve essere considerato come non autonomamente organizzato e quindi non è soggetto ad Irap.

A tutt'oggi, nonostante i numerosi pronunciamenti della Cassazione, si continua ad avvertire la mancanza di un intervento normativo definitivo che definisca in modo tecnicamente preciso l'ambito della c.d. "autonoma organizzazione".

Anche nella composizione interna dei tributi in esame per il 2010, come per gli anni precedenti, risulta più elevata la componente privata per quanto riguarda l'Irap (69,5 per cento) rispetto alle addizionali (57,7 per cento per la regionale e 60,7 per cento per la comunale).

I corrispondenti incassi di fonte SIOPE risultano pari nel complesso a 57.471 milioni, e sono quindi superiori del ben il 28,8 per cento (+12.866 milioni) all'ammontare risultante dagli F24. Questa discrepanza è soprattutto imputabile alle notevoli differenze positive per l'Irap (+32,1 per cento, +10.776 milioni) e per l'addizionale regionale Ire (+22 per cento, +1.7995 milioni). Va evidenziato che quella dei dati del SIOPE è una fonte "derivata", trattandosi, infatti, dei flussi di cassa dei tesoriери regionali, a valle dei versamenti effettuati tramite gli F24.

In merito al suddetto disallineamento tra i dati delle due diverse fonti il Dipartimento della Ragioneria generale dello stato – IGEPa, ha comunicato che i dati SIOPE riguardanti l'Irap e l'addizione regionale Irpef risentono fortemente di ritardi di contabilizzazione da parte delle Regioni, soprattutto nei casi in cui tali entrate siano destinate alla "chiusura" delle anticipazioni sanitarie erogate dallo Stato, dando luogo solo a regolazioni contabili.

3.8. La gestione dei residui

L'analisi per i residui è stata già in larga parte incidentalmente anticipata. Volendo operare un riepilogo sistematico, si può evidenziare come, rispetto al precedente esercizio finanziario, quando era diminuito solo il "da versare competenza", mentre erano aumentate le altre tre componenti, nel 2010 si assiste all'aumento contemporaneo di tutte e quattro le voci.

Tale aumento generalizzato, che peraltro non si era mai riscontrato nei quattro esercizi precedenti, vede le percentuali maggiori nei residui di riscossione (+12,86 per cento per la competenza e +23,22 per cento per i residui) rispetto a quelli di versamento (+3,69 per cento per la competenza e +11,24 per cento per i residui) ed ha come conseguenza il consistente aumento dei residui totali, passati da 194.551 a 229.790 milioni, che si collocano al livello massimo dell'ultimo quinquennio e largamente al di sopra della media del medesimo quinquennio (173.304 milioni). Anche per quanto riguarda l'apporto dei titoli, va rilevato l'uniforme aumento di tutte le voci dei residui.

Continuando nell'analisi dei residui, va prestata attenzione ad altri due ordini di indicatori. Il primo attiene alla già evidenziata conferma della continuazione dell'ormai tradizionale prevalenza delle insussistenze rispetto ai riaccertamenti per l'importo sicuramente consistente di -25.945 milioni, superiore agli analoghi dati di -20.895 e -22.410 milioni registrati rispettivamente nel 2009 e nel 2008, ma comunque inferiore alla media dell'ultimo quinquennio (-35.530) ed a quelli ancora più elevati del 2007 (39.846 milioni) e del 2006 (68.553 milioni). A parte, naturalmente, l'eccezione dei +6.103 milioni di scarto a favore delle "sopravvenienze" attive nell'esercizio 2005. Il secondo indicatore riguarda, da una parte, l'aumento dell'incidenza sul totale del "da versare residui" (36,95 per cento a fronte di 35,32 per cento del 2009, 32,05 per cento nel 2008, di 19,85 per cento nel 2007, di 28,74 per cento nel 2006 e della media di 30,58 per cento nell'ultimo quinquennio), e, dall'altra, l'assestamento della tendenza all'aumento anche del "da riscuotere residui" registrata nel precedente esercizio finanziario (69,38 per cento a fronte di 67,48 per cento del 2009, di 69,47 per cento nel 2008, 60,63 per cento nel 2007, dopo che si era passati dal 76,27 del 2005 al 55,68 per cento nel 2006), collocandosi ora il rapporto anche al di sopra della media dell'ultimo quinquennio (64,53 per cento).

L'aumento percentuale, nel 2010 rispetto al 2009, del "da riscuotere residui" (+23,22 per cento per le entrate finali) viene influenzato principalmente nelle entrate tributarie (+27,31 per cento), ma ad esso contribuiscono in modo deciso anche le extra tributarie (+21,04 per cento); per l'incremento dei valori del "da riscuotere competenza" e del "da versare residui" (rispettivamente +12,86 e +11,24 per cento per le entrate finali) incidono essenzialmente le entrate di titolo I (+18,9 e +12,02 per cento), mentre la maggiore percentuale rilevata per le entrate di titolo II del "da riscuotere residui" (+9,72 per cento) ha scarsa incidenza su quella delle entrate finali (+3,69).

Per un giudizio meno sommario sul punto, resta tuttavia da valutare in che misura i residui potranno trasformarsi in incassi. Gli indicatori utilizzabili a tal fine sono, da un lato, il peso, già considerato ad altri fini, che sul totale rappresentano il “da riscuotere residui” e il “da versare residui”, e, dall’altro, la quota di residui netti riscossi in percentuale del “da riscuotere iniziale riaccertato”. Il significato che può essere attribuito alle rispettive variazioni non è tuttavia univoco, in ragione dei fattori che sono alla base delle variazioni medesime.

Il “da riscuotere residui”, come si è visto, è, infatti, aumentato in percentuale del totale “da riscuotere”, dal 67,48 al 69,38 per cento, per effetto della crescita della loro entità assoluta (da 114.345 a 140.900 milioni, pari a +26.555 milioni), accentuata dalla diminuzione delle riscossioni lorde (-905 milioni), mentre segnano un lieve aumento (+63 milioni) le riscossioni nette. L’aumento del peso sul totale del “da versare residui” (dal 35,32 al 36,95 per cento), invece, in buona parte si spiega proprio con il loro aumento più elevato del “da versare” di competenza in termini sia assoluti che relativi (+598 milioni e +3,69 per cento, a fronte di -1.481 milioni e -8,36 per cento).

L’aumento del “da riscuotere residui” è dovuto, come si è detto, prevalentemente alle entrate tributarie (da 35.160 a 44.764 milioni), così come ad esse è quasi interamente dovuto l’aumento del “da versare residui” (+946 milioni su +996 delle entrate finali). Del tutto irrilevante l’impatto dei residui di Titolo III.

3.9. La classificazione dei residui per grado di esigibilità

La riscuotibilità dei residui è naturalmente legata al loro grado di esigibilità. Di qui la classificazione dei resti da riscuotere, appunto per grado di esigibilità, alla quale le Amministrazioni sono tenute e che risulta dall’apposito allegato 24 al Rendiconto. A tal proposito va rilevato che il dato finale esposto nel Rendiconto per i residui al 31 dicembre è il risultato di un processo di successivi rettifiche ed aggiustamenti operati sulla base di presunzioni e di apprezzamenti prudenziali. Il dato iniziale di partenza rilevato dalle contabilità finali delle Amministrazioni era, infatti, di 25.343 milioni per le somme rimaste da versare (21.714 milioni nel 2009) e di 470.549 milioni per le somme rimaste da riscuotere (391.865 milioni nel 2009). Tali dati di partenza hanno subito rettifiche in aumento (a 26.584 per il “da versare” ed a 471.292 milioni per il “da riscuotere”, per un totale di 497.876 milioni) a seguito dell’applicazione della procedura di compensazione che automaticamente azzerava gli importi negativi (+1.241 milioni per il “da versare” e solo +743 milioni per il “da riscuotere”) e di altre rettifiche minori (“S.I.R.G.S. caricamento Allegati 23 e 24”). L’applicazione della procedura di compensazione ha riguardato prevalentemente il Titolo I (+917 milioni), ma anche il Titolo II (+312 milioni), essendo irrilevante l’apporto del Titolo III (circa 13 milioni, partendo, peraltro, da una situazione di partenza addirittura negativa -8,7 milioni).

Il dato finale di consuntivo è stato ottenuto apportando una serie di altri correttivi che includono:

- per le somme rimaste da versare, aumento IPO2 (informazioni contabili ritardatarie) “All. 23” per +55 milioni; i resti da versare, sono così passati a 26.696 milioni (25.101 milioni nel 2009);
- cancellazione, dai resti da riscuotere, dell’importo di 56.143 milioni (come per gli anni precedenti), relativo ai vecchi condoni e ad accertamenti infondati e/o inesigibili dell’ex Ufficio Iva Napoli;
- riduzioni IPO2 informazioni contabili ritardatarie per 3.454 milioni dei resti da riscuotere; - riduzioni per 212.070 milioni (163.533 milioni nel 2009, 149.274 nel 2008, 153.623 nel 2007, 136.78 nel 2006, 74.507 nel 2005, 90.824 nel 2004 e 64.226 nel 2003) richieste dall’Agenzia delle entrate a titolo di riclassificazione dei resti da riscuotere per grado di esigibilità.

Tavola 4

ENTRATE FINALI - DETERMINAZIONE DEI RESIDUI RISULTANTI AL 31/12/2009

(euro)

	Residui risultanti al 31/12/2010		
	SOMME RIMASTE	SOMME RIMASTE	TOTALE
TITOLO I			
Dati "Contabilità finali" rilevati dalla stampa del 4/5/2011	24.339.072.971,91	248.927.354.985,89	273.266.427.957,80
- Procedura di compensazione	+ 916.694.360,85	+ 717.880.400,21	+ 1.634.574.761,06
Dati S.I. R.G.S. rilevati dalla stampa del 5/5/2011	25.255.767.332,76	249.645.235.386,10	274.901.002.718,86
- Rettifiche del S.I.RGS caricamento "Allegati 23 e 24"	-	- 498.665,72	- 498.665,72
Dati S.I. R.G.S. rilevati dalla stampa del 18/5/2011	25.255.767.332,76	249.644.736.720,38	274.900.504.053,14
- CONDONO e IVA Napoli	-	- 46.245.493.923,32	- 46.245.493.923,32
- IPO2 informazioni contabili ritardatarie "All. 23"	+ 54.825.904,53	-	+ 54.825.904,53
- IPO2 segni negativi generati caricamento "Allegati	+ 47.508.184,66	+ 835,88	+ 47.509.020,54
- IPO2 informazioni contabili ritardatarie	-	-	-
TOTALE PARZIALE	25.358.101.421,95	203.399.243.632,94	228.757.345.054,89
- Agenzia delle Entrate - Riduzioni "Allegato 24"	-	- 126.222.403.035,43	- 126.222.403.035,43
Residui al 31/12/2010 (stampa del 20/5/2011)	25.358.101.421,95	77.176.840.597,51	102.534.942.019,46
TITOLO II			
Dati "Contabilità finali" rilevati dalla stampa del 4/5/2011	1.012.751.865,93	221.451.394.462,93	222.464.146.328,86
- Procedura di compensazione	+ 312.162.179,35	+ 25.030.463,21	+ 337.192.642,56
Dati S.I. R.G.S. rilevati dalla stampa del 5/5/2011	1.324.914.045,28	221.476.424.926,14	222.801.338.971,42
- Rettifiche del S.I.RGS caricamento "Allegati 23 e 24"	-	-	+ 0,00
Dati S.I. R.G.S. rilevati dalla stampa del 18/5/2011	1.324.914.045,28	221.476.424.926,14	222.801.338.971,42
- CONDONO	-	- 9.897.380.014,14	- 9.897.380.014,14
- IPO2 informazioni contabili ritardatarie "All. 23"	- 42.583,68	-	- 42.583,68
- IPO2 segni negativi generati caricamento "All. 23 e	+ 9.238.697,14	-	+ 9.238.697,14
- IPO2 informazioni contabili ritardatarie	-	+ 15.322.467,39	+ 15.322.467,39
TOTALE PARZIALE	1.334.110.158,74	211.594.367.379,39	212.928.477.538,13
- Agenzia delle Entrate - Riduzioni "Allegato 24"	-	- 85.847.495.633,63	- 85.847.495.633,63
Residui al 31/12/2010 (stampa del 20/5/2011)	1.334.110.158,74	125.746.871.745,76	127.080.981.904,50
TITOLO III			
Dati "Contabilità finali" rilevati dalla stampa del 4/5/2011	- 8.693.150,23	169.852.504,25	161.159.354,02
- Procedura di compensazione	+ 12.524.776,30	+ 25.058,69	+ 12.549.834,99
Residui al 31/12/2010 (stampa del 20/5/2011)	3.831.626,07	169.877.562,94	173.709.189,01
ENTRATE FINALI			
Dati "Contabilità finali" rilevati dalla stampa del 4/5/2011	25.343.131.687,61	470.548.601.953,07	495.891.733.640,68
- Procedura di compensazione	+ 1.241.381.316,50	+ 742.935.922,11	+ 1.984.317.238,61
Dati S.I. R.G.S. rilevati dalla stampa del 5/5/2011	26.584.513.004,11	471.291.537.875,18	497.876.050.879,29
- Rettifiche del S.I.RGS caricamento "Allegati 23 e 24"	-	- 498.665,72	- 498.665,72
Dati S.I. R.G.S. rilevati dalla stampa del 18/5/2011	26.584.513.004,11	471.291.039.209,46	497.875.552.213,57
- CONDONO e IVA Napoli	-	- 56.142.873.937,46	- 56.142.873.937,46
- IPO2 informazioni contabili ritardatarie "All. 23"	+ 54.783.320,85	-	+ 54.783.320,85
- IPO2 segni negativi generati caricamento "All. 23 e	+ 56.746.881,80	+ 835,88	+ 56.747.717,68
- IPO2 informazioni contabili ritardatarie	-	+ 15.322.467,39	+ 15.322.467,39
TOTALE PARZIALE	26.696.043.206,76	415.163.488.575,27	441.859.531.782,03
- Agenzia delle Entrate - Riduzioni "Allegato 24"	-	- 212.069.898.669,06	- 212.069.898.669,06
Residui al 31/12/2010 (stampa del 20/5/2011)	26.696.043.206,76	203.093.589.906,21	229.789.633.112,97

Fonte: Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

Come si vede, con l'esercizio 2010 recupera leggermente il processo (arrestatosi momentaneamente nel 2009) di progressivo aumento della quota di residui considerati non esigibili che si era registrata negli anni precedenti, con la giustificazione dell'accresciuta capacità di riscossione dei ruoli a seguito della riforma del sistema di riscossione. Nel corso degli anni, dando un apprezzabile e significativo positivo esito ai ripetuti rilievi della Corte sulla inadeguatezza di una classificazione di tipo non analitico, ma meramente lineare e presuntivo, l'Agenzia delle entrate ha sempre più operato le riduzioni sulla base di apposite analisi che tengono conto della distinzione tra posizioni relative ad elementi assoggettati a procedure

concorsuali, a posizioni relative a ruoli inesigibili e ad altre posizioni e loro “anzianità” relativamente ai periodi di imposta analizzati (ante e post 1988). L’analisi è stata facilitata dalle possibilità offerte dalla procedura “stato della riscossione”, che, collegando la fase iniziale del controllo e dell’accertamento tributario con quelle intermedie del versamento parziale degli importi dovuti da parte dell’obbligato e/o dell’eventuale contenzioso e con quella finale della riscossione, dovrebbe consentire, insieme con il monitoraggio dei risultati dell’attività di accertamento tributario, anche quella di valutazione proprio del grado di esigibilità delle singole partite creditorie^{30 31}.

Sulla base di questa analisi, nel 2010 sono state ritenute di riscossione certa, quantunque ritardata, il 49 per cento delle entrate finali rimaste da riscuotere dagli esercizi precedenti, con un lieve calo rispetto al 51 per cento del 2009, ma ad un incremento riguardo al 48 per cento del 2008, al 45 per cento del 2007 ed al 46 per cento del 2006, pur senza ritornare alla percentuale del 2005, quando, mostrando peraltro un ottimismo ben superiore a quello del precedente esercizio finanziario, lo stesso rapporto era stato pari al 64 per cento (52 per cento nel 2004)³²; a fronte di una riscossione dei residui, al netto delle somme rimaste da versare del tutto insoddisfacente. A fronte dell’aumento della quota dei residui riscossi del 2008, rispetto agli anni pregressi, sia al lordo (dal 23,6 del 2007 al 24,8 per cento del 2008) che al netto del “da versare” degli esercizi precedenti (dal -0,17 per cento al +7,79 per cento), nel 2009 si assiste ad un lieve calo per la quota di riscossione al lordo (24,5 per cento), ma un maggior calo per quella al netto (2,18 per cento). Il calo continua anche nel 2010 con la quota di riscossione al lordo pari al 19,31 per cento ed il maggior calo di quella al netto dell’1,82 per cento, comunque ben lungi da risultati che possano far ritenere realistico un grado di esigibilità dei residui del 49 per cento.

Il dato va peraltro disaggregato fra residui gestiti dall’Agenzia delle entrate e gli altri residui. Per le sole entrate tributarie il rapporto si è attestato al 47,6 per cento, in calo rispetto al 2009 (49,4 per cento) ma comunque superiore al dato minimo del 2007, quando il rapporto si era fermato al 42,7 per cento. L’incremento è dovuto alle somme da riscuotere diverse dai ruoli, in quanto per questi ultimi è stata operata lo stesso drastico abbattimento dell’esercizio precedente (83 per cento).

Per quanto riguarda, invece, gli “altri residui”, va osservato che, nonostante l’indice di riscossione netta dei residui delle entrate extra tributarie – ulteriormente peggiorato rispetto all’ultimo triennio attestandosi, nel 2010, all’1,37 per cento rispetto all’1,51 per cento del 2009, 2,25 per cento nel 2008, 2,24 del 2007 e 1,81 del 2006 – rimanga del tutto modesto, l’ex Ministero del tesoro e le altre Amministrazioni diverse da quella tributaria hanno continuato anche quest’anno (come fanno peraltro praticamente da sempre, con la parziale eccezione del 1997) a classificare i loro residui come di “riscossione certa, quantunque ritardata”, in una percentuale del 100 per cento. La spiegazione di questo comportamento va evidentemente cercata nel basso grado di attenzione prestato ai ripetuti rilievi della Corte.

³⁰ La procedura è stata introdotta con l’art. 2, comma 1, e l’allegato n. 2 del decreto ministeriale del 22 ottobre 1999, che determina, in attuazione del disposto dell’art. 36 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, le modalità di trasmissione all’Agenzia delle entrate, da parte dei Concessionari del servizio nazionale della riscossione, delle informazioni relative allo svolgimento del servizio e all’andamento delle riscossioni effettuate nel mese precedente. Essa consente all’Agenzia delle entrate di conoscere tutte le fasi del ciclo di vita dei c.d. “ruoli *post-riforma*”, cioè emessi a partire dall’anno 2000 (e quindi con modalità telematiche, anziché cartacee) dalla data di formazione del ruolo fino al momento del riversamento effettuato dal concessionario a fronte delle riscossioni conseguite, ovvero – in caso di mancata riscossione – fino a quello della comunicazione di inesigibilità.

³¹ L’analisi è suscettibile di ulteriori agevoli affinamenti, posto che l’Agenzia delle entrate ha già fornito alla Corte i dati sulle riscossioni dei ruoli da 36-bis che presentano la particolarità di essere interessati da elevate percentuali di sgravi, dovuti al fatto che i contribuenti spesso presentano la documentazione giustificativa richiesta dall’Amministrazione solo in sede di autotutela, dopo che, non essendo stato dato riscontro all’iniziale invito di esibizione, viene emesso il ruolo e viene notificata la relativa cartella: la percentuale del carico sgravato ha raggiunto il massimo (79 per cento) per l’affidato nel 2001 (18,2 miliardi su 22,9); ma è stato elevato, anche se ovviamente decrescente, anche per gli anni successivi. (77 per cento nel 2002, 70 per cento nel 2003, 32 per cento nel 2004, 25 per cento nel 2005 e 21 per cento nel 2006).

³² L’analoga percentuale era stata di 58,59 per cento nel 2003, 51,77 per cento nel 2002 e 51,60 per cento nel 2001.