

Tavola 34

ACCERTAMENTI REALIZZATI CON CONTRIBUTO DEI COMUNI*

DIREZIONI REGIONALI	ANNO	ANNO	ANNO	ANNO
	2010	2011	2012	2013
ABRUZZO	6	8	38	16
BASILICATA				2
CALABRIA	12	41	65	318
CAMPANIA			27	22
EMILIA-ROMAGNA	1.080	1.065	1.061	770
FRIULI-VENEZIA-GIULIA		3	17	69
LAZIO			5	17
LIGURIA	36	157	281	181
LOMBARDIA	110	311	1.127	851
MARCHE	74	46	113	62
MOLISE				0
PIEMONTE	65	72	177	134
PUGLIA	2		2	13
SARDEGNA		2	12	12
SICILIA	4	7	22	37
TOSCANA	66	162	369	209
TRENTINO-ALTO ADIGE	2			3
UMBRIA	6	31	19	13
VALLE D' AOSTA			4	3
VENETO	41	62	116	184
TOTALE	1.504	1.967	3.455	2.916

*Ai sensi dell'art. 1 del DL n. 203 del 2005 e successive modificazioni e integrazioni e dell'art. 83, commi 16 e 17, del DL n. 112 del 2008.

Nella tavola sono riportati i dati degli accertamenti effettuati su segnalazione dei comuni, che negli anni 2010, 2011 e 2012 hanno generato incassi (per l'anno 2013, i dati non sono ancora disponibili). Gli importi indicati rappresentano una quota delle somme incassate. Si specifica che la percentuale riconosciuta ai Comuni, originariamente fissata al 33 per cento degli incassi, è stata elevata al 100 per cento dall'art. 1, comma 12*bis*, del DL n. 138 del 2011. Tale ultima misura era stata, tuttavia subordinata dallo stesso art. 1, comma 12*quater*, all'istituzione dei consigli tributari entro il 31 dicembre 2011, ma tale comma è stato poi abrogato dall'art. 11, comma 10, del DL 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Inoltre, l'art. 18, comma 9, del DL n. 78 del 2010 ha stabilito che “gli importi che lo Stato riconosce ai Comuni a titolo di partecipazione all'accertamento sono calcolati al netto delle somme spettanti ad altri Enti ed alla Unione europea. Sulle quote delle maggiori somme in questione che lo Stato trasferisce alle Regioni a statuto ordinario, a quelle a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, spetta ai predetti Enti riconoscere ai Comuni le somme dovute a titolo di partecipazione all'accertamento”.

Tavola 35

ACCERTAMENTI EFFETTUATI SU SEGNALAZIONE DEI COMUNI

Regione (dei Comuni segnalanti)	2010		2011		2012	
	Numero accertamenti con contributo dei Comuni*	Somme riconosciute ai Comuni per attività svolta	Numero segnalazioni dei Comuni collegate ad accertamenti*	Somme riconosciute ai Comuni per attività svolta	Numero accertamenti con contributo dei Comuni*	Somme riconosciute ai Comuni per attività svolta
ABRUZZO			6	4.434,39	39	85.131,19
BASILICATA						
CALABRIA	1	57,09	5	1.025,34	10	3.887,85
CAMPANIA					5	4.691,37
EMILIA-ROMAGNA	808	1.062.547,29	831	2.157.198,43	987	5.750.896,03
FRIULI-VENEZIA-GIULIA			3	603,52	6	1.836,45
LAZIO						
LIGURIA	10	15.904,01	67	181.051,32	171	778.295,83
LOMBARDIA	35	29.378,77	121	481.047,18	381	2.810.884,86
MARCHE	53	3.791,82	17	22.270,13	51	324.522,73
MOLISE						
PIEMONTE	20	37.667,93	38	50.077,84	91	495.030,92
PUGLIA						
SARDEGNA			2	485,48	6	4.304,35
SICILIA						
TOSCANA	18	5.446,99	65	55.052,92	140	379.932,69
TRENTINO-ALTO ADIGE						
UMBRIA	5	2.861,65	19	6.966,06	23	140.078,54
VALLE D'AOSTA						
VENETO	23	2.281,46	33	26.064,59	74	200.835,53
TOTALE	973	1.159.937,01	1.207,00	2.986.277,20	1.984	10.980.328,34

*Ai sensi dell'art. 1 del DL n. 203 del 2005 e successive modificazioni e integrazioni e dell'art. 83, commi 16 e 17, del DL n. 112 del 2008

2.3. Il contenzioso tributario

Dall'analisi dell'evoluzione e dei risultati del contenzioso tributario, emergono alcuni elementi che si ritiene utile segnalare.

La Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze annualmente predisponde una Relazione sullo stato del contenzioso tributario, nella quale descrive e analizza il contenzioso, l'andamento annuale dei ricorsi e degli appelli pervenuti, definiti e pendenti, presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali, nonché degli esiti delle sentenze emesse. L'ultima relazione pubblicata²⁷ è riferita al 2012. Trimestralmente è diffuso, sul sito istituzionale, il Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario. Ulteriori dati specifici, ai fini della presente relazione, aggiornati al 31 dicembre 2013, sono stati forniti dal Dipartimento delle finanze²⁸ e dalle Agenzie fiscali.

²⁷ Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie, Dipartimento delle finanze - Direzione della giustizia tributaria, Roma luglio 2013.

²⁸ I dati sono parzialmente diversi da quelli indicati nella precedente relazione, atteso che si consolidano successivamente con l'acquisizione dei dati da parte delle segreterie delle commissioni tributarie.

Tavola 36

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

	Anni	Numero di ricorsi pervenuti	Numero di ricorsi in carico al 31/12
AGENZIA DELLE ENTRATE	2010	238.171	647.069
	2011	218.831	585.250
	2012	160.032	481.787
	2013	145.710	363.584
Ex-AGENZIA DEL TERRITORIO	2010	12.326	19.188
	2011	7.811	15.146
	2012	8.617	14.321
	2013	13.319	18.901
AGENZIA DELLE DOGANE	2010	3.813	5.863
	2011	3.485	5.913
	2012	2.548	5.128
	2013	2.882	5.039
ENTI LOCALI ⁽¹⁾	2010	49.156	106.696
	2011	50.102	112.065
	2012	45.407	106.130
	2013	45.050	112.022
Altri ENTI ⁽²⁾	2010	66.124	131.477
	2011	59.427	137.590
	2012	57.515	138.771
	2013	59.855	147.660
TOTALE	2010	369.590	910.507
	2011	339.656	855.964
	2012	274.119	746.137
	2013	266.816	647.206

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento finanze

⁽¹⁾Enti locali: dati relativi a contenziosi contro le Regioni, le Provincie e i Comuni

⁽²⁾Altri Enti: dati relativi a contenziosi contro Equitalia, Consorzi di bonifica, Camere di commercio, Università ed altri enti impositori locali

Sulla base delle informazioni detenute dal Dipartimento, il carico pendente totale al 31 dicembre 2013, delle Agenzie (Entrate ed ex-Territorio e Dogane), Enti locali ed altri Enti - in I, II grado, sezioni regionali CTC e Cassazione - risulta, con n. 647.206 ricorsi in carico, in flessione (-13 per cento), rispetto al 31 dicembre 2012 (ricorsi pendenti n. 746.137²⁹), e (-24 per cento) rispetto al 2011 (ricorsi pendenti n. 855.964). Il numero totale dei ricorsi pervenuti nell'anno, nei diversi gradi di giudizio è di 266.816, in flessione rispetto agli anni precedenti, anche se si registra un aumento nel numero dei ricorsi pervenuti all'ex-Agenzia del Territorio, all'Agenzia delle Dogane e per gli altri Enti. Le sentenze³⁰ emesse nel 2013, nei vari gradi di giudizio³¹, sono 266.389, numero che appare in leggero aumento³² sia rispetto al 2012 (259mila circa) che al 2011 (286mila circa).

²⁹ Nella Relazione di monitoraggio sullo stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Commissioni tributarie - anno 2012, predisposta a cura del Dipartimento delle finanze - Direzione giustizia tributaria, Luglio 2013, il totale del carico pendente presso le CTP (Commissioni tributarie provinciali) e le CTR (Commissioni tributarie regionali) risulta di 686.234 ricorsi, con una riduzione del 6 per cento rispetto al 2011 (727.345 ricorsi).

³⁰ Nella relazione della Direzione giustizia tributaria sul 2012 citata, viene evidenziato che l'anzianità media dei ricorsi definiti, considerando sia le CTP che le CTR, è pari a 925 giorni rispetto agli 851 giorni del 2011.

³¹ Gli esiti (vittorie, vittorie parziali e soccombenze) non tengono conto di quei ricorsi conclusi per estinzione o per conciliazione. I dati relativi alle soccombenze sono solo quelli decisi con sentenza, con esclusione delle altre tipologie di pronunciamenti definitivi (decreto presidenziale, ordinanza).

³² Il dato fornito riguarda il numero di ricorsi/appelli decisi con sentenza, con esclusione delle altre tipologie di pronunciamenti definitivi.

Occorre sottolineare che le Agenzie fiscali e il Dipartimento delle finanze acquisiscono i dati del contenzioso tributario da banche dati differenti, costruite in base alle esigenze e prospettazioni della propria struttura. Fra i vari motivi di discrasia, si evidenzia che le Agenzie annoverano i ricorsi in base alla notifica, mentre la rilevazione dei ricorsi, da parte del Dipartimento, avviene nel momento del deposito presso le Commissioni tributarie. Tale differente modalità di acquisizione del dato origina una difformità nei volumi rilevati da ciascuna Amministrazione. Sarebbe opportuno, come già indicato da questa Corte, realizzare una banca dati unitaria, pur mantenendo la duplice evidenziazione utile per le finalità conoscitive delle singole Amministrazioni interessate.

Anche con riferimento ai dati riguardanti le sentenze emesse, lo scostamento deriva da un'ottica differente, con la quale si effettua la rilevazione statistica: per il Dipartimento il ricorso si considera definito con il deposito della sentenza; mentre per le Agenzie fiscali, in alcuni casi, questo avviene con il suo passaggio in giudicato.

Appare utile evidenziare la serie storica del I grado del giudizio tributario, per evidenziare la tendenza alla litigiosità, nel quadriennio considerato, osservando il dato in relazione alle singole Agenzie fiscali, per valutarne l'andamento, anche alla luce dell'applicazione degli strumenti deflattivi. Sono di seguito analizzati i dati aggiornati, modificati anche in relazione agli anni pregressi sulla base di informazioni consolidate, forniti dal Dipartimento delle finanze, che acquisisce il dato all'atto del deposito del ricorso presso il giudice.

Tavola 37

SERIE STORICA DEI RICORSI DI I GRADO PRESENTATI PRESSO LE COMMISSIONI TRIBUTARIE

	2010	2011	2012	2013
Numero di ricorsi pervenuti	190.806	166.789	120.841	111.142
di cui: Agenzia delle Entrate	180.226	159.409	113.398	97.781
Ex-Agenzia del Territorio	8.049	5.273	6.114	11.673
Agenzia delle Dogane	2.531	2.107	1.329	1.688
Numero di ricorsi in carico al 31/12	373.940	372.834	338.503	279.844
di cui: Agenzia delle Entrate	357.203	357.178	323.664	261.076
Ex-Agenzia del Territorio	12.253	11.611	11.352	15.408
Agenzia delle Dogane	4.484	4.045	3.487	3.360
Totale sentenze	152.400	135.908	107.555	128.537
Totale Vittorie	68.768	60.955	49.795	62.953
Totale Soccombenze	63.226	56.359	43.091	49.124

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento finanze

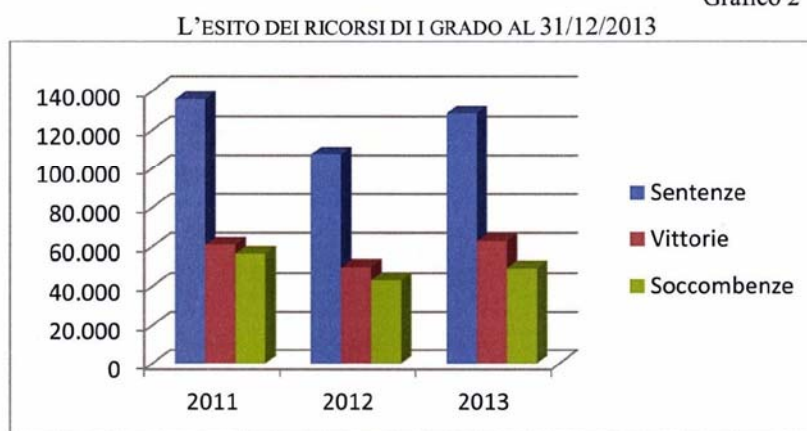
Nel 2013, il numero complessivo (Agenzia delle Entrate, ex-Agenzia del Territorio e Agenzia delle Dogane) dei ricorsi di I grado, presentati ciascun anno presso le Commissioni tributarie, ha subito una flessione, rispetto all'anno precedente, dell'8 per cento (da 120.841 nel 2012 a 111.142 ricorsi nel 2013).

Con riguardo all'evoluzione del contenzioso, il calo del numero dei ricorsi presentati nelle Commissioni tributarie nel 2013 rispetto all'anno precedente, appare riconducibile soprattutto alla diminuzione dei ricorsi presentati contro l'Agenzia delle Entrate (-14 per cento); in aumento, invece, il numero dei ricorsi in primo grado nei confronti delle altre amministrazioni (+91 per cento nei confronti dell'ex-Agenzia del Territorio, +27 per cento nei confronti dell'Agenzia delle Dogane).

Nei quattro anni presi in considerazione, nel 2013, per la prima volta, la consistenza numerica dei nuovi ricorsi risulta inferiore al numero delle decisioni: se nel 2010 il rapporto nuovi ricorsi/sentenze emesse era pari a 1,25 (nel corso dei successivi due anni tale indice aveva manifestato un trend decrescente, 1,23 nel 2011 e 1,12 nel 2012), nell'ultimo anno si è avuta un'inversione di tendenza, poiché per ogni sentenza emessa è pervenuto meno di un nuovo ricorso (86 ricorsi contro 100 sentenze emesse).

Le sentenze emesse nei giudizi di I grado sono aumentate del 20 per cento (passando da 107.555 a 128.537) rispetto al 2012. L'esito è illustrato nel grafico seguente, che mostra come i giudizi favorevoli alle Agenzie siano poco meno del 50 per cento, con andamento analogo nel triennio 2011-2013.

Grafico 2



Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento finanze

Analizzando il dato 2013, concernente i ricorsi di I grado pervenuti alle Commissioni Tributarie, con riferimento all'ente convenuto in giudizio, si riscontra che l'88 per cento (equivalente in valore assoluto a 97.781) riguardano l'Agenzia delle Entrate, circa 11.673 (il 10 per cento) l'ex-Agenzia del Territorio e 1.688 (il 2 per cento) l'Agenzia delle Dogane.

Nel totale si rileva una diminuzione sia dei ricorsi pervenuti, che del carico pendente, anche se per l'ex-Agenzia del Territorio e per l'Agenzia delle Dogane, come già evidenziato, si è avuto un incremento del numero dei nuovi ricorsi.

La riduzione complessiva del contenzioso nel primo grado di giudizio è da ascrivere presumibilmente agli effetti deflativi degli istituti del reclamo e della mediazione, disciplinati dall'articolo 39, comma 9, del DL n. 98 del 2011, che inserisce, nel corpo normativo del d.lgs. n. 546 del 1992, riguardante il contenzioso tributario, il nuovo articolo 17bis, il quale prevede che per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate - e, dal 1° dicembre 2012, anche per quelli emessi dall'ex-Agenzia del Territorio, in quanto confluita in quella delle Entrate - chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare

reclamo alla stessa Agenzia³³. A tali effetti può avere influito anche il “contributo unificato”³⁴ previsto ai sensi del DL n. 98 del 2011.

Sono illustrati, di seguito nel dettaglio, i dati relativi alle Agenzie fiscali, in relazione allo stato dei ricorsi di I grado, sulla base delle informazioni del Dipartimento delle finanze, pur se, come già sottolineato, differenti dalla prospettazione dei dati forniti dalle Agenzie.

Con riguardo al contenzioso in cui è parte l’Agenzia delle Entrate (tavola n. 38), sulla base dei dati trasmessi, aggiornati rispetto all’anno precedente, sono stati introdotti un numero inferiore di nuovi ricorsi, con una flessione del 9 per cento, (circa 16mila nuovi ricorsi in meno), confermando una tendenza in diminuzione avviata negli anni precedenti.

Anche il carico pendente in I grado si riduce, attestandosi a fine 2013 a circa 261mila cause con un decremento del 19 per cento (circa 63mila ricorsi in meno).

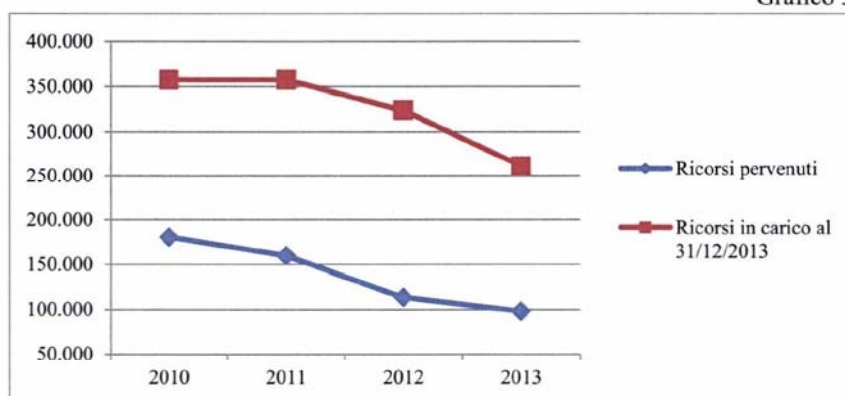
Tavola 38

AGENZIA ENTRATE*				
	2010	2011	2012	2013
Ricorsi pervenuti	180.226	159.409	113.398	97.781
Ricorsi in carico al 31/12	357.203	357.178	323.664	261.076

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento delle finanze

*Dati aggiornati al mese di gennaio 2014

Grafico 3



Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento delle finanze

Per quanto concerne il contenzioso nei confronti dell’ex-Agenzia del Territorio, come si evince dalla tavola e dal grafico sotto riportati, sempre con riferimento ai ricorsi di I grado, si riscontra un aumento, rispetto all’anno precedente, dei nuovi ricorsi, del 91 per cento (+5.559), con un carico pendente superiore al 2012 di circa 4.000 ricorsi (+36 per cento), invertendo la tendenza alla diminuzione degli anni precedenti.

³³ La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l’accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

³⁴ I giudici della Commissione tributaria regionale di Roma, nell’ordinanza n. 86/01/13, depositata il 4 luglio 2013, rimettendo alla Consulta la questione relativa alla legittimità costituzionale delle norme di legge che non esonerano dal pagamento del contributo unificato le organizzazioni di volontariato, hanno concluso che il pagamento del contributo unificato è un ostacolo al diritto di difesa.

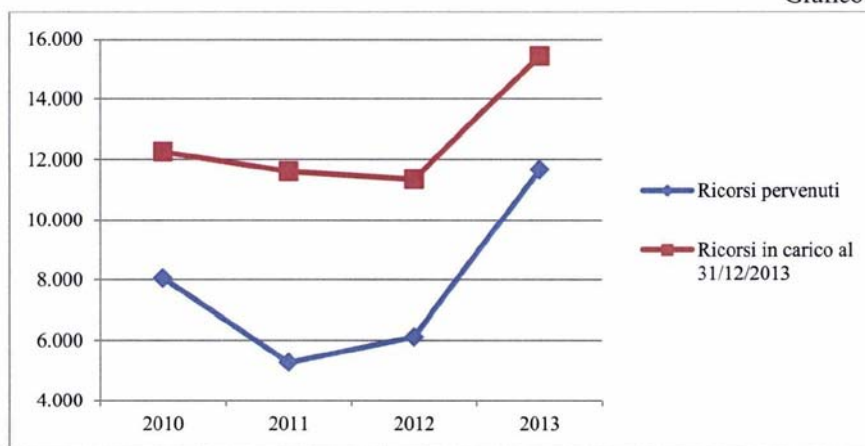
Tavola 39

EX-AGENZIA DEL TERRITORIO*				
	2010	2011	2012	2013
Ricorsi pervenuti	8.049	5.273	6.114	11.673
Ricorsi in carico al 31/12/2012	12.253	11.611	11.352	15.408

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento delle finanze

*Dati aggiornati al mese di marzo 2013

Grafico 4



Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento delle finanze

Per quanto riguarda l' Agenzia delle Dogane, il confronto con i dati degli esercizi precedenti, rileva un aumento del 27 per cento dei nuovi ricorsi (359 in più), invertendo il trend alla diminuzione mostrato negli anni 2010-2012. Riguardo al carico pendente si conferma, anche se in maniera più contenuta, il trend decrescente (-4 per cento rispetto al 2012), avviato negli anni precedenti.

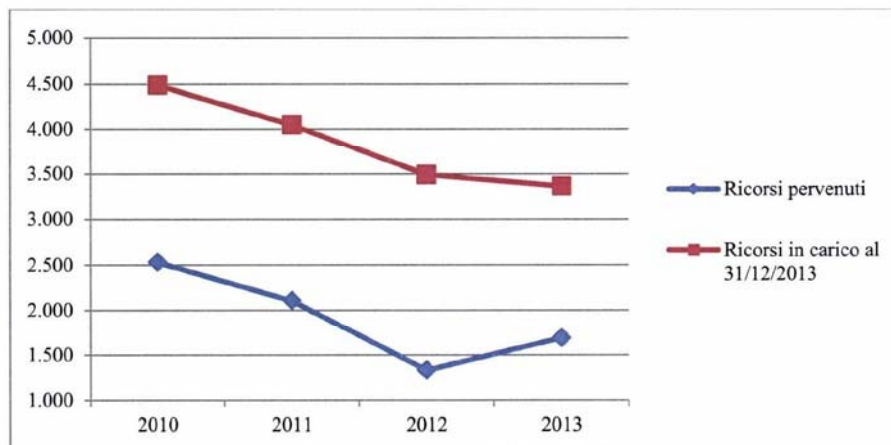
Tavola 40

AGENZIA DELLE DOGANE*				
	2010	2011	2012	2013
Ricorsi pervenuti	2.531	2.107	1.329	1.688
Ricorsi in carico al 31/12/2011	4.484	4.065	3.487	3.360

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento delle finanze

*Dati aggiornati al mese di marzo 2013

Grafico 5



Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento delle finanze

Relativamente agli esiti delle vertenze, complessivamente considerati, esaminando il dato complessivo delle tre Agenzie fiscali, si rileva sul piano numerico che, nel 2013, nel 49,0 per cento dei casi sono risultate vittoriose in giudizio le amministrazioni, nel 38,2 per cento hanno prevalso i ricorrenti. Il complemento a cento riguarda la percentuale di sentenze per le quali si è avuta una vittoria parziale che, non avendo a disposizione informazioni aggiuntive, si è cautelativamente preferito mantenere come casistica a parte.

La percentuale di sentenze favorevoli presenta un andamento piuttosto costante nel triennio 2010-2012, con un incremento di quasi tre punti percentuali nel 2013. Di contro, l'incidenza delle soccombenze, sempre sopra il 40 per cento negli anni 2010-2012, risulta in flessione nell'ultimo anno (-2,9 per cento).

Tavola 41

ESITI DEI GIUDIZI PER IL TOTALE DELLE AGENZIE				
	2010	2011	2012	2013
Incidenza vittorie sul totale sentenze	45,1	44,9	46,3	49,0
Incidenza soccombenze sul totale sentenze	41,5	41,5	40,1	38,2

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento delle finanze

La successiva tavola riporta i dati principali del contenzioso tributario per l'intero anno 2013 come indicato nel Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario periodo ottobre-dicembre 2013, pubblicato dalla Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, dal quale si riscontra un maggior numero di ricorsi definiti rispetto ai nuovi ricorsi pervenuti e una diminuzione del carico dei ricorsi pendenti al 31/12/2013 del 7,3 per cento (8,2 per cento presso le CTP, 3,5 per cento presso le CTR).

Tavola 42

	Pendenti 31/12/2012	Pervenuti 2013	Definiti 2013	Pendenti 31/12/2013	Differenza pendenti	
					Val. ass.	Val. %
Presso le CTP	556.040	202.107	247.911	510.236	-45.804	-8,2
Presso le CTR	127.934	54.707	59.148	123.493	-4.441	-3,5
Totali	683.974	256.814	307.059	633.729	-50.245	-7,3

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Dipartimento finanze

Nel 2013, con il d.m. 23.12.2013, n. 167, è stato avviato il processo tributario telematico, ma la concreta attuazione è differita ai successivi d.m. di attuazione. Il d.m. non modifica la struttura del processo tributario, ma consente di trasmettere e consultare gli atti con modalità telematiche.

Il 14 febbraio 2014 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 163 del 2013 con il quale è entrato in vigore dal 1 marzo il regolamento della disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario telematico; viene così data attuazione a quanto disposto dall'art. 39, comma 8, DL n. 98 del 2011. Sarà necessario, tuttavia, attendere l'emanazione di uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze volti all'individuazione delle regole tecnico-operative³⁵.

Gli strumenti di correzione degli errori e di definizione bonaria dei rilievi mossi dall'amministrazione, quali il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione, l'acquiescenza con riduzione delle sanzioni, nonché un uso più ampio dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria, hanno certamente contribuito in modo decisivo al contenimento delle controversie nell'ultimo decennio.

Fra l'altro è stata prevista anche la definizione agevolata delle sanzioni, istituito deflattivo "parziale", che consente al contribuente di definire esclusivamente l'aspetto sanzionatorio della pretesa tributaria, con possibilità di adire la Commissione Tributaria con riferimento alle sole maggiori imposte accertate.

Gli istituti del reclamo e della mediazione fiscale obbligatoria nel processo tributario sono le novità previste dal nuovo articolo 17bis del d.lgs. n. 546 del 1992³⁶. Detti istituti hanno lo scopo di deflazionare³⁷ il contenzioso tributario.

Il nuovo istituto della mediazione, per le vertenze fino a ventimila euro d'imposta, in vigore dal primo aprile 2012, dà luogo a perplessità sia in ordine al soggetto al quale è intestata la funzione - la stessa Agenzia dalla quale promana l'atto d'imposizione - sia per la natura dell'intervento - in gran parte surrogatorio di un corretto e tempestivo esercizio dell'autotutela amministrativa - sia per la riduzione³⁸ delle sanzioni in caso di intervenuto accordo di mediazione, che si aggiunge alle altre ipotesi di abbattimento

³⁵ Le disposizioni del regolamento sono applicabili solo ai ricorsi notificati a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di novanta giorni dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del primo decreto attuativo e depositati presso le Commissioni tributarie individuate con il medesimo decreto.

³⁶ L'art. 39, comma 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che ha inserito nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'art. 17bis, rubricato "Il reclamo e la mediazione".

³⁷ In caso di mancata conclusione positiva della mediazione, la norma considera iniziata l'azione giudiziaria, che si intende già esercitata, richiedendo al contribuente, per l'attivazione del contenzioso, esclusivamente l'ordinario onere della costituzione in giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

³⁸ A seguito dell'accordo di mediazione, compete il beneficio della riduzione delle sanzioni al quaranta per cento e non, invece, la più elevata riduzione spettante, ad esempio, a seguito di acquiescenza all'accertamento.

delle sanzioni previste nella fase amministrativa precedente (adesione all'accertamento, acquiescenza, definizione bonaria delle comunicazioni di irregolarità, ecc.).

La Corte Costituzionale³⁹, con sentenza n. 98 del 16 aprile 2014, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 17bis, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, nel testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014).

La stessa si è pronunciata con riguardo alla prima versione normativa della mediazione obbligatoria tributaria e ha concluso per l'illegittimità costituzionale censurando la sola disposizione sull'inammissibilità dei ricorsi depositati prima della conclusione del procedimento, tra l'altro normativamente superata con la legge di stabilità.

L'inammissibilità del ricorso, difatti, comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si poneva in contrasto con l'art. 24 della Costituzione. Ma ha precisato che è consentito al legislatore di imporre l'adempimento di oneri, quali l'esperimento di un rimedio amministrativo, purché non eccessivamente difficoltoso, che, comportino il differimento dell'azione giudiziale, purché detti sistemi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia. Nessun dubbio invece sulla "terzietà" dell'Ufficio finanziario-legale in quanto, ad avviso della Consulta, si tratta di procedimento conciliativo pre-giudiziale, il cui esito è rimesso al positivo accoglimento del contribuente e pertanto non registra nessuna violazione del diritto di difesa.

La mediazione tributaria, ha avuto un impatto positivo in termini deflattivi: si espongono i dati, forniti dall'Agenzia delle Entrate, con riguardo alle istanze di mediazione notificate fino al 2 ottobre 2013, con particolare riferimento agli esiti connessi e al calcolo dell'indice di mediazione (tavola 43). Sono state presentate circa 117mila istanze (soprattutto in Sicilia, Campania, Lazio e Lombardia), di cui 18mila concluse con accordo di mediazione (15 per cento). Il 97 per cento delle istanze è stato esaminato nei termini (obiettivo previsto 95 per cento), mentre risultano non esaminate tempestivamente circa 3.800 istanze (pari al 3 per cento); il 27 per cento (circa 32mila istanze) si è concluso con provvedimento di diniego. L'indice di mediazione risulta pari al 56 per cento⁴⁰.

³⁹ Con l'ordinanza n. 18 del 7 febbraio 2013, la Commissione tributaria provinciale di Perugia aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'istituto della mediazione tributaria, evidenziando profili d'incostituzionalità quali la mancanza di soggetto terzo imparziale; l'obbligatorietà della mediazione; l'incongruenza dei termini; l'impossibilità di sospensione dell'atto; la limitazione alle controversie con l'Agenzia delle Entrate. Ed anche, con ordinanza n. 75/2/13, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso, ritenendo non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del reclamo-mediazione per violazione degli articoli 3, 24, 25, 111 e 113 della Costituzione, aveva rimesso gli atti alla Consulta.

⁴⁰ Nel 2012 tale indice è risultato pari al 70,4 per cento ma non è possibile comparare i due risultati essendo diverse le modalità di calcolo. L'indice di mediazione dell'esercizio precedente, infatti, risultava calcolato sulla base della seguente formula: $IM = (A-B)/A$ dove A=Istanze di mediazione notificate al 02/10/2012 (potenziali ricorsi) e B=ricorsi depositati.

Tavola 43

ANALISI DELLE ISTANZE E INDICE DI MEDIAZIONE

ANNO 2013

Istanze notificate dal 03/10/2012 al 02/10/2013	A	117.246
di cui improponibili	B	6.709
di cui inammissibili	C	4.294
Ricorsi depositati in CTP	D	48.920
di cui con accordo di mediazione perfezionato	E	283

Fonte: Agenzia delle Entrate

2.4. L'IVA in Italia e nei principali Paesi europei

2.4.1. Le aliquote IVA nei Paesi europei

L'art. 40, comma 1^{ter}, del DL n. 98 del 2011 ha modificato, a decorrere dal 1° ottobre 2013, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto, innalzandola di un ulteriore punto percentuale, dal 21 per cento al 22 per cento.

Confrontando le aliquote IVA applicate nei principali paesi membri dell'Unione europea (tavola 44), si riscontra, rispetto alla situazione al 1 gennaio 2012, un aumento delle aliquote IVA, oltre che in Italia, anche in Francia (l'aliquota ridotta passa da un intervallo di 5,5÷7 ad un intervallo di 5,5÷10), nei Paesi Bassi (l'aliquota *standard* passa da 19 a 21 per cento) e in Spagna (l'aliquota ordinaria passa da 18 a 21 per cento).

In sintesi, fra i Paesi considerati, Grecia, Irlanda e Portogallo presentano l'aliquota *standard* più elevata (23 per cento), mentre è in Germania (19 per cento) quella più bassa.

Le aliquote ridotte vanno dal 5 per cento del Regno Unito al 13,5 per cento dell'Irlanda (in Italia è del 10 per cento); le aliquote super ridotte presentano un *range* compreso fra il 2,1 per cento della Francia e il 4,8 per cento dell'Irlanda (nel nostro Paese tale aliquota è fissata al 4 per cento).

Solo in quattro dei Paesi considerati vi è un'aliquota super ridotta (nella UE a 27 paesi, sono in tutto cinque, includendo anche Cipro); mentre l'aliquota *standard* più elevata risulta quella applicata in Ungheria (27 per cento), seguita da Danimarca, Croazia e Svezia in cui tale aliquota è fissata al 25 per cento.

Tavola 44

ALIQUOTA IVA APPLICATA NEI PRINCIPALI PAESI EUROPEI AL 13 GENNAIO 2015

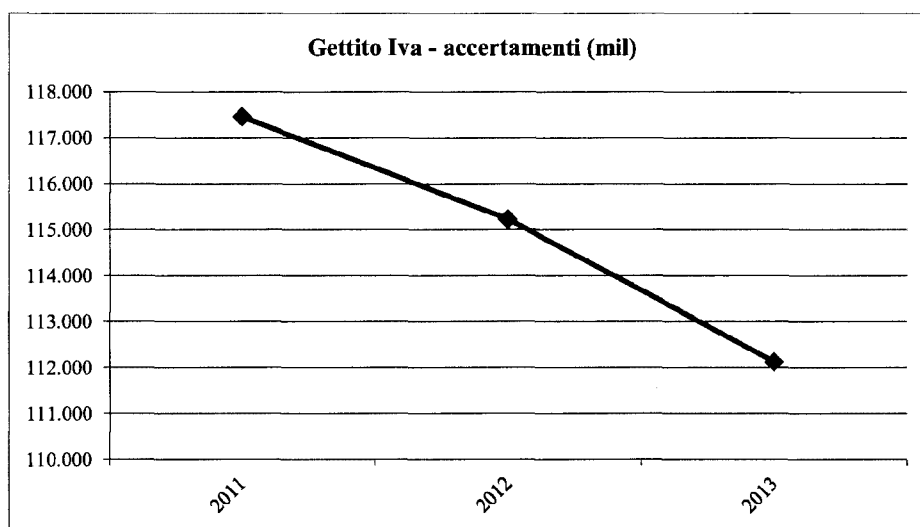
Paese	Aliquota standard	Aliquota ridotta	Aliquota super ridotta
Belgio	21	6 - 12	
Germania	19	7	
Grecia	23	6,5 - 13	
Spagna	21	8	4
Francia	19,6	5,5 - 10	2,1
Irlanda	23	9 - 13,5	4,8
Italia	22	10	4
Paesi Bassi	21	6	
Portogallo	23	6 - 13	
Regno Unito	20	5	

Fonte: European Commission, *Vat Rates applied in the Members States of the European Union Situation at 13th January 2014*

2.4.2. Il gettito IVA nel 2013

Nel 2013 le entrate (accertamenti)⁴¹ IVA (comprendenti la componente relativa agli scambi interni più il prelievo sulle importazioni), derivanti dall'attività ordinaria di gestione⁴², si sono assestate a 112.134 milioni, rispetto a 115.234 milioni del 2012 (-3.100 milioni, 2,7 per cento). Nel dettaglio si è avuto un decremento di entrambe le componenti: le entrate relative agli scambi interni sono diminuite dell'1,0 per cento (da 98.793 a 99.145), quelle sulle importazione dell'8,3 per cento (da 16.089 a 13.341).

Grafico 6



Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Ministero dell'economia e delle finanze - Entrate tributarie - Bollettino marzo 2014

Dal punto di vista degli accertamenti per singolo mese (grafico 7), rispetto al 2012, si registra un incremento delle entrate, seppur molto modesto, nell'ultimo trimestre: del 3,0 per cento a ottobre e dell'1,4 per cento a dicembre, mentre si registrano sostanziali decrementi nei mesi di febbraio (-12,5 per cento), marzo (-7,5 per cento), aprile e agosto (per entrambi, -5,8 per cento) e gennaio (-5,0 per cento).

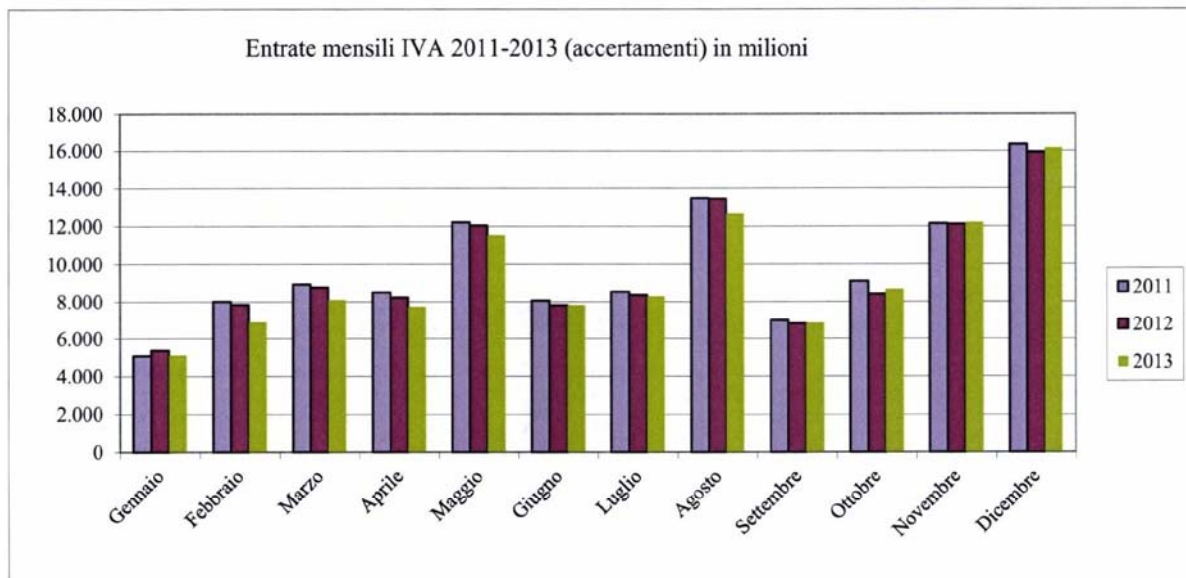
Sull'andamento dell'IVA sugli scambi interni, in particolare nel secondo semestre 2013, hanno contribuito gli effetti del DL n. 35 del 2013 recante "Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della Pubblica amministrazione" nei confronti dei soggetti creditori (persone fisiche e giuridiche)⁴³. Inoltre, come evidenziato in precedenza, a decorrere dal 1° ottobre 2013 l'aliquota IVA ordinaria è aumentata di un punto percentuale dal 21 al 22 per cento.

⁴¹ Dati di preconsuntivo.

⁴² Le entrate IVA derivanti dall'attività di accertamento e controllo sono state pari a 18.855 milioni, cosicché le entrate totali IVA del 2013 ammontano a 131.129 milioni rispetto ai 133.118 milioni del 2012 (-1,5 per cento), come risulta dai dati a consuntivo del Sistema informativo SICR.

⁴³ A tal proposito, si rimanda alle considerazioni effettuate dalla Corte dei conti nell'audizione sul Documento di economia e finanza 2014, del 15 aprile 2014.

Grafico 7



Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Ministero dell'economia e delle finanze - Entrate tributarie - Bollettino marzo 2014

Come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate, l'andamento negativo dell'IVA, nel corso dell'ultimo esercizio, può essere stato parzialmente influenzato dall'introduzione, a partire dal primo dicembre 2012, del regime IVA per cassa⁴⁴ che consente all'imprenditore (o al lavoratore autonomo) di posticipare il versamento dell'imposta sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, dal momento di effettuazione dell'operazione a quello dell'incasso. Allo stesso modo, il diritto a detrarre l'IVA sui beni e sui servizi acquistati nasce al momento del pagamento dei corrispettivi ai fornitori. Sulla base di queste considerazioni (un ritardo temporale nei pagamenti delle fatture) si può supporre che tale regime abbia provocato una traslazione in avanti dei versamenti IVA, condizionando le variazioni di gettito se confrontate con quelle del 2012. In base alla normativa, tale effetto è transitorio e dovrebbe azzerarsi dopo un anno.

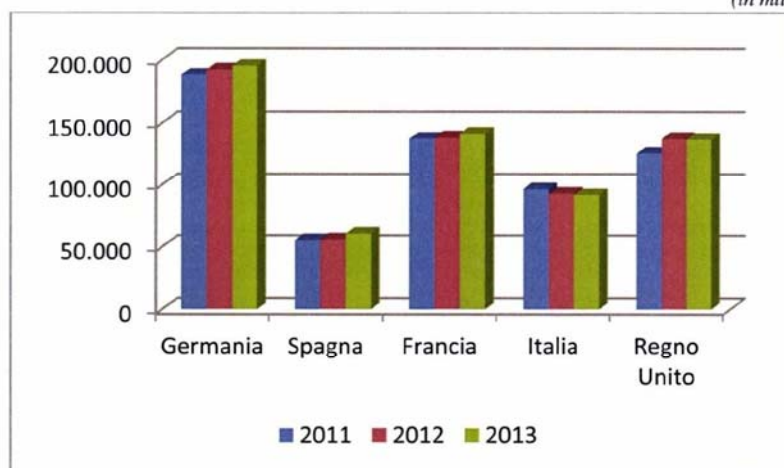
Infine, con riferimento alla dinamica del 2013, è necessario ricordare altri due possibili fattori ambientali che hanno potuto contribuire alla flessione del gettito IVA. Il primo, ascrivibile al perdurare della crisi di liquidità, indotta dal prolungarsi della profonda crisi economica attraversata dal Paese, il secondo riconducibile all'incremento dell'aliquota che, storicamente, tende ad indurre una perdita di *compliance*.

Un confronto del gettito IVA dei principali paesi europei nel triennio 2011-2013 (grafico 8) mostra un andamento crescente dell'imposta per tutti i paesi ad esclusione del Regno Unito e dell'Italia, in cui si conferma un trend decrescente, nonostante i

⁴⁴ "Introdotta dall'articolo 32bis del DL n. 83 del 2012, il regime dell'IVA per cassa si può applicare alle operazioni effettuate a partire dal 1° dicembre 2012. Possono aderirvi i contribuenti che: operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni; hanno realizzato nell'anno precedente (o, nel caso di avvio dell'attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a due milioni; effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni. Possono scegliere l'IVA per cassa anche gli enti non commerciali, relativamente alla attività commerciale eventualmente svolta. L'imposta diventa comunque esigibile dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione", Fonte – Agenzia delle Entrate.

successivi aumenti dell' aliquota ordinaria (nel Regno Unito nel 2012, invece, il gettito era stato superiore a quello del 2011).

Grafico 8
GETTITO IVA NEI PRINCIPALI PAESI EUROPEI - ANNI 2011-2013
(in milioni)



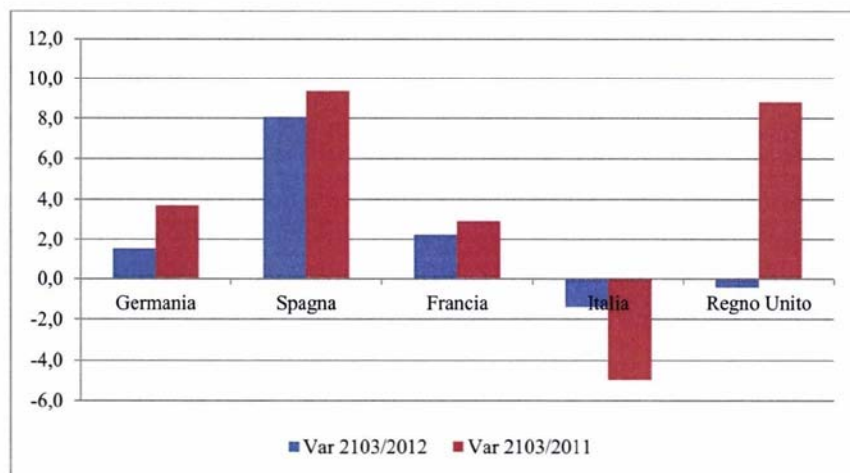
Elaborazione Corte dei conti su dati Eurostat - *Quarterly non financial accounts for general governments, VAT receivable*, giugno 2014

Il grafico 9 evidenzia la variazione del gettito IVA degli stessi Paesi del 2013 rispetto al 2012 e al 2011.

Nel primo caso si ha un incremento dell'8,1 per cento per la Spagna, del 2,2 per cento per la Francia e dell'1,5 per cento per la Germania mentre per il Regno Unito si ha un decremento dello 0,4 per cento. Per il nostro Paese, si registra una variazione negativa dell'1,4 per cento.

Per quanto riguarda la variazione rispetto al 2011 l'Italia mostra un decremento di cinque punti percentuali; unico paese dei cinque considerati poiché per gli altri paesi si hanno i seguenti incrementi: 9,3 per cento la Spagna, 8,8 per cento il Regno Unito, 3,7 per cento la Germania e 2,9 per cento la Francia.

Grafico 9



Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Eurostat - *Quarterly non financial accounts for general governments, VAT receivable*, giugno 2014

2.5. L'attività di riscossione

L'osservazione dei dati 2013, relativi all'andamento dell'attività di riscossione coattiva, affidata dall'Agenzia delle Entrate al Gruppo Equitalia⁴⁵, ha posto in evidenza un ulteriore decremento degli incassi da ruoli. Difatti, l'analisi dei risultati al 31 dicembre, pari a 7,1 miliardi, conseguiti dagli Agenti della Riscossione, mostra una flessione rispetto alle risultanze registrate sia nel 2012 (-5,3 per cento) che nel 2011 (-17,3 per cento).

I ruoli erariali, in particolare, che rappresentano il 54 per cento del totale dei ruoli affidati, hanno una flessione del 10,6 per cento dal 2012 al 2013.

Le cause principali che hanno presumibilmente inciso sull'operatività degli Agenti della riscossione, possono ravvisarsi in gran parte nel contesto di riferimento, caratterizzato dal perdurare della crisi economica, che ha in parte generato l'insostenibilità finanziaria delle richieste di pagamento ed ha alimentato la tensione, nella percezione dell'operato del riscossore pubblico; dal punto di vista normativo di conseguenza si sono susseguiti molti interventi legislativi che hanno circoscritto, o comunque ritardato, la capacità di recupero, incidendo sia in termini di operatività che di flussi.

Le principali modifiche normative dell'ultimo biennio, inserite in un quadro già di *favor* per il contribuente in difficoltà economica o crisi di liquidità, hanno riguardato fra l'altro nuovi limiti alla pignorabilità ed all'iscrizione di ipoteca a tutela del credito. Inoltre, sono intervenute nuove disposizioni per agevolare la composizione delle crisi da sovra-indebitamento, ulteriori misure finalizzate ad agevolare i contribuenti in difficoltà economica o momentanea carenza di liquidità, con l'introduzione di limiti all'espropriazione immobiliare e possibilità ulteriori di rateazioni.

In sintesi, si riportano le recenti modifiche del quadro normativo:

- ✓ innalzamento ad euro 20.000 della soglia al di sotto della quale è fatto divieto all'agente della riscossione di iscrivere ipoteca, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito, sui beni dei contribuenti o di procedere, nei confronti degli stessi, con espropriazione immobiliare (DL n. 16 del 2012 convertito con modificazioni dalla legge n. 44 del 2012);
- ✓ introduzione di nuovi limiti di pignorabilità delle somme dovute a titolo di stipendio, salario ed altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento. (DL n. 16 del 2012: i nuovi limiti imposti prevedono un decimo per importi fino ad euro 2.500; un settimo per importi tra euro 2.500 e 5.000; un quinto per importi superiori ad euro 5.000)
- ✓ le innovazioni previste dalle disposizioni applicabili alle procedure di composizione delle crisi da sovra-indebitamento, riguardanti i soggetti che non rientrano nelle procedure concorsuali previste dall'ordinamento (DL n. 179 del 2012 convertito con modificazioni dalla legge n. 222 del 2012);
- ✓ misure finalizzate ad agevolare i contribuenti in difficoltà economica o momentanea carenza di liquidità, in particolare (art. 52 del DL n. 69 del 2013 convertito

⁴⁵ L'art. 3, comma 1, del DL n. 203 del 2005, convertito, con modificazioni, dalla legge, n. 248 del 2005, a decorrere dal 1° ottobre 2006 ha disposto l'attribuzione delle funzioni relative alla riscossione nazionale all'Agenzia delle Entrate, che le esercita mediante una società con capitale pubblico, appositamente costituita, denominata Riscossione S.p.A., ora Equitalia S.p.A., partecipata per il 51 per cento dall'Agenzia delle Entrate medesima e per il restante 49 per cento dall'INPS. In Sicilia opera Riscossione Sicilia S.p.A..

con modificazioni dalla legge n. 98 del 2013), in particolare:

- introduzione di limiti all'espropriazione immobiliare (impignorabilità dell'unico immobile di proprietà in cui il debitore risiede anagraficamente, franchigia di 120mila euro per l'espropriazione degli altri immobili, istituzione di un paniere di "beni essenziali" non pignorabili);
- innalzamento, in ambito di rateazione, a 120 del numero massimo di rate concedibili ed ampliando a 8 il numero di rate il cui mancato pagamento fa venir meno il beneficio della rateazione del debito.

La giurisprudenza costituzionale, peraltro, ha comportato riflessi operativi sull'agente della riscossione, essendo intervenuta sulla disciplina della notificazione della cartella di pagamento e, conseguentemente, degli altri atti della riscossione. In particolare, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del terzo comma (corrispondente al vigente quarto comma) dell'art. 26, del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui prevede - in caso di irreperibilità relativa del contribuente - che la notifica della cartella possa avvenire attraverso il semplice deposito dell'atto presso l'albo comunale, ai sensi dell'art. 60, comma 1, lettera e), d.P.R. n. 600 del 1973 (sentenza della Corte Costituzionale n. 258 del 2012). Di conseguenza l'agente della riscossione deve seguire un più complessa procedura. In caso di irreperibilità relativa il messo notificatore, accertata l'assenza del destinatario dell'atto o di persona idonea alla ricezione dello stesso, è tenuto ad effettuare prioritariamente il deposito dell'atto presso la casa del Comune per poi tornare presso l'abitazione-ufficio-azienda del contribuente e procedere all'affissione, in busta chiusa e sigillata, del previsto avviso del deposito. Solo dopo aver completato tali attività si potrà procedere all'invio della raccomandata a/r, alla consegna della quale è legato il perfezionamento della notifica per il destinatario⁴⁶.

Di seguito, si espongono alcune sintetiche considerazioni, sulla base dell'osservazione dei dati relativi alla riscossione coattiva, affidata al Gruppo Equitalia, che riguarda tutti i comparti creditori (Stato, altri Enti Statali, Enti non statali, Enti previdenziali).

La tavola, con i dati consolidati al 31/12/2013 rilevati al 31 gennaio 2014, indica l'evoluzione in termini di carico netto affidato, comprensivo degli interessi di dilazione, ma al netto degli sgravi e delle sospensioni, in termini di riscosso e dell'incidenza percentuale della riscossione per anno sul carico netto (tavola 45, 46 e 47):

✓ Nel 2013, il carico netto affidato ad Equitalia è stato di circa 76,0 miliardi, poco più elevato del 2012, anno nel quale era stato pari a 74,2 miliardi; l'osservazione dell'entità del carico netto mostra un progressivo incremento annuale, sin dal 2003 (20,6 miliardi), con leggera flessione solo nel 2008.

✓ Il volume del riscosso totale a mezzo ruoli, dal 2000 al 2013, è di 76,1 miliardi su un carico netto di 663 miliardi, pari solo al 11,5 per cento.

✓ Per il periodo dal 2000 al 2007, la riscossione assomma a 29,2 miliardi, su un totale affidato di 265 miliardi (10,9 per cento), mentre nel periodo successivo, 2008-2013 è di circa 46 miliardi (11,5 per cento), comprensivi delle riscossioni anche sui ruoli affidati più vetusti.

✓ Il livello del tasso di riscossione totale per ogni anno di affidamento del carico, mentre in relazione alle annualità ormai "asestate" (i primi anni 2000) tende a

⁴⁶ Il Giudice delle Leggi ha parificato le modalità di notificazione sia per gli accertamenti che per le cartelle esattoriali con evidente garanzia del principio di uguaglianza, garantendo al contempo il diritto di difesa del contribuente, al quale viene consentita una maggiore possibilità di conoscenza degli atti, nel rispetto dei principi dello Statuto del contribuente.