

due punti percentuali dell'indice di riscossione (dal 97% al 95%), che ha a che fare con l'aumento dell'incidenza sul totale delle entrate da accertamento e controllo, in ragione della loro crescita particolarmente elevata (+67,2%), e con la flessione di circa cinque punti percentuali della relativa quota riscossa (dal 16,6 all'11,8%). I *residui totali* sono aumentati in misura contenuta, ma il loro grado di riscuotibilità continua ad apparire piuttosto problematico, posto che la quota dei residui riscossi al netto dei resti di versamento dell'anno precedente risulta anche quest'anno con segno negativo (-2,3%), pur non assumendo la connotazione macroscopica dell'esercizio finanziario 2000 (-18,3%).

Ci si deve, quindi, continuare ad interrogare, non solo sull'effettiva efficacia della gestione dei residui, ma anche sulla qualità dell'attività di controllo. Per quanto riguarda la prima, appare evidente l'inattendibilità della classificazione dei residui per grado di esigibilità. Relativamente alla seconda, è altrettanto evidente che i rilievi formulati a seguito dei controlli di fatto risultano, alla prova del contenzioso, poco sostenibili. Non esiste, infatti, ancora la possibilità di raffrontare gli esiti della riscossione con quelli di partenza degli accertamenti. Si tratta di un problema che la Corte ha ripetutamente evidenziato e del quale la soluzione sembra essere, però, ormai prossima. L'Amministrazione, infatti, nel riferire sull'attività volta a dare attuazione alla riforma del sistema di riscossione introdotta dai decreti legislativi nn. 46 e 112 del 1999, ha fatto riferimento all'adozione di due procedure indispensabili per la ripresa dell'azione di riscossione coattiva e per il suo puntuale monitoraggio e controllo: la procedura di accesso telematico dei concessionari ai dati dell'Anagrafe tributaria e la rilevazione delle informazioni concernenti le varie fasi della riscossione, per ciascuna partita iscritta a ruolo, con la procedura denominata "stato della riscossione".

La definizione degli standard tecnici e dei tracciati della procedura "stato della riscossione" ha consentito di avviare la raccolta dei dati relativi alle informazioni relative allo stato di riscossione di ciascuna partita iscritta a ruolo "post riforma", e, sulla base delle forniture periodiche (mensili o inframensili) da parte dei concessionari permettere la visibilità ed il monitoraggio di tutte le varie fasi di lavorazione (notifiche, provvedimenti, procedure esecutive, riscossioni, inesigibilità, compensi e rimborsi spese maturati ecc.)²¹.

Il punto fondamentale che qui preme rimarcare è che la procedura informatica denominata "stato della riscossione", che, stando a quanto comunicato, verrà probabilmente

²¹ E' stata anche emanata la circolare n. 97 (20 novembre 2001) concernente l'esecuzione dei rimborsi ai contribuenti a seguito di discarico per indebita iscrizione a ruolo e restituzione ai concessionari delle somme anticipate (art. 26 e 57bis del d.lgs. 112 del 1999), con la quale è stato definito l'obbligo del rimborso al contribuente entro un periodo massimo di 60 giorni dalla data di emissione del provvedimento di sgravio – reso possibile dall'utilizzo dei collegamenti telematici tra amministrazione e concessionari e dall'eliminazione delle procedure cartacee - operando quindi un miglioramento del servizio nei confronti dei cittadini indebitamente iscritti a ruolo.

attivata, insieme con le procedure complementari di cui si parlerà a proposito dell'attività di controllo della Guardia di finanza, a fine 2002, dovrebbe finalmente permettere di monitorare, continuativamente e sistematicamente, l'iter dei risultati dei controlli - dalla fase della contestazione (processo verbale di constatazione) a quelle dell'accertamento, dell'eventuale contenzioso e della riscossione.

Attraverso indagini appositamente svolte dalla Corte è stato peraltro possibile arrivare ad una valutazione sufficientemente approfondita della possibilità di misurare i risultati della lotta all'evasione, ottenuti sia attraverso le attività di repressione delle violazioni alla normativa tributaria, sia con le misure, legislative ed organizzative, di dissuasione dei comportamenti evasivi.

3.3.2 Repressione delle violazioni alla normativa tributaria.

Gli accertamenti derivanti dall'attività di accertamento e controllo hanno avuto una dinamica molto sostenuta. Sono, e di molto, aumentati gli importi relativi alle entrate tributarie - del 67,2%, da 19.230 a 32.156 mld. Ma sono aumentati, ed in misura maggiore (+87,8%, da 17.076 a 32.066 mld), anche gli importi relativi alle entrate extra tributarie, tra le quali vengono, a partire dal 2000, contabilizzate le entrate sanzionatorie afferenti alle pene pecuniarie ed agli interessi collegabili alla maggiore imposta accertata e contabilizzata, invece, nel Titolo I (All. 2).

Sono aumentati, ma in misura più contenuta per le entrate di Titolo I (+18,6% per le entrate tributarie rispetto a +95,1% per quelle extra tributarie), anche le riscossioni di competenza, la cui incidenza sugli accertamenti (11,8% per le entrate tributarie e 8,8% per quelle extra tributarie) riflette il modesto grado di esigibilità di questi crediti, che nel caso delle entrate tributarie ha fatto anche registrare un chiaro peggioramento rispetto all'anno precedente (passando dal 16,6% all'11,8%) (All. 3).

A conclusione dell'indagine già citata²², si è visto che l'andamento dei versamenti delle quattro maggiori imposte (IRPEF, IRPEG, ILOR e IVA) per quanto riguarda il gettito relativo alla repressione delle violazioni alla normativa tributaria è stato, a partire dal 1999, influenzato, prima, dal venir meno dell'apporto dei c.d. "omessi versamenti", che avevano temporaneamente alimentato soprattutto il gettito dell'IVA e si erano concentrati nell'anno 1998, con una quota solo residuale nel 1999, e, poi, dalla rilevante crescita delle entrate relative all'accertamento con

²² Referto, approvato dal competente I Collegio della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, il 18 giugno 2002, relativo all'indagine 1.2 Categoria I Acquisizione e gestione delle entrate - Deliberazione n.11/2001/G del 15 febbraio 2001, concernente i risultati conseguiti negli esercizi finanziari 2000 e 2001 in termini di recupero di materia imponibile evasa.

adesione. Va, altresì, registrato il calo, seguito alla riforma del sistema sanzionatorio, per pene pecuniarie, soprattasse, multe, ammende e sanzioni amministrative e relativi interessi. Le entrate da ruolo hanno, da parte loro, subito un primo calo, che è stato temporaneamente compensato, sia dalle accelerazioni impresse dalla riforma del sistema di riscossione, sia dalle iscrizioni straordinarie a ruolo dovute allo smaltimento dell'arretrato nella liquidazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA.

A partire dal 2003, la tendenza all'incremento delle entrate da accertamento e controllo – e soprattutto da quelle da ruolo, diverse cioè da quelle derivanti dall'applicazione degli strumenti deflativi del contenzioso, peraltro destinate anch'esse a consolidarsi – dovrebbe nuovamente cedere il posto alla riduzione. E ciò, per effetto dell'esaurirsi delle entrate da ruoli derivanti dal richiamato smaltimento della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, di cui si è detto, ma anche dell'effetto deflativo del contenzioso esercitato dall'accresciuto impiego degli *avvisi bonari*, con sanzioni attenuate, e quindi con effetto potenzialmente depressivo sugli incassi. Così come va ricordata la modificazione in senso favorevole al contribuente del quadro normativo di alcuni istituti giuridici, ed in particolare del *cumulo giuridico*, dell'*irretroattività della sanzione* e della sua *intrasmissibilità* agli eredi.

Con riguardo alle quattro imposte predette, l'andamento, rispetto agli anni precedenti, dei versamenti totali da accertamento e controllo nel 2001 - nel totale e per tipologia di riscossione (ruoli, accertamento con adesione, omessa impugnazione, interessi, controversie tributarie, sanzioni) - sostanzialmente conferma i risultati dell'indagine. Ed infatti, diversamente dall'anno precedente, quando le entrate in questione erano, sì, aumentate, ma (relativamente) di poco (+9,7%), e soprattutto per effetto dell'aumento delle riscossioni mediante accertamento con adesione (+37,6%), nel 2001 tali entrate sono lievitate più del triplo del 2000 (+30,5%), e ciò soprattutto grazie all'aumento delle riscossioni mediante ruoli (+81,3%, a fronte di +11,8% nel 2000 ed addirittura -20,7% nel 1999). Intorno alla media le variazioni per sanzioni (+12%) e controversie tributarie (+9,5%) ed ancora elevata, ma meno di quella dei ruoli, la crescita di gettito dell'accertamento con adesione (+46,1%). Trovano, quindi, conferma, sia le considerazioni sulla crescente rilevanza del peso di quest'ultima tipologia di entrata, sia quelle sulla lievitazione delle entrate da ruolo temporaneamente indotta dall'accelerazione delle procedure del nuovo sistema di riscossione e della liquidazione dell'arretrato (All. 4).

3.3.3 Induzione dell'adesione spontanea.

Nella relazione al Parlamento sul rendiconto 2000 veniva rilevato come, sin dai primi anni '90, ci si fosse resi conto che, per quanto incisiva possa essere, l'attività di repressione

delle violazioni alla normativa tributaria non può da sola bastare per conseguire l'obiettivo di ridurre al minimo il fenomeno dell'evasione. Si è, infatti, argomentato che la diffusa violazione degli obblighi tributari, più che dalla scarsa capacità di repressione dei comportamenti devianti, dipenda, da una parte, dalla presenza di evidenti ed odiose iniquità nel sistema e, dall'altra, dai ritardi nell'instaurazione di un moderno rapporto fisco/contribuente, basato sulla comprensione delle difficoltà che il cittadino incontra, in termini di insufficienza di informazione, di incertezza e di oscurità della normativa, di complessità, di onerosità e talvolta di vessatorietà degli adempimenti, di inefficienza e di insensibilità degli apparati amministrativi.

Sulla base di questa analisi, nel corso di tutti gli anni '90 è stato portato avanti un ampio ed articolato processo di riforma che ha riguardato il sistema impositivo, il sistema di accertamento, il sistema di riscossione, il contenzioso, l'organizzazione amministrativa, le modalità di dichiarazione e di versamento, finalizzato a rimuovere i fattori cui veniva fatta risalire la responsabilità di alimentare e giustificare la tendenza a non adempiere, in tutto o in parte, l'obbligazione tributaria.

Con la riforma del sistema impositivo avviata nel 1997 si è cercato di ridurre il livello della pressione fiscale, ed in particolare il carico fiscale gravante sui redditi di lavoro e sulle famiglie e le aliquote fiscali sulle imprese. L'ulteriore e più incisiva riforma attualmente all'esame del Parlamento, e di cui si è detto nel precedente paragrafo 1, si colloca nella stessa logica, anche se con innovazioni ben più radicali rispetto a quelle introdotte cinque anni fa.

Al miglioramento dei rapporti fisco/contribuente sono stati finalizzati: la semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, con l'unificazione delle dichiarazioni e dei versamenti; la compensazione fra debiti e crediti di imposte (anche se diverse); la telematizzazione del sistema; le nuove modalità di accertamento (accertamento con adesione, studi di settore); il ricorso su larga scala agli istituti dell'autotutela²³ e dell'interpello; il rivoluzionamento del modello organizzativo degli uffici per renderlo funzionale al rispetto dell'esigenza di informazione e di assistenza al contribuente; l'aziendalizzazione degli apparati amministrativi con l'istituzione delle agenzie.

Mentre i risultati dell'azione di contrasto diretto sono, sia pure con qualche difficoltà ed approssimazione, rilevabili, ed in qualche modo rapportabili ai provvedimenti decisi ed all'attività svolta, la dimensione dell'accresciuto adempimento spontaneo da parte dei contribuenti è di difficilissima quantificazione, pur rappresentando, anche legislativamente, il presupposto per poter procedere a corrispondenti sgravi d'imposta. L'art. 1, comma 4, della

²³ Circa 700 mila provvedimenti sui ruoli emessi dagli uffici nel corso del 2001 a seguito di avvisi bonari, oltre a 183.000 interventi sulle comunicazioni di irregolarità operati direttamente dai centri di assistenza telefonica.

legge finanziaria per l'anno 2000 (legge 23 dicembre 1999, n. 488), in particolare, prevedeva che le eventuali maggiori entrate realizzate nel 2000 rispetto alle previsioni e derivanti dalla lotta all'evasione fiscale fossero destinate, insieme con le minori spese, alla riduzione della pressione fiscale, nella misura in cui fossero risultate eccedenti rispetto alla prioritaria realizzazione degli obiettivi sull'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni e sui saldi di finanza pubblica definiti dal D.p.e.f. 2000-2003. In base alla stessa disposizione, le eventuali maggiori entrate derivanti dalla lotta all'evasione fiscale andavano determinate ai sensi della legge 13 maggio 1999, n. 133, che, a sua volta, all'art. 1, comma 1, prevedeva, fra l'altro, l'emanazione – entro nove mesi - di un decreto legislativo che definisse le modalità di determinazione del maggior gettito derivante dalla lotta all'evasione fiscale “scorporando dall'incremento di gettito, rispetto all'anno precedente, delle imposte sui redditi autoliquidate gli effetti dell'andamento delle grandezze macroeconomiche e degli interventi normativi”²⁴.

La delega non è stata mai esercitata e la restituzione delle presunte maggiori entrate derivanti dalla riduzione dell'evasione fiscale è comunque avvenuta a partire dallo stesso anno 2000 sulla base di una stima, effettuata a settembre, sempre dell'anno 2000, delle entrate tributarie aggiuntive rispetto alle previsioni iniziali, attribuibili alla riduzione dell'evasione fiscale.

Tuttavia, già in quella sede, e poi successivamente, insorsero non poche incertezze e perplessità sulle effettive dimensioni di tali entrate. L'Amministrazione, infatti, era stata in grado di fornire elementi solo parziali, che non consentivano di pervenire, né a quantificazioni precise, e comunque sostanzialmente affidabili per quanto riguarda almeno l'ordine di grandezza, del maggior gettito conseguente alla riduzione dell'evasione per effetto del maggior adempimento spontaneo, né a conclusioni incontrovertibili in ordine alla natura strutturale o meno degli aumenti di gettito.

Proprio per la difficoltà di operare la quantificazione, da una parte, e per la rilevanza che ai fini delle decisioni di politica di bilancio tale quantificazione ha, dall'altra, la Corte era stata indotta a programmare un'apposita indagine, più volte richiamata, sulle determinanti del maggior gettito delle entrate tributarie²⁵. Come si è precedentemente evidenziato, tale indagine è

²⁴ Anche la finanziaria 2001 ha previsto interventi di riduzione della pressione fiscale analoghi a quelli della finanziaria 2000, riproducendone quasi letteralmente il comma 4 dell'art.1, ma sopprime, però, il riferimento alla procedura di determinazione delle maggiori entrate derivanti dalla lotta all'evasione fiscale di cui alla legge n.133/99, con il risultato di far, naturalmente, cadere anche le limitazioni dalla stessa previste.

²⁵ Referto relativo all'Indagine 1.2 Categoria I Acquisizione e gestione delle entrate - Deliberazione n.11/2001/G del 15 febbraio 2001, concernente i risultati conseguiti negli esercizi finanziari 2000 in termini di recupero di materia imponibile evasa, il cui referto finale è stato approvato dal competente I Collegio della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato il 18 giugno 2002.

stata svolta ed il relativo referto è stato discusso ed approvato il 18 giugno scorso dal competente I Collegio della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato.

Per quanto attiene agli effetti di aumenti di gettito ascrivibili alla maggiore adesione spontanea indotta dalla percezione da parte dei potenziali evasori di una maggiore capacità di deterrenza e di dissuasione dell'Amministrazione, l'indagine svolta ha, tuttavia, portato a risultati contraddittori in sede di quantificazione della "quota di maggior gettito residuale", al netto, cioè, dagli effetti degli andamenti macro-economici e dalle innovazioni normative. Con riferimento ai risultati dell'autotassazione, tale quota, se ci si basa sulla ricostruzione dati delle entrate erariali di competenza²⁶, risulta positiva per il 2000, ma negativa per il 2001. Basandosi sui dati di cassa, la quota non spiegata è sempre, e in misura comparabile, positiva per tutte e tre le imposte considerate (IRPEF, IRPEG e IVA) per il 2000, ma si differenzia a seconda dell'imposta per il 2001 (negativa, e con un incremento, per l'IVA e per l'IRPEG, ma positiva per l'IRPEF, a fronte di quella negativa stimata, come si è detto, utilizzando i dati di competenza).

I risultati di questa indagine portano, pertanto, a concludere che, nonostante gli sforzi compiuti per definire un'affidabile metodologia di individuazione delle fonti informative più adatte e di stima degli effetti delle variazioni di gettito spiegabili con le innovazioni normative e con gli andamenti macro-economici, i risultati della stima della variazione non spiegata non possono essere semplicisticamente intesi come la quantificazione degli effetti di minore evasione per adesione spontanea indotta dalla maggiore deterrenza. Essi, infatti, in realtà riflettono l'influenza di un coacervo di altri fattori più o meno erratici e casuali (possibili errori nelle stime ex ante degli effetti delle innovazioni legislative e sostanziale impossibilità, allo stato, di pervenire ad affidabili valutazioni ex post; errori nella determinazione dei coefficienti di elasticità di variazione del gettito; altre ragioni tecniche specifiche e contingenti).

La stessa Amministrazione è pertanto giunta alla conclusione di non essere in grado di poter conoscere in che modo e in quale misura la riforma fiscale sviluppatasi a partire dal 1997 in avanti (in particolare con la riforma sulla tassazione delle attività finanziarie e con l'introduzione dell'IRAP) abbia influenzato la determinazione delle basi imponibili in ciascuno degli ultimi esercizi finanziari. Nessuna valutazione affidabile può essere data neppure degli effetti di adesione spontanea legati a specifici provvedimenti, ivi compresi gli studi di settore che hanno impegnato per anni risorse notevoli e continuano ad esser presentati come risolutivi per assicurare l'adesione di categorie di contribuenti ritenute ad alto rischio fiscale, perché

²⁶ Tenendo, cioè, conto che, per l'autotassazione, al versamento a saldo va aggiunto il pagamento in acconto operato l'anno precedente.

numerose, sospettate di essere scarsamente fedeli e difficili da controllare (trattandosi di categorie di contribuenti ad autotassazione).

Tali difficoltà non dipendono dalla mancanza di strutture specialistiche in grado di formulare le valutazioni, in quanto, in realtà, ci sono uffici studi collocati ai diversi livelli dell'apparato amministrativo (tra gli uffici di diretta collaborazione del Ministro, nel Dipartimento per le politiche fiscali, presso le Agenzie), oltre che nella struttura di analisi fiscale della concessionaria SOGEI, nella Società per gli studi di settore (SOSE) e nello stesso SeCIT. Molte di queste strutture sono anche fortemente impegnate nelle attività di analisi propedeutiche alle decisioni di politica finanziaria – si pensi alla elaborazione delle relazioni tecniche ai fini delle manovre di bilancio di fine anno e della presentazione dei disegni di legge di entrata. Il SeCIT, poi, ha condotto analisi di grande interesse e di sicura proficuità, sul piano metodologico e valutativo, su temi di grande rilevanza e criticità, come quelli dell'effettivo carico tributario sulle imprese e del *trade off* tra entrate effettive da ruoli e da istituti deflativi del contenzioso, e in particolare da accertamento con adesione.

Ciò che è emerso a conclusione dell'indagine è piuttosto la constatazione che l'Amministrazione non sia nel suo complesso attrezzata – né abbia in corso adeguati programmi per farlo - sul piano della possibilità di diretta, tempestiva, analitica ed affidabile rilevazione dei dati necessari per valutare, non solo e non tanto teoricamente *ex ante*, ma anche e soprattutto concretamente *ex post*, a consuntivo, i risultati delle manovre di bilancio e delle singole misure, legislative o amministrative, adottate. In tale ottica ci si deve interrogare anche sulla opportunità di misure di apparente semplificazione, com'è quella del recente dimezzamento del numero dei codici tributi, che, senza rappresentare un effettivo alleggerimento degli oneri per i contribuenti, hanno il sicuro effetto di far perdere la conoscenza di informazioni utili per il monitoraggio delle entrate a livello disaggregato. Così come utili informazioni per la valutazione dei risultati di specifiche gestioni di entrata sono precluse dal persistente rifiuto della RGS di disaggregare i capitoli sommatoria ed i capitoli calderone che sono stati individuati e segnalati a conclusione di precedenti indagini della Corte insieme con i problemi che creano²⁷. Non si tratta, quindi, di prevedere l'istituzione di nuovi complessi e costosi apparati, quanto, piuttosto, di organizzare il sistema informativo e gestionale in modo da poter automaticamente acquisire attraverso i normali meccanismi di controllo di gestione gli elementi informativi necessari per poter sistematicamente valutare gli effetti dei provvedimenti adottati.

²⁷ Si veda, da ultimo, il referto, approvato con deliberazione 3/02/G, sull'analisi delle possibili disfunzioni gestionali sottostanti ad alcune tipologie delle entrate extra tributarie emerse come "critiche" a seguito delle indagini precedentemente svolte - Indagine programmata dall'Adunanza plenaria della Sezione del controllo con deliberazione n.15/2000 del 10 febbraio 2000 (n.2 Gestioni di Entrata).

3.4 Entrate extra tributarie e patrimoniali.

Come si è anticipato, le *entrate extra tributarie* hanno avuto, per la parte di pertinenza dell'ex Ministero delle finanze, una dinamica piuttosto elevata (+98,9% per gli accertamenti e +150,6% per il riscosso di competenza). Un incremento, ed anche elevato, c'era, in realtà, già stato nel 2000, facendo segnare per gli accertamenti il +272,2% e per le riscossioni di competenza il +32,6%. Ma ciò si spiega con la più volte ricordata imputazione per la prima volta al Titolo II, in linea con le indicazioni del SEC95, delle entrate sanzionatorie prima rientranti nel Titolo I, e pari, per l'anno 2000, a 12.027 mld. Erano, però, rimaste imputate al Titolo I entrate sanzionatorie per 933 mld, che sono state, invece, ricomprese tra quelle del Titolo II nel 2001, ma che, ovviamente, non possono costituire, se non una minima parte, la spiegazione della crescita delle entrate extra tributarie dell'ex Ministero delle finanze nel 2001. La spiegazione va, infatti, ricercata nel quasi raddoppio degli accertamenti (da 17.076 a 32.066 mld) e del riscosso di competenza (da 1.439 a 2.806 mld) per le entrate extra tributarie dell'ex Ministero delle finanze derivanti da attività di accertamento e controllo e strettamente legate alla lievitazione dell'analogo aggregato relativo alle entrate tributarie, riguardante la maggiore imposta accertata (da 19.230 a 32.156 mld per gli accertamenti e da 3.201 a 3.797 per le riscossioni di competenza) (All. 5).

Relativamente alle *entrate patrimoniali*, per le quali l'incidenza sul totale dell'ex Ministero delle finanze è minima (intorno all'1%), il 2001 fa segnare, comunque, una significativa crescita (+29,1%, sia per l'accertato che per il riscosso di competenza, da 116 a 150 mld). Si tratta di proventi derivanti dalla vendita di immobili e di altri cespiti esclusi dai programmi di conferimento ai fondi immobiliari e dalle cartolarizzazioni, effettuata direttamente dai servizi del demanio.

4. Attività svolta.

4.1 Attività di controllo.

Sui controlli fiscali non era stato possibile riferire lo scorso anno, non avendo ricevuto in tempo utile dall'Amministrazione i necessari elementi informativi. Quest'anno i dati sono stati forniti per l'ultimo triennio 1999-2001, anche se limitatamente al numero dei controlli eseguiti ed alla maggiore imposta accertata, senza, cioè, l'indicazione delle risorse utilizzate. Non è, pertanto, possibile formulare valutazioni in ordine al rendimento della capacità operativa impiegata. Va, altresì, evidenziato che i dati forniti per l'anno 1999 si differenziano

significativamente rispetto a quelli resi disponibili per l'esame del rendiconto 1999 ed analizzati nel referto relativo all'esercizio finanziario di quell'anno.

4.1.1 Controlli imposte dirette.

Il numero dei controlli per le imposte dirette (IRPEF, IRPEG e ILOR), dopo l'aumento fatto registrare nel 2000 (+18,2%, da 588.846 a 696.047), ha subito una flessione del 21,4%, ridimensionandosi a 547.142. E' tuttavia aumentata la maggiore imposta accertata – MIA (+8%, da 11.826 a 12.810 mld), che era aumentata anche nel 2000, ma ad un ritmo inferiore (+5,3%). Diversamente dal 2000, quando aveva fatto registrare un calo da 19.077.000 del 1999 a 16.990.000, la maggiore imposta media accertata (MIMA) è significativamente aumentata, raggiungendo 23.413.000 (All. 6).

Analizzata per fonte d'innescò, l'evoluzione dei controlli nel campo delle imposte dirette appare, anche se timidamente, ispirata a criteri di obiettiva razionalità. Si evidenzia, infatti, un aumento dell'incidenza sul numero totale dei controlli per le fonti d'innescò che si caratterizzano per una MIMA più elevata (verbali Guardia di finanza, verbali Direzioni regionali e uffici, iniziativa), ed una riduzione per le liste, la cui MIMA è tuttora particolarmente bassa (6.948.000), anche se notevolmente superiore sia a quella del 1999 (2.066.000), sia a quella del 2000 (2.919.000). Tuttavia, nel 2000 l'incidenza dei controlli da liste era aumentata rispetto al 1999 e nel 2001, pur essendosi ridimensionata, costituisce, comunque, la fonte d'innescò prevalente (56,1%) (All. 7).

Un quadro analogo emerge esaminando l'evoluzione della ripartizione per natura giuridica del contribuente, che vede un aumento dei controlli indirizzati ai soggetti "più produttivi" in termini di MIMA. La grande maggioranza dei controlli, però, riguarda tuttora le persone fisiche (83,8%), anche se ad essi corrisponde solo il 48% della MIA. Alle persone non fisiche sono stati destinati l'11,7% dei controlli, che hanno prodotto il 51,6% della MIA (All. 8).

Interessante è, infine, analizzare la ripartizione dei controlli per fasce di maggiore imposta accertata, che nel 2001 ha visto una significativa riduzione della quota di controlli associata alla fascia più bassa di MIA (fino a 20 ml), dal 94,5% all'89,2%, accompagnata, peraltro, anche da una lievitazione della MIMA relativa, posto che, pur diminuendo, come si è detto, la quota dei controlli, è invece aumentata la quota di MIA (dal 9,4% al 12,1%). La limitata tendenza alla diminuzione della concentrazione su pochi controlli degli importi della MIA è confermata anche dall'aumento, rispetto agli anni precedenti, del numero dei controlli relativi alla fascia più elevata di MIA (oltre 100 ml): 2,3%, rispetto a 1,8% nel 1999 ed a 1,6% nel 2000, con una parallela flessione dell'incidenza della stessa MIA (dall'83,4% del 1999 e

80,7% del 2000 al 73,1% del 2001). Vale comunque tuttora la considerazione che per una proficua gestione delle fasi post controllo basterebbe monitorare gli esiti di un numero in ogni caso limitato di contesti (per il 2001 si tratta di 12.784 sul totale di 547.142) (All. 6).

4.1.2 Controlli IVA.

In parte diversa da quelle delle imposte dirette l'evoluzione che si riscontra per i controlli IVA. Il loro numero è, infatti, ulteriormente e notevolmente aumentato (+22,4%, da 228.564 a 279.679), dopo l'incremento del 3,5% già registratosi nel 2000. In questo caso, però, l'aumento della MIA è piuttosto contenuto (+2,3%, da 4.328 a 4.429 mld), dopo la diminuzione del 6,4% registrata nel 2000, in corrispondenza di una crescita più limitata del numero dei controlli (+3,5%). Ed infatti la MIMA è andata progressivamente riducendosi, da 20.946.000 nel 1999 a 18.935.000 nel 2000 ed a soli 15.835.000 nel 2001 (All. 9).

Analizzata per fonte d'innescò, ciò che emerge dall'evoluzione dei controlli IVA è una chiara tendenza alla riduzione dell'incidenza dei controlli da verbali direzioni regionali e uffici (16,5% nel 1999, 14,2% nel 2000 e 10,2% nel 2001), pur essendo, questa, la fonte d'innescò con la MIMA più elevata (76.740.000 nel 2001). Tra la stazionarietà e la tendenza alla flessione, ma comunque su livelli molto bassi, la quota dei controlli da verbali della Guardia di finanza (2,9% nel 1999, 2,6% nel 2000 e 2,7% nel 2001), che fanno anch'essi registrare una MIMA di importo elevato (61.484.000). Una tendenza all'aumento caratterizza invece la fonte d'innescò "liste", passata dall'1,4% del 1999 al 5,4% del 2000 ed al 12% del 2001. Le parallele quote di MIA relativa restano, però, molto più basse (0,8% nel 1999, 2,5% nel 2000 e 5,1% nel 2001), in ragione del contenuto importo della MIMA (6.653.000 nel 2001). Nel caso dell'IVA la fonte d'innescò prevalente è, però, l'iniziativa, che, pur essendosi lievemente ridimensionata di quattro punti percentuali rispetto al 1999, nel 2001 incide per il 75,1% sul totale dei controlli a fronte del 35,2% della MIA e di una MIMA che, già bassa nel 1999 (10.620.000) si è andata ulteriormente riducendo negli ultimi due anni (8.037.000 nel 2000 e 7.429.000 nel 2001) (All. 10).

Analizzando i dati in base alla ripartizione per natura giuridica del contribuente, si evidenzia un livello elevato ed una tendenza all'aumento dell'incidenza dei controlli nei confronti delle persone fisiche (dal 64,6% nel 1999 al 65,9% nel 2000 ed al 69,8% nel 2001), a fronte di una riduzione della pertinente quota di MIA nel 2000 (dal 19,1% al 17,8%) e di un apparente aumento nel 2001 (22,2%), che si trova ad essere, però, fortemente influenzata dalle distorsioni dovute alla presenza di un 4% di controlli non decodificabili ai quali viene associato il 32,2% della MIA. Resta comunque il fatto che oltre i due terzi dei controlli sono indirizzati a

soggetti ai quali si contesta in media una maggiore imposta che è solo una frazione di quanto si contesta agli altri soggetti ai quali viene, invece, destinato meno di un terzo del numero dei controlli: nel 2001 la MIMA è per le persone fisiche pari a 5.047.000 rispetto a 27.551.000 per le persone giuridiche. Sempre per le persone fisiche la MIMA era stata pari nei due anni, rispettivamente, a 6.181 e 5.103, a fronte di valori corrispondenti per le persone giuridiche di 48.130.000 e 40.068.000 ml (All. 11).

Per quanto riguarda, infine, la distribuzione per maggiore imposta accertata, va registrata una tendenza all'ulteriore crescita della percentuale dei controlli che danno un esito di maggiore imposta fino a 20 ml (92,3% nel 1999, 93,1% nel 2000 e 93,7% nel 2001), che si accompagna anche ad un aumento della relativa MIMA (da 1.393.000 nel 1999 a 1.549.000 nel 2000 ed a 1.580.000 nel 2001) su livelli elevati di concentrazione: nel 2001 il 79,5% della MIA si riferisce alla fascia di importo superiore a 100 ml ed è stata prodotta dall'1,9% dei controlli. Per tutte le restanti fasce va, invece, registrata una tendenza alla diminuzione del peso, sia dei controlli eseguiti, sia della maggiore imposta accertata. Ciò produce, come si è già visto, una diminuzione della proficuità media dei controlli misurata dalla MIMA, che si è ridotta di un quarto (da 20.946.000 a 15.835.000) nel triennio. Si tratta di un fenomeno che si spiega, ma probabilmente solo in parte, con la diminuzione della produttività marginale dei controlli all'aumentare del loro numero, come sembra confermare anche la circostanza che nel caso delle imposte dirette, per le quali il numero dei controlli è, come si è visto, diminuito, la MIMA è, invece, aumentata e con la MIMA è aumentata anche la produttività marginale dei controlli eseguiti (All. 9).

4.1.3 Altri controlli.

A fini di mera completezza, ed a parte i controlli della Guardia di finanza di cui si tratterà nel successivo paragrafo, vanno ricordati anche gli accertamenti parziali automatizzati 41 BIS per le imposte dirette e i controlli IVA e Dogane sugli operatori intracomunitari.

Per quanto riguarda i primi, si tratta nel 2001 di 176.866, rispetto ai 402.357 del 2000 ed i 339.261 eseguiti nel 1999. La maggiore imposta accertata è di poco superiore a 439 mld (rispetto a 534 mld nel 2000 e 469 mld nel 1999). La maggiore imposta mediamente accertata per controllo è aumentata da 1.381.000 nel 1999 e 1.327.000 nel 2000 a 2.483.000 nel 2001 (All. 12).

I controlli sugli operatori intracomunitari eseguiti dall'Agenzia delle entrate si sono ridimensionati a 7.825, rispetto ai 10.072 del 1999 ed agli 8.104 del 2000. Corrispondentemente è diminuita anche la MIA, meno del numero dei controlli nel 2000 (-12,4%, da 103 a 91 mld,

rispetto a -19,5% per i controlli), ma più del numero dei controlli nel 2001 (a 71 mld, -21,3% a fronte di -3,4% per il numero dei controlli) (All. 13).

Sempre per quanto riguarda l’IVA intracomunitaria controlli sono stati effettuati anche dall’Agenzia delle dogane che ha comunicato di aver effettuato nell’anno 2001 n.20.141 accessi, dei quali il 60,3% hanno avuto esito positivo, rilevando irregolarità pari ad oltre 480 mld di IVA dovuta, cui si aggiungono pene pecuniarie tra circa 761 mld (penalità minime) e 1.555 (penalità massime)²⁸.

4.2 Attività di controllo della Guardia di finanza.

4.2.1 Controllo “di qualità” dell’attività di controllo.

L’analisi svolta lo scorso anno si concludeva, da un lato, sottolineando il conseguimento, e per la maggior parte delle tipologie di controlli, il largo superamento degli obiettivi programmati, e, dall’altra, evidenziando l’impossibilità di formulare valutazioni di tipo “qualitativo” sui risultati dell’attività svolta, mancando gli elementi per verificare gli effetti delle modifiche introdotte nella composizione dell’attività di controllo (meno verifiche generali e più verifiche parziali e controlli mirati): come fatto presente dallo stesso Comando generale della Guardia di finanza, il sistema informativo non consentiva ancora di conoscere l’esito dei singoli contesti. Sicché nulla poteva dire la Corte – ed ovviamente lo stesso Comando Generale – in ordine all’eventuale miglioramento dell’efficacia indotto, in termini di più elevati tassi di sostenibilità e di fondatezza delle contestazioni dei militari, dalle modifiche apportate nella composizione della complessiva attività di controllo. Queste difficoltà, secondo quanto comunicato dal Comando Generale del Corpo, dovrebbero essere presto superate, a seguito delle iniziative di miglioramento avviate nel 2001 e la cui definitiva implementazione è prevista entro la fine del corrente anno, come per la procedura automatizzata “stato della riscossione”, prima ricordata, dell’Agenzia delle entrate.

I miglioramenti in questione si riferiscono alla progettazione di due nuove procedure di analisi e di monitoraggio:

- il sistema informativo di controllo/misurazione della qualità delle verifiche della Guardia di finanza – “*S.I.Qual.*”, sulla base di diversi indicatori che verranno rilevati e/o valutati dai direttori delle verifiche con riguardo, sia alla qualità interna (giorni di permanenza effettiva nella sede del contribuente, durata complessiva del servizio, ore-persona effettivamente

²⁸ Ai controlli intracomunitari eseguiti dalle due agenzie vanno aggiunti, come si vedrà al paragrafo seguente, quelli della Guardia di finanza che nel 2001 ne hanno effettuato 2.040, a seguito dei quali è stata accertata IVA dovuta per oltre 30 mld, IVA non versata per 8,4 mld e IVA comunitaria – Altre violazioni per 75,8 mld.

impegnate), sia a quella esterna (rapporto fra i risultati verbalizzati e le risorse umane impiegate nel singolo processo, livello di collaborazione instaurato con il contribuente, rapporto fra le determinazioni dell'Ufficio finanziario competente e le contestazioni verbalizzate);

- il modello unificato di verifica – “M.U.V.” – che dal 1° gennaio 2000 costituisce la base di rilevazione, per l'invio agli uffici finanziari, dei processi verbali di tutte le verifiche e i controlli effettuati dai Comandi del Corpo e dagli uffici dell'Agenzia delle entrate, e che consentirà di effettuare il monitoraggio, non solo quantitativo, ma anche qualitativo, dell'esito dei principali rilievi, nelle fasi dell'accertamento, dell'eventuale contenzioso e della riscossione. Infatti, essendo incentrato sul collegamento allineato di tre dati – codice meccanografico di identificazione del verbale, numero di accertamento e codice atto – di ciascun contesto, il sistema consentirà di analizzare il legame sussistente tra il verbale di constatazione redatto dai verificatori, l'avviso di accertamento emanato dall'Ufficio ed il modello F24 utilizzato per i versamenti delle imposte e delle sanzioni²⁹.

Da quanto riferito, sembra di poter concludere che con le innovazioni in corso (procedura “stato della riscossione” dell'Agenzia delle entrate, e procedura “M.U.V.” della stessa Agenzia e della Guardia di finanza e “S.I.Qual.” della Guardia di finanza) sta per essere realizzato quel sistema di controllo obiettivo ed analitico della qualità delle attività di verifica e di accertamento, viste in una prospettiva unitaria ed interattiva, da tempo ritenuto necessario dalla Corte.

4.2.2 Controlli programmati e controlli eseguiti.

I criteri di programmazione delle attività di polizia tributaria nel 2001, fissati dal Comando Generale³⁰ sulla base delle direttive emanate dal Ministro delle finanze, si riassumono:

- nella conferma degli obiettivi quantitativi complessivi delle verifiche generali e dei controlli eseguiti nel 2000;

- nell'intensificazione della presenza ispettiva presso i contribuenti di medie e rilevanti dimensioni, privilegiando l'attività di verifica parziale, anch'essa articolata per dimensione del contribuente (fino a 10, da 10 a 50 ed oltre 50 mld).

²⁹ Sostanzialmente, a ciascun verbale di constatazione viene attribuito, una volta effettuata la trasmissione a mezzo del modello unificato ed avvenuta la presa in carico dello stesso da parte del competente Ufficio finanziario, un “codice meccanografico” di identificazione. Successivamente, il verbale viene “lavorato” dall'Ufficio e – previa conferma o modifica, in tutto o in parte, delle situazioni rilevanti per l'accertamento – dà luogo all'emissione dell'avviso di accertamento o di contestazione, cui viene assegnato un “numero unico di accertamento” al quale è collegato un apposito “codice atto” che viene notificato al contribuente con l'obbligo di riportarlo sul modello F24 per il versamento delle imposte e delle sanzioni.

³⁰ Circolare n.75900/221 in data 6 marzo 2001.

La griglia degli obiettivi critici, pertanto, per le verifiche generali d'iniziativa prevedeva la conferma dell'obiettivo del 2000, sia per il numero complessivo (6200), sia per l'articolazione per fascia di contribuenti. Come già lo scorso anno, gli interventi consuntivati hanno superato, nel complesso (+4,23%) e per ciascuna fascia di contribuenti, l'obiettivo programmato, ma sono inferiori del 3,61% a quelli consuntivati nel 2000. A ridursi è stato, però, il numero degli interventi nei confronti della I fascia di soggetti (-5,4%), mentre è aumentato il numero delle verifiche nei confronti soprattutto della fascia intermedia (+5,39%) e, marginalmente, nei confronti dei soggetti con volume d'affari superiore a 50 mld (+1,47%, da 407 a 413 interventi).

Per le verifiche parziali è stato programmato un numero d'interventi maggiore di quello programmato e consuntivato nel 2000 (rispettivamente +20,67% e +13,67%). Gli interventi consuntivati, poi, superano l'obiettivo programmato del 15,59% ed il consuntivato 2000 del +31,39% (All. 14).

Per quanto riguarda la distribuzione per fascia di volume d'affari dei contribuenti, il grosso degli interventi – 17.000 su 18.100 – doveva riguardare i soggetti fino a 10 mld di volume d'affari. Ne sono stati effettuati 18.998 (+11,75%). Ancora maggiore lo scostamento in positivo per gli interventi nei confronti delle fasce superiori: per la fascia media, con volume d'affari tra 10 e 50 mld, all'obiettivo di programma di 1.000 corrisponde un consuntivo di 1.502 (+50,2%); per la fascia dei soggetti di rilevanti dimensioni, con volume d'affari oltre 50 mld, per la quale i controlli programmati erano soltanto 100, il consuntivo è di 421 (+421%).

In notevole crescita anche il numero dei controlli diversi dalle verifiche, parziali e totali. Ne erano stati programmati 39.100 (+39,15% rispetto al programma 2000, ma -1,66% rispetto al consuntivato dello stesso anno). Ne sono stati eseguiti 45.069, che superano in misura sensibile sia l'obiettivo di programma per il 2001 (+15,27%), sia il consuntivo 2000 (+13,36%).

Con riguardo a quest'ultima e diversificata tipologia di controlli, meritano di essere evidenziati quelli a protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Oltre che incidentalmente, in sede di svolgimento di verifiche generali o parziali nei confronti di contribuenti che abbiano posto in essere transazioni intracomunitarie, la Guardia di finanza, infatti – sulla base dei concreti elementi di specifica pericolosità acquisiti nell'ambito dell'attività d'*intelligence* e di controllo economico del territorio - effettua controlli specifici, sia di polizia giudiziaria che di polizia tributaria, mirati a contrastare le violazioni in pregiudizio dell'Unione Europea. Le aree di intervento sono quelle dell'TVA comunitaria, delle irregolarità attinenti alle "risorse proprie" tradizionali, delle indebite percezioni e/o distrazioni di finanziamenti erogati dai Fondi strutturali e delle frodi e delle indebite percezioni di

provvidenze finanziarie erogate da Feoga/sezione garanzia nell'ambito della politica agricola comune.

Per quanto riguarda l'IVA, nel 2001 sono stati eseguiti 2.040 controlli (rispetto ai 2.000 programmati) che hanno portato ad accertare circa 75 mld di IVA relativa, 33 mld di IVA dovuta, 5,4 mld di IVA non versata e 21 mld di IVA comunitaria. In materia di "Dogane e divieti economici" sono stati eseguiti 1.979 interventi, riscontrando 2.011 violazioni e verbalizzando 2.388 soggetti, per un importo di tributi evasi pari a 143 mld. Per quanto riguarda, infine, i risultati conseguiti in danno delle uscite di bilancio dell'U.E., gli interventi sono stati 479, le violazioni riscontrate 580, i soggetti verbalizzati 994 e le contribuzioni illecitamente percepite contestate per un importo superiore a 487 mld.

In ogni caso, per le ragioni già dette, non è allo stato attuale possibile fare alcuna considerazione realmente significativa sui risultati conseguiti, posto che i controlli della Guardia di finanza si concludono con la constatazione di elementi positivi e negativi di reddito, di ritenute non versate e di IVA relativa, dovuta e non versata, che costituiscono, come si è visto, una delle fonti d'innescio dei controlli consuntivati dagli uffici per le imposte dirette e per l'IVA. Tuttavia, a titolo di completezza di informazione e per evidenziare i problemi di univoca e coerente decifrabilità che si pongono in ordine a questi dati, va, in generale, rilevata, per l'insieme dei controlli eseguiti dalla Guardia di finanza (72.452 nel 2001 rispetto ai 62.3896 del 2000) una flessione, rispetto al 2000, dell'importo degli elementi sia positivi (-6,3%), sia negativi (-12,1%) di reddito, ma un consistente aumento delle ritenute non versate (+92,3%) ed una lievitazione anche per l'IVA relativa (+9%) e l'IVA dovuta (+4%), ma non per l'IVA non versata, il cui importo diminuisce, invece, del 20%.

4.2.3 Risorse impiegate.

Secondo i dati forniti dal Comando generale del Corpo, nel 2001 sembrerebbe confermata la tendenza, manifestatasi dal 1999 in poi, al marginale ridimensionamento del personale complessivamente impiegato: il dato del 2001 è di 63.920 unità, rispetto a 64.168 nel 2000 e 65.551 nel 1999. Tuttavia, da altri dati forniti dal Corpo, risulta, invece, che la differenza assunzioni – cessazioni verificatasi nel 2001 mostra un saldo positivo di 300 unità, di cui +353 per il ruolo appuntati e finanziari, +55 per il ruolo ufficiali, +48 per il ruolo ispettori e -156 per il ruolo sovrintendenti.

Ciò che più interessa nel contesto di quest'analisi è comunque l'esame dell'allocazione delle risorse umane per missione istituzionale. Come già tentato negli scorsi anni, infatti, un

altro modo, peraltro anch'esso indiretto³¹, di valutare l'efficacia dell'azione svolta è quello misurare il numero delle ore/persona assorbite rispetto a quelle programmate. Sulla base di questo criterio, risulta che alla missione istituzionale "Prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari" la Guardia di finanza aveva destinato 33.456 ore/persona, con un aumento, rispettivamente, del 6,03% e del 2,2% sul programmato e sul consuntivato 2000. Le risorse effettivamente impiegate sono ammontate a 34.305.000 ore/persona, pari a +2,54% rispetto all'obiettivo ed a +4,8% rispetto al consuntivo dell'anno prima. Il risultato appare positivo, sia di per se, sia per il fatto che anche nel 2001 il totale generale delle risorse umane consuntivate dalla Guardia di finanza è stato inferiore, sia al programmato 2001 (-4,8%), sia, ed ancor più, al totale delle risorse umane consuntivate nel 2000 (-8,53%) (All. 15).

A diminuire sono state le attività indirette (-31,37% rispetto al consuntivo 2000 e -11,62% rispetto alla direttiva 2001), in quanto il livello delle risorse umane allocate alle attività dirette nell'area extra tributaria è rimasto praticamente invariato. In questo caso, quindi, si tratta di una riduzione effettiva e non già, come si era rilevato lo scorso anno, per effetto della riclassificazione fra le attività dirette (esecuzione del servizio di polizia) di attività prima rientranti fra le indirette (quelle del c.d. "piantone"). Come è confermato anche dalla sia pur modesta flessione (-0,72%) rispetto al consuntivo 2000 delle risorse allocate proprio alla missione istituzionale "controllo del territorio", che lo scorso anno era stata, invece, interessata dall'incremento più elevato di ore/persona impiegate (+303%, da 3.000.000 a 12.091.000).

Variazioni significative in termini assoluti e relativi le fanno registrare altre missioni istituzionali: contrasto alla criminalità organizzata e comune, in positivo (+9,05% rispetto al consuntivo 2000, da 11.522.000 a 12.565.000), e tutela dell'ordine pubblico, in negativo (-3,95% rispetto al consuntivo 2000, da 3.011.000 a 2.892.000). Variazioni marginali in termini assoluti, ma significative in termini relativi, hanno interessato altre missioni istituzionali, ed in particolare, in positivo, la vigilanza spesa pubblica (+15,04%, da 233.000 a 260.000 ore persona) e, in negativo, la vigilanza, la prevenzione e la repressione in materia di patrimonio culturale (-33,33%, da 31.000 a 20.000 ore persona) (All. 16).

Ritornando alla funzione obiettivo "Prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari", è possibile formulare anche quest'anno qualche considerazione aggiuntiva sul ruolo svolto dalla Guardia di finanza nel contrasto dell'evasione fiscale esaminando le variazioni nell'impiego delle risorse finanziarie, così come risultano dal prospetto della spesa

³¹ E che deve, ovviamente, prescindere da considerazioni di efficienza, con la conseguenza che un maggior impiego di risorse rispetto a quelle programmate potrebbe, in realtà, avere segno negativo, anziché positivo, anche per quanto riguarda l'efficacia.