

rilevante dimensione (imprese che conseguono un volume d'affari o di ricavi non inferiori a 300 milioni di euro; per il 2010 tale importo è previsto in 100 milioni di euro). Il controllo deve essere attivato entro l'anno successivo a quello della presentazione delle dichiarazioni (art. 27, commi 9-15, del DL 185/2008). Sempre in materia di controlli le misure sugli enti associativi (art. 30, del DL 185/2008)³⁴.

In tema di accertamento, il DL 185/2008, introduce una semplificazione per il contribuente, ampliando la possibilità per il contribuente di ricorrere all'istituto dell'accertamento con adesione. Il contribuente adesso può prestare adesione ai contenuti dell'invito a comparire innanzi al competente ufficio dell'amministrazione finanziaria, relativamente alle imposte dirette e all'Iva, mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente alla data fissata per la comparizione³⁵. In tale circostanza le sanzioni applicabili (art. 27, commi 1-4, del DL 185/2008) per le violazioni relative ai tributi oggetto dell'adesione vengono ridotte alla metà rispetto alla norma precedente (le sanzioni si riducono da un quarto del minimo ad un ottavo)³⁶.

Altre misure di semplificazione e di contrasto all'evasione sono quelle che riguardano: il recupero dei crediti inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione³⁷ (art. 27, commi 16-21bis, del DL 185/2008); il ravvedimento operoso e le sanzioni³⁸ (art. 16, comma 5, del DL 185/2008); la possibilità da parte del contribuente di ricorrere all'istituto della transazione

³⁴ La norma dispone l'applicazione del regime fiscale agevolato agli enti di tipo associativo che abbiano provveduto alla trasmissione all'agenzia delle entrate, per via telematica, dei dati e delle notizie rilevanti a fini fiscali. La norma indica un serie di enti che non rientrano nel regime agevolato in questione.

³⁵ Tale comunicazione deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte e deve essere accompagnata dalla quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata.

³⁶ Tale comunicazione deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte e deve essere accompagnata dalla quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata.

³⁷ Vengono ampliati, al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo, i termini per la notifica dell'atto di recupero dei crediti indebitamente utilizzati. Sono inoltre inasprite le sanzioni amministrative per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti: l'ammontare della sanzione va da un minimo del 100% a un massimo del 200% della misura dei crediti.

³⁸ La norma prevede la riduzione di alcune sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie in caso di ravvedimento operoso da parte del contribuente.

fiscale in sede di concordato preventivo³⁹ (art. 32, commi 5-6, del DL 185/2008); modifiche in materia di riscossione coattiva⁴⁰ (art. 32 bis, del DL 185/2008).

³⁹ L'art. 32 del DL. 185/2008 modifica l'art. 182 *ter* del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, introducendo la transazione fiscale in sede di concordato preventivo. Per transazione fiscale si intende la possibilità di accompagnare al piano di concordato preventivo una proposta di pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori. Nel piano di concordato preventivo può essere formulata una proposta di pagamento dei tributi non solo in forma parziale, ma anche in forma dilazionata. La proposta di pagamento può riguardare non solo i tributi, ma anche i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota chirografaria del credito e con l'eccezione dei tributi che costituiscono risorse proprie dell'Unione Europea.

⁴⁰ L'art. 32 bis introduce delle modifiche normative volte a semplificare le procedure di riscossione coattiva. Gli importi determinati a seguito delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento sono direttamente iscritti a ruolo, se si tratta di somme dovute a titolo di contributi e premi, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato od omesso versamento.

L'attività di controllo

L'attività di controllo svolta dall'amministrazione finanziaria è proseguita nel solco delle politiche e delle strategie in tema di contrasto all'evasione che hanno portato, negli ultimi anni, ad intensificare il numero e la qualità degli accertamenti complessivamente eseguiti. L'incremento del numero e della qualità dei controlli può avere notevoli effetti di deterrenza nei confronti dei contribuenti che non adempiono correttamente ai propri doveri fiscali, contribuendo per questa via all'aumento dell'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali (*tax compliance*). Per effetto dei provvedimenti normativi degli ultimi anni, nel 2008 i "controlli sostanziali" hanno fatto registrare un deciso incremento. Nel medesimo periodo si è anche assistito: ad un miglioramento delle procedure di riscossione, in conseguenza della riforma del servizio nazionale di riscossione e della costituzione di Equitalia; ad un maggior utilizzo da parte dei contribuenti degli istituti deflativi; ad una migliore performance dell'amministrazione finanziaria nelle sedi del contenzioso tributario (dove si è ridotta la soccombenza dell'amministrazione nell'ambito dei processi tributari).

L'attività di contrasto all'evasione ha consentito di recuperare rilevanti somme sottratte a tassazione. I controlli complessivi dell'Agenzia delle Entrate sono stati pari a circa 645 mila con un incremento del 29% rispetto al 2007⁴¹. L'elevato livello della positività dei controlli conferma la validità dei criteri di selezione adottati. Ciò ha consentito di recuperare complessivamente circa 6,9 miliardi di euro, con un incremento dell'8% rispetto all'anno precedente (nel 2007 gli incassi complessivi erano stati pari a circa 6,4 miliardi).

Gli incassi erariali derivanti da attività di accertamento e controllo (tab.2), invece, sono stati pari a 5,6 miliardi nel 2008 (dati di preconsuntivo). Nel 2007 erano stati pari a circa 5,1 miliardi e nel 2006 a circa 3,8 miliardi euro. Nel 2008 le entrate erariali da ruoli (al netto di sanzioni e interessi) sono rimaste sostanzialmente stabili attestandosi a circa 2,6 miliardi di euro nel 2008 (dai 2,7 miliardi di euro registrati nel 2007). A fronte di ciò si registra un forte aumento delle entrate derivanti da accertamento con adesione, con incassi pari a 1,48 miliardi di euro nel 2008 (con un incremento del 51% rispetto ai 980 milioni di incassi fatti registrare nel 2007). Pertanto le entrate complessive da controlli (al netto di sanzioni ed interessi) relative al 2008 ammontano complessivamente a 4,1 miliardi di euro, con un incremento di oltre il 9% rispetto al 2007. Nel

⁴¹ Nel 2008 il numero totale dei controlli eseguiti è stato 644.465, a fronte dei 499.367 del 2007, con un incremento rispetto all'anno precedente del 29%.

complesso le entrate tributarie nel 2008 ammontano a circa 5,6 miliardi di euro, oltre l'8% in più rispetto all'anno precedente.

Tabella 2: Incassi erariali da attività di accertamento e controllo
(valori in miliardi di euro, salvo diversamente specificato)

	2007	2008	Variazione %
Entrate da ruoli (A)	2,77	2,62	-5,4
Interessi e sanzioni (B)	1,40	1,47	4,6
Accertamenti con adesione (C)	0,98	1,48	51,2
Totale entrate tributarie (A+C)	3,75	4,1	9,3
Totale incassi (A+B+C)	5,16	5,57	8

Fonte: elaborazioni Dipartimento delle Finanze su dati del Bilancio dello Stato

Tenendo conto anche delle entrate non erariali derivanti da attività di accertamento e controllo formale, relative all' IRAP ed alle addizionali comunali e regionali all'IRPEF, nonché ad altre entrate, gli incassi complessivi nel 2008 ammontano a 6,9 miliardi di euro⁴² (tabella 3).

Tabella 3 - Riscossioni derivanti dall'attività di controllo
(valori in miliardi di euro, salvo diversamente specificato)

	2007	2008	Variazione %
Riscossioni derivanti dalla complessiva attività di controllo degli adempimenti dei contribuenti	6,4	6,9	8
di cui			
da attività di accertamento e controllo	2,9	3,7	28
di cui			
Versamenti diretti	1,9	2,5	32
Ruoli	1	1,2	20

Fonte: Agenzia delle Entrate

⁴² Si tratta di importi derivanti da : i) entrate erariali da accertamenti e controlli realizzate a mezzo F24 e a mezzo ruoli; ii) versamenti diretti da accertamento per il settore registro , nonché versamenti IVA da omessa impugnazione degli accertamenti IVA e da conciliazione giudiziale; iii) tutte le sanzioni relative all'attività di controllo (accertamento e controllo formale) versate mediante F24 o riscosse mediante ruolo; iv) entrate non erariali da attività di accertamento e controllo formale, quali IRAP e addizionali comunali e regionali all'IRPEF; v) riscossioni correlate agli esiti della liquidazione automatizzata delle dichiarazioni.

I dati per il 2008 (tabella 4) indicano la distribuzione del numero di accertamenti II.DD., IVA ed Irap, effettuati dall'Agenzia delle Entrate.

Tabella 4: Attività dell'Agenzia delle Entrate nel 2007 e nel 2008

Tipologia di controllo	2007	2008	Variazione %
Accertamenti ordinari* (A)	258.127	336.469	30,35
Accertamenti studi di settore** (B)	47.138	61.800	31,10
Totale (A + B)	305.265	398.269	30,47

**Controlli rilevanti per più settori impositivi, controlli II.DD., controlli IVA trasmessi mediante la procedura dell'accertamento unificato e controlli sui crediti d'imposta da istituti agevolativi.*

***Accertamenti da studi di settore e accertamenti da parametri.*

Fonte: Agenzia delle Entrate

Sia la maggiore imposta accertata che i maggiori diritti doganali accertati sono cresciuti, rispettivamente, del 10,5% e del 13,6% nel 2007⁴³. Per quanto riguarda i dati del 2008 si registra un ulteriore incremento del 40% della maggiore imposta accertata rispetto all'anno precedente (tabella 5).

Tabella 5: Attività dell'Agenzia delle Entrate nel 2008

(valori in milioni di euro, salvo diversamente specificato)

	2007	2008	Variazione %
Maggiore imposta accertata totale	14.500	20.319	40
Maggiore imposta definita	927	1.462	58

Fonte: Agenzia delle Entrate

Sul versante doganale i controlli e le verifiche effettuate si mantengono ad un livello elevato, con buoni risultati in termini di maggiori diritti doganali accertati (circa 1.178 milioni di euro, di cui

⁴³ Per maggiore imposta accertata e per maggiori diritti doganali accertati si intendono le somme (al netto di sanzioni ed interessi) dovute dai contribuenti in base a quanto emerso dai controlli ed accertamenti effettuati, rispettivamente, dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Dogane). Nel 2007 la Maggiore imposta accertata nei controlli dell'Agenzia delle Entrate ed i maggiori diritti doganali accertati dall'Agenzia delle dogane (in ambito IVA e accise) ammontavano, rispettivamente, a 14.503 a 1.011 milioni di euro.

circa 907 milioni in materia di IVA⁴⁴) e di maggiori diritti riscossi (350 milioni di euro a fronte dei 246 milioni del 2007).

Anche la G.d.F. ha aumentato il numero di controlli e verifiche⁴⁵: in particolare, fra il 2007 ed il 2008 le verifiche sostanziali sono aumentate del 6,4% e le maggiori basi imponibili II.DD. conseguentemente individuate sono cresciute del 2,8%. Nel 2008 sono stati individuati oltre 6.000 evasori totali, nel 2007 l'intervento della G.d.F. aveva consentito di individuare più di 8.000 evasori. Al calo generale del numero di evasori totali scoperti⁴⁶ corrisponde una maggiore consistenza economica degli importi medi riscontrati (nel 2008 la resa media dei rilievi è superiore di circa il 30% rispetto al 2007). Nel 2008 si è registrato un calo nel numero dei lavoratori in nero individuati (pari a 16.612). Nel 2007 erano stati scoperti 23.096 lavoratori in nero. È invece aumentato il numero di datori di lavoro facenti uso di manodopera in nero (5.033, +41% rispetto al 2007).

Complessivamente nel 2008 i risultati dei controlli e delle verifiche eseguiti dai reparti del corpo della G.d.F. sono stati superiori allo stesso periodo del 2007 (tabella 6): sono stati scoperti 27,5 miliardi di euro di basi imponibili evase su imposte dirette (+2,8%), 4,3 miliardi di IVA dovuta e non versata (+1,6%) e 19,4 miliardi di rilievi IRAP (+43,6%).

Tabella 6: Risultati dell'attività della Guardia di Finanza nel 2007 e nel 2008
(Periodo gennaio – novembre- valori in migliaia di euro)

	2007	2008
Basi imponibili II. DD.	26.754.118	27.496.019
IVA dovuta e non versata	4.206.558	4.272.436
Rilievi IRAP	13.531.736	19.429.310

Fonte: GdF Rapporto Annuale 2008

⁴⁴ La remuneratività media delle verifiche IVA eseguite dall'Agenzia delle Dogane nel del 2008 è stata di circa 127.000 euro.

⁴⁵ I dati di seguito riportati sull'attività della Guardia di Finanza sono tratti dal Rapporto Annuale 2008 della GdF e si riferiscono al periodo gennaio – novembre.

⁴⁶ Nel 2008 i settori in cui è stato individuato il maggior numero di evasori totali sono l'edilizia con 2.230 casi, il commercio all'ingrosso e al dettaglio con 1.580 casi, le attività manifatturiere (680 casi) ed il comparto immobiliare (640 casi).

È da segnalare, inoltre, l'impatto dell'adesione ai processi verbali di constatazione, resa possibile solo di recente col DL 112/2008, che consente ai contribuenti di aderire direttamente al processo verbale di constatazione da cui emergano violazioni alla normativa tributaria.

Nei primi cinque mesi di applicazione dell'istituto (luglio – novembre 2008) sono pervenute al Corpo della GdF comunicazioni di adesione relative a 1.820 interventi corrispondenti a 188 milioni di euro di basi imponibili ai fini delle imposte dirette e 47 milioni di euro di IVA non versata.

Nel 2008 il tasso di positività dei controlli, per l'Agenzia delle entrate, si è attestato ad un livello elevato, prossimo al 96% per gli accertamenti relativi ai redditi di lavoro autonomo ed al 98% per i controlli relativi ai redditi d'impresa. Il buon livello di positività dei controlli è stato ottenuto grazie all'attività di *intelligence* e all'analisi di rischio operata da ogni ramo dell'amministrazione finanziaria per individuare i soggetti portatori di comportamenti fraudolenti.

Per quanto riguarda l'andamento del contenzioso si rileva che nel 2007 si è assistito ad un miglioramento dei risultati ottenuti dall'amministrazione nel processo tributario. L'esito favorevole del processo tributario conferma la solidità della pretesa tributaria avanzata nelle fasi di controllo e accertamento ed incentiva così l'adempimento spontaneo e l'adesione agli strumenti deflativi del contenzioso. L'Agenzia delle Entrate ha visto aumentare la percentuale di sentenze favorevoli nelle commissioni tributarie provinciali dal 40,5% del 2006 al 42,3% del 2007, ed a settembre 2008 questo dato si attestava al 37,4%. Nelle commissioni tributarie regionali la percentuale di successo dell'Agenzia è passata dal 33,2% del 2006 al 37,9% del 2007, ed a settembre 2008 era arrivata al 40,8%. Anche per l'Agenzia delle Dogane si rileva una buona performance nelle sedi del contenzioso: nel 2008 il grado di soccombenza dell'Agenzia delle Dogane nelle commissioni tributarie provinciali è stato del 16,84% e del 37,30% nelle commissioni regionali.

Nell'ottica di consolidare i risultati ottenuti, nel 2008 l'attività operativa dell'amministrazione finanziaria si è basata su un'attenta fase di selezione dei soggetti da sottoporre ad accertamento, in modo da controllare le posizioni portatrici di un elevato rischio di evasione e frode, fondandosi sulle informazioni presenti nell'anagrafe tributaria e nelle altre banche dati a disposizione congiuntamente all'analisi delle specifiche realtà territoriali⁴⁷. Il miglioramento continuo delle competenze del personale, lo sviluppo di procedure automatizzate e di specifici profili di rischio hanno contribuito ad aumentare la qualità dell'azione amministrativa di contrasto.

⁴⁷ Si veda in proposito la circolare 6/E del 25 gennaio 2008 dell'Agenzia delle Entrate contenente i primi indirizzi operativi riguardanti la lotta all'evasione fiscale.

Lo sforzo congiunto delle diverse strutture amministrative, che concorrono alla realizzazione delle politiche antievasione ed antielusione, ha comportato un recupero della base imponibile sottratta a tassazione. Questo sforzo nell'azione di controllo, che comporta anche l'individuazione di soggetti sconosciuti al fisco (evasori totali), qualora mantenuta nel tempo con la stessa intensità potrebbe determinare un effettivo consolidamento degli imponibili recuperati. Presumibilmente le variazioni nell'intensità di questo ulteriore nuovo gettito saranno influenzate dall'andamento economico, come per i gettiti relativi alle basi imponibili di cui è nota la corretta entità. Questa attività, per divenire permanente nel lungo termine, andrebbe accompagnata allo sviluppo di azioni tendenti a ridurre il costo di adempimento dei tributi ed alla razionalizzazione di alcuni aspetti del sistema fiscale nazionale.

Gli incassi erariali da attività di accertamento e controllo, nel 2008, sono stati pari, a circa 5,6 miliardi di euro, con un incremento dell' 8 % rispetto al 2007. La previsione per il 2009 ammonta a 6,3 miliardi⁴⁸.

Al netto degli effetti della manovra sui ruoli, prevista col DL 112/2008, stimati in circa 500 milioni, risulta un andamento tendenziale delle entrate 2009 pari a 5,8 miliardi.

Alla luce dei suddetti dati, che confermano il tendenziale consolidamento delle entrate che derivano dalle attività di contrasto all'evasione, è ragionevole ipotizzare che le maggiori entrate, stimate sulla base del tendenziale al netto della manovra per l'anno 2009 rispetto al consuntivo 2008, pari a circa 200 milioni, possano considerarsi permanenti.

⁴⁸ Decreto 30 dicembre 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2008 (Supplemento Ordinario n. 289), recante: "Ripartizione in capitoli delle Unità previsionali di base relative al bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2009".

Gli effetti della lotta dell'evasione sul miglioramento della *tax compliance*

Nell'ambito dell'analisi dei risultati della lotta all'evasione può essere interessante analizzare quanta parte dell'evasione fiscale recuperata (attraverso il processo controllo-riscossione) migliora la *tax compliance* dei contribuenti.

In particolare, si dovrebbe quantificare (ove possibile) in che misura l'attività di accertamento genera degli effetti, negli anni successivi, nella determinazione delle basi imponibili dei contribuenti precedentemente accertati. Un'analisi di questo tipo va realizzata sulla base dei dati delle dichiarazioni effettuando una valutazione "qualitativa" degli incassi da accertamento. L'esercizio dovrebbe essere limitato alle principali entrate tributarie (IRPEF, IRES, IVA ed IRAP), dato che per le altre tipologie di entrate (ad esempio per altre imposte indirette o una tantum) il recupero di evasione di un anno non verrà incorporato nella base imponibile dei contribuenti l'anno successivo. Al riguardo si sta valutando il ricorso ad un'analisi *panel* applicata ai contribuenti. La lettura dei risultati ottenuti dal *panel* potrebbe fornire indicazioni più puntuali e consentire di isolare, con maggiore approssimazione, le varie cause strutturali e congiunturali che stanno dietro alle modifiche dei comportamenti eventualmente registrati.

Attualmente è anche allo studio la costruzione di appositi "*indicatori di compliance*", che attraverso l'analisi dei dati dei versamenti e delle dichiarazioni consenta di monitorare, in aggregato, come varia il comportamento dei contribuenti rispetto agli adempimenti tributari (dichiarazioni e versamenti).

I risultati di queste analisi, basandosi sui dati delle dichiarazioni, scontano un fisiologico ritardo rispetto all'anno che si vuole analizzare.

Per sopperire questa difficoltà, potrebbe sembrare utile analizzare gli andamenti delle entrate tributarie e le loro determinanti, ma tale metodo presenta una serie di limiti tali da portare a conclusioni fuorvianti.

Le principali determinanti degli incrementi delle entrate possono essere identificate in tre diverse categorie: 1) l'andamento del ciclo economico, 2) le manovre tributarie e 3) i possibili eventi di natura transitoria. L'incremento delle entrate che non viene spiegato da queste determinanti (il "residuo") è dovuto a fattori difficilmente quantificabili quali, ad esempio, gli inevitabili errori statistici commessi nel calcolo delle singole componenti che determinano la variazione delle entrate

ma anche l'eventuale miglioramento dell'adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme fiscali (*tax compliance*)⁴⁹. Si tratta però di una "interpretazione" del residuo sulla base di presunte modifiche negli atteggiamenti dei contribuenti, circa la scelta di non ricorrere all'evasione, modifiche che non vengono dimostrate. Analogamente stessa critica può essere mossa quando si presume che riduzioni del gettito superiori alle attese siano dovute essenzialmente all'aumento di comportamenti evasivi da parte dei contribuenti⁵⁰.

Al di là della qualificazione del residuo come derivante dal miglioramento della *tax compliance* permangono, infatti, notevoli difficoltà nella sua quantificazione, specialmente se l'esercizio viene condotto in corso d'anno. L'elaborazione, infatti, è fortemente condizionata dal dover utilizzare una stima delle entrate erariali dell'anno⁵¹.

Utilizzando i dati di consuntivo, il margine di errore del metodo di calcolo del residuo, si riduce notevolmente, ma non si elimina, permanendo infatti alcune criticità.

In primo luogo, vi è un problema nella scelta delle elasticità utilizzate per effettuare le previsioni e depurare le entrate dagli effetti del ciclo. La crescita anomala delle entrate tributarie negli anni 2006 e 2007 in molti paesi europei ha spinto analisti e studiosi a considerare le conseguenze che derivano dall'uso della elasticità a breve termine, anziché della elasticità a medio-lungo termine, nell'elaborazione delle previsioni di entrata⁵². L'elasticità delle entrate viene normalmente considerata costante nel tempo, mentre potrebbe variare in maniera significativa da un anno all'altro. Ignorare che l'elasticità a breve termine possa essere diversa da quella a lungo termine può contribuire a creare sorprese, che di fatto si riflettono in previsioni non adeguate. Inoltre, recenti

⁴⁹ Sia attraverso la dichiarazione di attività precedentemente occultate nell'economia sommersa sia attraverso la riduzione di comportamenti elusivi o fraudolenti.

⁵⁰ Per giungere ad una valutazione più attendibile del comportamento dei contribuenti rispetto ai propri doveri fiscali, non solo come adattamento alle norme fiscali ma anche, se non soprattutto, in relazione ai cambiamenti del ciclo ed agli effetti che questi possono determinare nella *tax compliance* occorre effettuare un'analisi di dati relativi ad un panel di contribuenti che consenta di valutare i comportamenti nel tempo, con riferimento agli adempimenti fiscali riguardo alcuni dei principali tributi.

⁵¹ Al riguardo, la Corte dei Conti ha evidenziato, nella Relazione sul rendiconto Generale dello Stato per l'esercizio finanziario 2007, significative differenze tra i dati di previsione ed i dati di consuntivo delle entrate tributarie. In particolare, viene indicato che le variazioni registrate a consuntivo, sono riconducibili "*soprattutto all'evoluzione macroeconomica e a manovre tributarie, escluse quelle anti-evasione/anti-elusione... Al contrario, il maggior gettito residuo ascrivito all'azione di contrasto all'evasione ed elusione si riduce ...*".

⁵² Nel 2006 e nel 2007 si è assistito in Italia, e nei principali paesi industrializzati, ad un aumento consistente e inaspettato del gettito tributario. Nel biennio indicato l'Italia ha fatto registrare, insieme a Germania e Spagna, i più alti tassi di crescita del gettito tributario all'interno della UE. La crescita delle entrate ha comportato, per l'Italia, un aumento della pressione fiscale sopra il livello della media della zona euro, pari al 40,5% del PIL (media euro-15 per il 2006). Tra il 2005 ed il 2006 il gettito fiscale (comprensivo dei contributi sociali) in rapporto al PIL (pressione fiscale) è passato in Italia dal 40,9% al 42,1%, ed al 43,3% nel 2007, mentre il gettito tributario (non comprensivo dei contributi sociali) in rapporto al PIL (pressione tributaria) è salito dal 28,5% del 2005 al 29,2% del 2006, per passare al 30,4% nel 2007.

studi hanno mostrato come l'elasticità di breve periodo possa risultare maggiore di quella di lungo periodo in fasi di congiuntura economica favorevole⁵³. Considerare i cambiamenti nella relazione storica tra entrate tributarie e PIL, nel corso di un singolo anno, come eccezionali ed essenzialmente dovuti alla presenza di shock economici potrebbe essere in contrasto con quanto emerge dalla letteratura economica sul tema. Di conseguenza, ad esempio, l'utilizzo dell'elasticità di lungo periodo potrebbe determinare una sottostima della componente delle entrate imputabile al ciclo favorevole.

In secondo luogo, la spiegazione del “residuo” dipende anche dagli inevitabili margini di errore insiti nella valutazione ex-ante dei provvedimenti che determina un conseguente scostamento del gettito attribuibile alla *tax compliance*. La quantificazione degli effetti finanziari dei provvedimenti normativi fiscali ex ante, infatti, viene fatta, di norma, con riferimento a presumibili ipotesi e sulla base del set informativo disponibile al momento della stima. Queste condizioni possono comportare inevitabili errori nelle stime degli effetti permanenti delle manovre. L'ipotesi da verificare è se l'impatto ex post di alcuni provvedimenti possa essere stato più ampio di quanto stimato ex ante. In questo caso si amplierebbe il contributo alla crescita del gettito dovuto all'introduzione dei provvedimenti legislativi: l'aumento del gettito sarebbe quindi da collegare, in misura maggiore, ad un aumento effettivo della pressione tributaria sui contribuenti esistenti piuttosto che all'emersione di nuova base imponibile prima sommersa.

Il potenziamento dell'analisi ex-post dei provvedimenti normativi è un processo già avviato e che l'Amministrazione finanziaria effettua nel rispetto delle regole di contenimento delle spese, tenuto conto dei relativi costi amministrativi. Le analisi ex-post possono essere realizzate attraverso: 1) l'utilizzazione dei codici tributo, 2) le informazioni provenienti dai versamenti effettuati con modello F24 e infine 3) i dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi. Vi sono alcuni provvedimenti il cui effetto non può essere tuttavia agevolmente verificato a costi ragionevoli. Ai diversi strumenti di verifica ex post è associata una diversa tempistica di disponibilità dei dati e diversamente utili al processo di previsione. In particolare, il primo e il secondo tipo di strumenti sono direttamente utili ai fini delle previsioni in quanto consentono revisioni tempestive delle entrate. Il terzo strumento (le dichiarazioni) invece rende disponibili le informazioni con oltre due anni di ritardo rispetto all'anno di previsione e può essere utilizzato solo al fine di migliorare i modelli di stima degli effetti dei provvedimenti normativi. L'utilizzo intensivo dei vari strumenti di monitoraggio è ovviamente

⁵³ Wolswijk, short-and long-run tax elasticities, the case of the Netherlands, BCE, WP n.763 / June 2007; Swinston e altri, U.S. Revenues Surprises, IMF WP/07/143; Martinez-Mongay e altri, Asset booms and tax receipt: the case of Spain, European Economy, DG ECFIN, 293/2007; Sobel & Holcombe, Measuring the growth and variability of the tax bases over the business cycle, National Tax Journal, 1996.

legato al rapporto tra costi e benefici delle analisi ex-post dato che questi strumenti comportano sia costi per l'amministrazione sia maggiori adempimenti per i contribuenti (numero codici tributo e appesantimento degli obblighi amministrativi per i contribuenti).

CONCLUSIONI

La presente Relazione, redatta ai sensi dell'art.1, comma 5, della Legge 296/2006 riporta i risultati della lotta all'evasione per l'anno 2008. Tale obbligo di legge prevede inoltre di quantificare le "maggiori entrate permanenti" derivanti dalla lotta all'evasione "da destinare a riduzione della pressione fiscale".

Non si possono, però, non rilevare obiettive difficoltà insite in tale adempimento. L'interpretazione stessa della norma non risulta, infatti, né agevole né univoca e molti sono i punti critici.

Vista la rilevanza del tema, innanzitutto, appare opportuno distinguere la necessità di realizzare una Relazione relativa all'attività posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria per contrastare l'evasione da quella di quantificare la componente che origina un incremento permanente delle entrate. Questo comporta, inevitabilmente, lo slittamento della presentazione della Relazione una volta acquisiti i dati relativi all'attività di contrasto all'evasione riferiti all'intero anno.

Il legame tra lotta all'evasione e aumento delle entrate ha una sua valenza oggettiva solo se si considerano i dati relativi agli incassi derivanti dall'attività di accertamento. In questo caso, però, il collegamento avviene tra l'andamento delle entrate e l'attività di accertamento svolta soprattutto negli anni passati, i cui frutti sono raccolti nell'anno al quale la relazione si riferisce.

I risultati della lotta alla evasione, oltre ad aumentare le entrate tributarie in corso d'anno attraverso gli incassi da accertamento possono anche determinare un aumento della base imponibile negli anni successivi. L'attività di accertamento, infatti, può agire anche come deterrente nei confronti del contribuente accertato, che probabilmente migliorerà in futuro la sua *tax compliance*. Un'efficace attività di lotta all'evasione può anche determinare un miglioramento generalizzato della *tax compliance*. Per analizzare tale fenomeno occorre spostarsi dall'analisi macroeconomica del gettito ad un'analisi qualitativa degli incassi da accertamento incrociati con l'analisi delle dichiarazioni dei principali tributi (Irpef, Ires, Iva e Irap)⁵⁴. È di tutta evidenza la complicazione di un'analisi di questo tipo. Come primo passo, il Dipartimento delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno

⁵⁴ In precedenti valutazioni, la componente non spiegata dell'incremento delle entrate era stata attribuita al miglioramento della *tax compliance*, ovvero al miglioramento dell'adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme fiscali (sia attraverso la dichiarazione di attività precedentemente occultate nell'economia sommersa sia attraverso la riduzione di comportamenti elusivi o fraudolenti). La stima del "residuo" è aleatoria e presenta una serie di limiti che diventano particolarmente stringenti nel caso in cui la Relazione sia dovuta nel mese di settembre.

avviato un lavoro di identificazione di alcuni indicatori sintetici di *tax compliance*. Attraverso l'analisi dei dati dei versamenti e delle dichiarazioni, tali indicatori potrebbero consentire di monitorare, in aggregato, i cambiamenti del comportamento dei contribuenti rispetto agli adempimenti tributari (dichiarazioni e versamenti).

Si sta, inoltre, valutando la possibilità di ricorrere all'analisi dei dati relativi ad un *panel* di contribuenti appositamente costruito per analizzare nel tempo i comportamenti degli stessi rispetto agli adempimenti fiscali dei principali tributi. La lettura dei risultati ottenuti dal *panel* potrebbe fornire indicazioni più puntuali e consentire di isolare, con maggiore approssimazione, le varie cause strutturali e congiunturali che stanno dietro alle modifiche dei comportamenti eventualmente registrate.

APPENDICE 1

Informazioni statistiche sull'attività svolta nel 2008

Tabella 1.1 – Distribuzione degli accertamenti e della maggiore imposta accertata per tipologia di controllo relativamente al 2008*(Valori espressi in milioni di euro, salvo diversamente specificato)*

	Versamenti diretti	
	Numero accertamenti	Maggiore imposta accertata
Totale	644.465	20.319
<i>di cui relativi alle tipologie di controllo</i>		
Accertamenti d'iniziativa dell'ufficio nei confronti di soggetti esercenti l'attività di impresa nonché arti e professioni	120.863	5.387
Accertamenti collegati a processi verbali di verifica	74.938	12.008
Altri accertamenti ordinari	140.667	2.381
Accertamenti da studi di settore	61.800	358
Accertamenti parziali automatizzati	246.196	185

*Fonte: Agenzia delle Entrate***Tabella 1.2 - Distribuzione degli accertamenti II. DD. , IVA e IRAP e della relativa "Maggiore imposta accertata" per tipologia di contribuente relativamente al 2008***(valori espressi in milioni di euro, salvo diversamente specificato)*

	Numero accertamenti		Maggior imposta accertata	
	Valori assoluti	Valori percentuali	Valori assoluti	Valori percentuali
Accertamenti eseguiti	644.465	100	20.319	100
<i>di cui</i>				
verso grandi contribuenti	1.209	0,2	1.651	8,1
verso imprese di medie dimensioni	12.504	1,9	3.972	19,5
verso imprese di piccole dimensioni e lavoratori autonomi	237.047	36,8	11.890	58,5
verso persone fisiche	394.155	61,2	2.806	13,8

Fonte: Agenzia delle Entrate

Tabella 1.3 - Distribuzione dei versamenti diretti da accertamento per tipologia di contribuente relativamente al 2008.*(valori espressi in milioni di euro, salvo diversamente specificato))*

	Versamenti diretti	
	Valori assoluti	Valori percentuali
Totale somme riscosse	2.541	100
di cui		
Da acc. verso grandi contribuenti	389	15,3
Da acc. verso imprese di medie dimensioni	335	13,2
Da acc. verso imprese di piccole dimensioni e lavoratori autonomi	836	32,9
Da acc. verso persone fisiche	687	27
Da acc. su imposta di registro	294	11,6

*Fonte: Agenzia delle Entrate***Tabella 1.4 - Interventi esterni (verifiche e controlli) eseguiti nel 2007 e nel 2008**

	2007	2008	Variazioni %
Numero di interventi eseguiti	11.306	16.306	44,2
di cui			
relativi a contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiore a 25.822.845 euro	1.085	1.300	19,8
relativi a contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi fino a 25.822.845 euro	10.221	15.006	46,8

*Fonte: Agenzia delle Entrate***Tabella 1.5: Numero di interventi eseguiti nel campo delle frodi IVA e presso depositi IVA**

	2008
Verifiche	323
Accessi mirati	425
Controlli depositi IVA	5
Totale	753

*Fonte: Agenzia delle Entrate***Tabella 1.6 – Accertamenti da studi di settore e relativa MIA nel 2008***(valori espressi in milioni di euro, salvo diversamente specificato)*

	N. Accertamenti	Maggiore imposta accertata
Accertamenti da studi di settore	61.800	357
di cui		
Accertamenti da studi di settore	59.903	347
Accertamenti da parametri	1.897	10

Fonte: Agenzia delle Entrate

Tabella 1.7: Attività istruttorie esterne effettuate nei confronti di soggetti di particolare interesse fiscale

	2008
Numero interventi esterni	2.303
<i>di cui relative alle tipologie istruttorie</i>	
Verifiche	521
Controlli mirati	779
Controllo del consolidato	1.003
Maggiore imposta constatata IVA	244
Rilievi II.DD.	4.182
Rilievi IRAP	2.778
Rilievi ritenute	19

*Fonte: Agenzia delle Entrate***Tabella 1.8 Attività istruttorie esterne effettuate nei confronti di soggetti diversi da quelli di particolare interesse fiscale**

	2008
Numero interventi esterni	15.006
<i>di cui relative alle tipologie istruttorie</i>	
Verifiche	7.833
Controlli mirati	2.416
Controlli di coerenza economica	4.757

Fonte: Agenzia delle Entrate

APPENDICE 2

Tabella 2.1 Ruoli di cassa
(valori in milioni di euro)

ENTRATE	2007	2008	Previsione 2009	Variazioni % 2008/2007	Variazioni % 2009/2008
IRE	1.655	1.750	2.340	5,7	33,7
imp. da riscuotersi mediante ruoli	1.134	1.012	1.382	-10,8	36,6
accertamento con adesione	521	738	958	41,7	29,8
IRES	531	811	976	52,7	20,3
imp. da riscuotersi mediante ruoli	241	291	527	20,7	81,1
accertamento con adesione	290	520	449	79,3	-13,7
ILOR	15	26	12	73,3	-53,8
imp. da riscuotersi mediante ruoli	15	26	12	73,3	-53,8
accertamento con adesione	0	0		0,0	0,0
IVA	1.442	1.396	1.915	-3,2	37,2
imp. riscossa a mezzo ruoli	1.273	1.172	1.476	-7,9	25,9
accertamento con adesione	169	224	439	32,5	96,0
Altre imposte	115	125	68	8,7	-45,6
Totale ruoli tributarie	3.758	4.108	5.311	9,3	29,3
Interessi relativi alla riscossione delle imposte dirette	180	200	190	11,1	-5,0
Sanzioni relative alla riscossione delle imposte dirette	585	604	386	3,2	-36,1
Sanzioni relative alla riscossione delle imposte indirette	641	666	443	3,9	-33,5
Totale ruoli extra tributarie	1.406	1.470	1.019	4,6	-30,7
Totale complessivo	5.164	5.578	6.330	8,0	13,5

Fonte: Elaborazioni Dipartimento delle Finanze su dati di preconsuntivo del bilancio dello stato

APPENDICE 3

Principali provvedimenti antievasione e antielusione

Tabella 3.1 - Provvedimenti volti ad ampliare gli accertamenti ed i controlli
(valori espressi in milioni di euro)

		2008	2009	2010	2011
Art. 83, commi 8-11, DL 112/2008	Accertamento sintetico: le disposizioni normative introdotte sono volte ad utilizzare questo strumento in maniera più intensa rispetto al passato. È predisposto un piano straordinario di controllo basato sull'accertamento sintetico nei confronti dei soggetti persone fisiche attraverso un più approfondito utilizzo delle informazioni presenti nell'anagrafe tributaria e attraverso il ricorso agli ordinari poteri istruttori. Viene previsto che i comuni segnalano alle Entrate eventuali situazioni rilevanti per la determinazione sintetica del reddito di cui siano a conoscenza	0	170	290	520
Art. 27, commi 9-15, DL 185/2008	Controlli soggetti grandi dimensioni: la norma introdotta dispone che l'agenzia delle entrate è obbligata ad attivare un controllo sostanziale sulle dichiarazioni dei redditi e sulle dichiarazioni Iva delle imprese di più rilevante dimensione (imprese che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a 300 milioni di euro. Nel 2010, tale importo sarà di 100 milioni di euro).	0	120	732	566
Art. 30 DL 185/2008	Controlli enti associativi: l'applicabilità del regime fiscale agevolato in favore degli enti di tipo associativo (non imponibilità di corrispettivi, quote e contributi associativi) è subordinata alla trasmissione all'Agenzia delle Entrate per via telematica di dati e notizie rilevanti a fini fiscali.	0	150	150	300

Fonte: relazioni tecniche al DL 112/2008 e al DL 185/2008

Tabella 3.2 - Provvedimenti fiscali di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale in specifici settori
(valori espressi in milioni di euro)

		2008	2009	2010	2011
Art. 83, commi 16-17, DL 112/2008	Residenza estera: lo spostamento fittizio all'estero della residenza delle persone fisiche attraverso la conferma da parte dei comuni, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, all'ufficio competente dell'agenzia delle entrate che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale	0	50	100	200
Art. 27, commi 16-21 bis, DL 185/2008	Recupero crediti inesistenti o indebitamente utilizzati in compensazione: la norma reca disposizioni in tema di recupero dei crediti inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione. In particolare i termini per la notifica dell'atto di recupero per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati, sono ampliati al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.	0	110	165	220
Art. 27, commi 1-4, DL 185/2008	Strumenti per la tutela dei crediti tributari: la norma prevede il rafforzamento della disciplina delle misure cautelari (estendendone l'ambito di applicazione) e l'ampliamento dei poteri dell'amministrazione per l'individuazione dei beni sui quali condurre eventuali azioni esecutive.	0	225	225	225

Fonte: relazioni tecniche al DL 112/2008 e al DL 185/2008

Tabella 3.3 - Provvedimenti volti a contrastare l'evasione fiscale attraverso lo scambio di informazioni
(valori espressi in milioni di euro)

		2008	2009	2010	2011
Art. 83, commi 1-4, DL 112/2008	Efficienza amministrazione finanziaria: l'Inps e l'Agenzia delle Entrate predispongono degli appositi piani di controllo anche sulla base dello scambio di dati e informazioni in loro possesso al fine di garantire maggiore efficacia ai controlli sui corretti adempimenti fiscali.	0	0	0	610
Art. 83, commi 5-7, DL 112/2008	Contrasto alle frodi in materia di Iva: attraverso il coordinamento della capacità operativa dell'Agenzia delle Entrate, dell'Agenzia delle Dogane e della Guardia di Finanza si realizzeranno specifiche metodologie di contrasto, specifici piani di prevenzione ed il monitoraggio delle azioni intraprese.	0	110	220	440
Art. 42 DL 112/2008	Accesso elenchi contribuenti: al fine di attuare la trasparenza fiscale e di incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti, la norma dispone che gli elenchi dei contribuenti siano depositati per un anno, sia presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate che presso i comuni, con possibilità di ottenere copia nel rispetto della normativa sull'accesso.	0	0	0	0

Fonte: relazioni tecniche al DL 112/2008 e al DL 185/2008

Tabella 3.4 - Provvedimenti volti alla semplificazione dei rapporti con il contribuente e a migliorare la legislazione fiscale
(valori espressi in milioni di euro)

		2008	2009	2010	2011
Art. 83, comma 18, DL 112/2008	Semplificazione: sono state introdotte norme volte a semplificare il rapporto fiscale relativamente ai controlli eseguiti dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza che comportino la constatazione di violazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto. In particolare, il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione con un abbattimento delle sanzioni. Le somme dovute dal contribuente possono essere rateizzate senza prestazione delle garanzie. L'adesione anticipata consentirà all'amministrazione di liberare risorse da utilizzare per incrementare il numero degli accertamenti.	0	83	83	83
Art. 83, comma 23, DL 112/2008	Eliminazione garanzia fideiussoria: la norma introdotta elimina l'obbligo di prestare garanzia fideiussoria nel caso di richiesta di rateazione di somme iscritte a ruolo per importi maggiori di 50.000 euro. Questo consentirà di incassare, anche se in misura graduale, importi il cui recupero coattivo che potrebbe pregiudicare la solvibilità dell'azienda.	50	100	100	100
Art. 32, commi 5-6, DL 185/2008	Transazione fiscale in sede di concordato preventivo: per i contribuenti che hanno aderito al piano di concordato preventivo è prevista la possibilità di accompagnare al piano di concordato una proposta di pagamento (c.d. transazione fiscale), anche parziale o dilazionata, dei tributi amministrati dalle agenzie. Per quanto riguarda il pagamento dell'IVA la proposta di pagamento non può essere parziale.	0	0	0	0
Art. 27, commi 1-4, DL 185/2008	Accertamento con adesione: Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria può prestare adesione ai contenuti dell'invito a comparire innanzi al competente ufficio dell'amministrazione finanziaria, relativamente alle imposte dirette e all'Iva. Le sanzioni dovute in caso di adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio sono ridotte del 50%. Dato il maggiore incentivo per i contribuenti ad aderire alla proposta di pagamento dell'amministrazione, si ridurranno i processi tributari accesi solo al fine di dilazionare il pagamento delle somme dovute e si libereranno risorse che le agenzie fiscali potranno utilizzare per aumentare i controlli e gli incassi da accertamenti.	0	145	145	145

Fonte: relazioni tecniche al DL 112/2008 e al DL 185/2008