



Servizio Politiche Fiscali

Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo (Studio e approfondimenti)

Luglio 2005

Il fenomeno dell'evasione fiscale oggi si verifica su di una scala preoccupante e compromette un'equa distribuzione di carichi tributari. In una simile situazione la pressione tributaria diviene vessatoria e veramente insopportabile per gli onesti e per le categorie dei contribuenti che non possono sfuggire all'esatta determinazione dell'imposta per motivi tecnici.

Ezio VANONI, 1949

Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo

1.	Premessa	3
2.	Il problema della quantificazione dell'evasione: cenni sugli aspetti teorici	5
3.	La dimensione dell'economia sommersa: la collocazione dell'Italia nel confronto internazionale	7
4.	La dimensione dell'evasione: le stime italiane con il metodo della contabilità nazionale	9
	4.1 La dimensione dell'evasione secondo le statistiche ufficiali	9
	4.2 Altre stime con il metodo della contabilità nazionale	10
	4.3 La più recente stima con il metodo della contabilità nazionale	12
5.	Le stime con il metodo delle rilevazioni campionarie tra redditi dichiarati e quelli risultanti dagli esiti dei controlli dell'amministrazione finanziaria	16
	5.1 I due mondi dell'evasione fiscale:	
	A) L'impresa individuale e i professionisti	16
	B) Le società di capitali	19
6.	L'attività di contrasto all'evasione tra riforme e condoni: trent'anni di storia	25
7.	I risultati dell'attività di controllo	38
8.	Considerazioni conclusive e proposte	48

Evasione fiscale ed evoluzione degli strumenti di controllo

1. Premessa

Terminata la lunga stagione di condoni – prima la sanatoria per il rientro dei capitali illegalmente detenuti all'estero (il c.d. "scudo fiscale"), quindi le leggi finanziarie per il 2003, che ha previsto una serie di sanatorie comportanti "il condono" più ampio tra quelli mai emessi, e per il 2004, che ha stabilito proroghe ed esteso al 2002 la possibilità di definizione agevolata¹ – la lotta all'evasione fiscale è nuovamente un obiettivo prioritario.

Il punto di partenza non è dei più semplici poiché condoni "tombali" ed anonimi sono strumenti iniqui che rendono incerto lo stato di diritto e compromettono alla base l'equa distribuzione del prelievo. La garanzia di un gettito immediato – i dati di consuntivo 2003/2004 indicano una cifra vicino ai 20 miliardi di euro – ha, come contraltare, proprio l'aumento dell'evasione; i condoni incentivano l'attesa di future sanatorie e, al contempo, sviliscono il ruolo dell'amministrazione finanziaria poiché rendono meno credibile l'attività di accertamento nei periodi immediatamente successivi.

Ma i problemi di copertura connessi alle problematiche Irap e la situazione dei conti pubblici, aggravata da una situazione economica in piena recessione, impongono la ricerca di risorse aggiuntive che il governo si propone di trovare proprio sul fronte dell'attività di contrasto all'evasione fiscale.

Si tratta di una scelta di politica economica che delinea l'azione di contrasto all'evasione come uno strumento di intervento sui conti pubblici al pari delle manovre sulla spesa e/o sulle aliquote e non solo in funzione di allargamento della base imponibile e di redistribuzione del prelievo².

¹ L'ipotesi più estesa di condono, il c.d. "condono tombale", ha consentito, per le imposte dirette e l'Irap, la possibilità di definire gli anni che vanno dal 1997 al 2002. Era condonabile anche il 1996 nei casi di omessa dichiarazione. Per l'Iva si potevano condonare gli anni dal 1998 al 2002 ed il 1997 solo se la relativa dichiarazione era stata omessa.

² L'art. 1 della legge n. 133/1999 (collegato ordinario alla Finanziaria per il 1999) aveva previsto una precipua destinazione per le risorse derivanti dal recupero di imposte relative agli anni precedenti, in favore dei soggetti per i quali si rendeva più urgente un intervento di riequilibrio della pressione fiscale ai fini Irpef (in primis i contribuenti compresi negli scaglioni di reddito più bassi e le famiglie numerose e monoreddito, con componenti affetti da handicap o di età superiore a 70 anni o con figli a carico disoccupati). La norma prevedeva una delega al Governo per la definizione di un sistema finalizzato a consentire un automatico riequilibrio della pressione fiscale, in modo che le entrate derivanti dalla lotta all'evasione fiscale, analiticamente definite, anche in termini di variazione rispetto all'esercizio precedente, venissero ridistribuite in favore della generalità dei contribuenti,

La stessa legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria per il 2005) ha previsto che una parte rilevante dei 7,5 miliardi di gettito attesi per effetto della manovra scaturiscano da un pacchetto di misure dirette a contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale, e precisamente:

- introduzione dell'istituto della *pianificazione fiscale concordata* (diretta emanazione del concordato preventivo) basato in prevalenza sulle risultanze degli studi di settore; revisione degli studi di settore e potenziamento degli accertamenti scaturenti dall'applicazione degli stessi; estensione degli accertamenti parziali; previsione di controlli più incisivi nei confronti dei soggetti ai quali non si applicano gli studi (quelli con volume di affari superiore a 5.164.569 euro);
- modificazione delle norme sugli accertamenti bancari con rafforzamento dei poteri di controllo degli Uffici ed una maggiore speditezza delle procedure;
- ampliamento del numero di casi in cui è previsto l'uso del codice fiscale ai fini dello scambio di informazioni tra le diverse amministrazioni e nuove comunicazioni telematiche per la lotta al sommerso nel campo immobiliare; introduzione di un meccanismo di valutazione automatica degli affitti (c.d. *minimum tax* sulle locazioni);
- previsione, in materia di IVA, di nuovi adempimenti per "la tracciatura" degli autoveicoli con riferimento alle operazioni intra-comunitarie relative a mezzi di trasporto nuovi; previsione dell'obbligo di comunicazione in via telematica all'Agenzia dell'Entrate dei dati contenuti nella dichiarazione di intenti ricevuta dai c.d. esportatori abituali; responsabilità solidale, con il cedente, al pagamento dell'imposta non versata per i contribuenti IVA che acquistano determinati beni (da individuare con apposito decreto ministeriale) a prezzi inferiori a quelli di mercato;
- introduzione del reato di omesso versamento di ritenute per un ammontare superiore a 50.000 euro punito con la reclusione da sei mesi a due anni.

Il quadro che emerge dalla strategia di contrasto all'evasione testé delineata si connota per il ruolo fondamentale attribuito al potenziamento degli studi di settore ed alla "pianificazione fiscale concordata". Questi istituti si collocano nell'alveo della tendenza alla forfetizzazione delle imposte per le imprese di dimensione media e piccola che ha caratterizzato, nell'ultimo ventennio, l'evoluzione degli strumenti di controllo insieme all'altro aspetto, legato al

così da pervenire alla riduzione complessiva della pressione fiscale. La delega non è stata attuata data la complessità di realizzazione e perché le manovre del 2000 - 2001, pur conservando la destinazione delle eventuali ulteriori entrate derivanti dalla lotta all'evasione agli obiettivi di riduzione della pressione fiscale, di fatto hanno inteso attuare la funzione redistributiva attraverso manovre sulle aliquote ed attraverso l'aumento delle detrazioni per carichi di famiglia e di altre detrazioni.

mutamento dei rapporti tra l'amministrazione fiscale ed il contribuente, ispirato alla logica della c.d. *tax compliance* ossia dell'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria.

Si tratterà di verificare se le misure previste saranno in grado di perseguire gli obiettivi assegnati o se le previsioni di recupero di gettito risulteranno sovrastimate, come più volte si è verificato in passato.

Non si può, però, non rilevare che il nuovo istituto della pianificazione fiscale ha avuto una accoglienza "tiepida" da parte dei soggetti potenzialmente interessati e che le modifiche intervenute sugli studi di settore nel corso dell'esame parlamentare ne hanno indebolito l'efficacia.

Nei paragrafi che seguono verranno affrontati i temi legati al problema della dimensione dell'evasione fiscale in Italia ed alle nuove strategie di accertamento in relazione all'evoluzione degli strumenti di controllo.

2. Il problema della quantificazione dell'evasione: cenni sugli aspetti teorici

La questione dell'evasione fiscale è strettamente correlata a quella dell'economia e del lavoro sommerso.

Con il termine di economia sommersa si intende quella parte di economia legale nei fini (si esclude la cosiddetta economia criminale) non dichiarata in tutto o in parte alla pubblica amministrazione³.

E' possibile distinguere tra:

³ Al fine di omologare i risultati delle analisi effettuate, gli istituti di statistica dei paesi Ocse hanno recepito i criteri di contabilità stabiliti a livello internazionale con il Sistema di contabilità nazionale (SNA93), pubblicato sotto la guida delle Nazioni Unite, ed il Sistema europeo di contabilità nazionale (SEC95), approvato con il Regolamento del Consiglio Europeo n. 2223/96, in armonizzazione con lo SNA93. Secondo questi principi l'insieme di attività economiche per le quali esistono problemi di rilevazione statistica prende il nome di "**economia non direttamente osservata**". Nell'ambito di questo fenomeno è possibile distinguere tra: **Economia sommersa** = economia legale di cui la pubblica amministrazione non è a conoscenza (per evasione fiscale e contributiva e mancata osservanza della normativa sul lavoro); **Economia illegale o criminale** = attività esercitate in violazione delle norme penali; **Economia informale** = attività legali di difficile rilevazione statistica; **Sommerso statistico** = attività produttive legali non rilevate per deficienza del sistema di raccolta dei dati statistici (ad esempio il mancato aggiornamento degli archivi delle imprese, la mancata compilazione dei moduli amministrativi e/o dei questionari rivolti alle imprese). In teoria, tutte queste tipologie possono essere oggetto di stima ed essere incluse negli aggregati di contabilità nazionale ma in sede europea si è convenuto di escludere l'economia illegale per l'eccessiva indeterminazione che comporta la stima delle attività criminali.

- **lavoro sommerso** - quando il rapporto di lavoro non è formalizzato (lavoro nero) e di fatto retribuzioni e condizioni contrattuali sono diverse da quelle stabilite a livello nazionale;
- **impresa sommersa** - quando l'organizzazione aziendale è del tutto (viene occultato tutto il reddito, non è istituita una contabilità legale, sono utilizzati solo lavoratori in nero) o in parte (viene occultata solo parte del reddito, sono utilizzati anche lavoratori in nero) sconosciuta alla pubblica amministrazione.

Semplificando si può dire che evasione fiscale ed economia sommersa sono due aspetti dello stesso fenomeno in quanto l'insieme dei redditi che evadono la tassazione rappresentano di fatto la parte fondamentale dell'economia sommersa, se si esclude il c.d. sommerso statistico, tra le due grandezze emerge una relazione molto stretta.

Come si quantifica la dimensione dell'evasione?

Si tratta di un problema complesso. In maniera molto sintetica, tra le varie metodologie utilizzate, è possibile distinguere tre raggruppamenti principali ognuno dei quali presenta limiti ed aspetti controversi:

- 1) Metodi che si basano su indicatori monetari o altri indicatori macroeconomici diretti ad individuare l'economia sommersa: si tratta di metodi di stima indiretti attraverso i quali la dimensione effettiva dell'economia reale emerge ad esempio dall'entità del circolante in base al presupposto per cui le transazioni irregolari avvengono quasi sempre per contante (*currency demand approach*). Un ampliamento dell'economia sommersa dovrebbe scaturire da un incremento della domanda di circolante. Il limite intrinseco di questi metodi è rappresentato dal fatto che il fenomeno evasivo è circoscritto a quello emergente dalle attività irregolari. Ne consegue una sottostima dell'evasione in quanto non comprendente le attività regolari ma fiscalmente scorrette.
- 2) Metodo della contabilità nazionale: anche questo è un metodo indiretto a base macroeconomica fondato sul confronto tra l'ammontare complessivo degli imponibili dichiarati con la stima di quelli potenziali dedotti dagli aggregati comparabili di contabilità nazionale (produzione, valore aggiunto, ... ecc.). Questo metodo è molto diffuso ed è ritenuto uno dei più affidabili, ma presenta il limite della difficoltà a procedere a disaggregazioni delle stime oltre le grandi categorie di reddito (ad esempio lavoro dipendente, autonomo). Inoltre, questo metodo non consente di aggiungere la stima delle imposte non versate (c.d. *tax gap*) a quella degli imponibili evasi;

- 3) Metodi basati su confronti campionari tra redditi dichiarati ed accertati o altre indagini campionarie sulle imprese ovvero su redditi, ricchezza e consumi delle famiglie: si tratta di metodi di stima diretti su base microeconomica. A differenza dei metodi di stima che si basano sui dati di contabilità nazionale, i metodi basati su confronti campionari consentono una disaggregazione più dettagliata tra le varie categorie di redditi con la possibilità di procedere ad una quantificazione delle imposte non versate (*tax gap*). Il limite è dato dalla non completa affidabilità dei dati del campione, che può essere non del tutto rappresentativo o reticente. Così l'esito del confronto con un campione di dati rilevati dagli atti di accertamento può essere distorto da vari fattori, quali ad esempio, i criteri di selezione a monte dell'attività di accertamento o gli esiti del contenzioso scaturenti anche da strategie difensive in sede contenziosa.

3 La dimensione dell'economia sommersa: la collocazione dell'Italia nel confronto internazionale

Uno studio del Fondo Monetario Internazionale (anno 2002), che fa riferimento al periodo 1999 - 2001, ha analizzato l'incidenza dell'economia sommersa sul prodotto interno lordo (PIL) in 84 Paesi. Tra i paesi appartenenti all'OCSE, l'Italia è stata collocata al secondo posto con un'incidenza pari al 27%, preceduta solo dalla Grecia con il 30%. Gli analisti hanno evidenziato come negli ultimi trent'anni il fenomeno del sommerso tra i paesi industrializzati appartenenti all'OCSE sia aumentato in maniera esponenziale: di fatto è raddoppiato passando da una media al di sotto del 10% del PIL ad una soglia superiore al 20% (tra i paesi europei oltre all'Italia si evidenzia un'incidenza del sommerso superiore al 20% in Belgio, Danimarca, Norvegia, Spagna e Svezia).

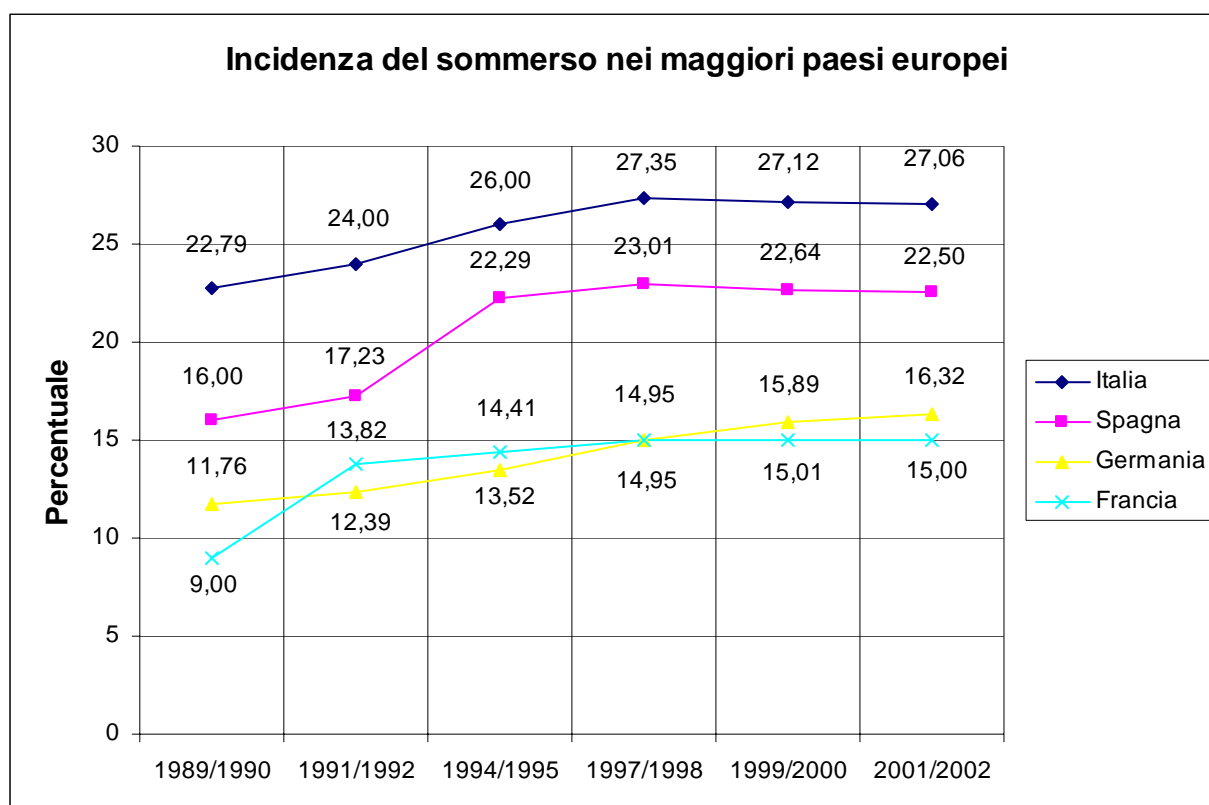
Incidenza dell'economia sommersa sul PIL in alcuni paesi
(secondo le stime del Fondo Monetario Internazionale)

Paesi OCSE	Sommerso % sul PIL	Paesi in transizione	Sommerso % sul PIL	Paesi in via di sviluppo	Sommerso % sul PIL
Grecia	30	Georgia	64	Nigeria	77
Italia	27	Russia	44	Thailandia	70
Stati Uniti	10	Bulgaria	34	Bolivia	87
Austria	10				
Svizzera	9				
Media	14 -16	Media	21 -30	Media	35 - 44

Un'analisi dell'economista austriaco Schneider, utilizzando il metodo di stima fondato sul *currency demand approach*, perviene ad una analoga quantificazione dell'incidenza del sommerso sul PIL, che, nel periodo 1999 - 2001, si attesta in media su una quota del 27,06%. Segue la Spagna attestata al 22,50% mentre Francia e Germania si collocano su posizioni più distanziate con un'incidenza rispettivamente del 16,32% e 15% .

Vi è una stretta correlazione tra la dimensione media delle aziende ed il sommerso. Infatti, nei paesi come la Spagna, l'Italia e la Grecia, in cui è più lenta la crescita dimensionale delle imprese, il fenomeno del sommerso è più rilevante⁴.

⁴ La dimensione delle imprese è solo uno dei fattori che contribuiscono alla diffusione del sommerso secondo Roberta Zizza ("Metodologie di stima dell'economia sommersa: un'applicazione la caso italiano" - Banca d'Italia 2002) - oltre alla *struttura industriale* altri fattori sono rappresentati dalla c.d. "*accettazione culturale*" connessa a fenomeni di mancata riprovazione sociale della condotta evasiva; *dalla crescente domanda di servizi "personalizzati"* da parte delle famiglie (cura della casa e delle persone non autosufficienti) che favoriscono il ricorso al lavoro nero; *dalla crescente volatilità dell'economia*, la *new economy* introduce nuove tipologie di lavoro e di servizi alle imprese ed alle famiglie che l'uso degli strumenti informatici e dei nuovi strumenti di comunicazione rendono di più difficile individuazione.



Fonte: Stime derivanti dal *currency demand approach* in percentuale del PIL ufficiale (Mummert e Schneider - 2001)

4. La dimensione dell'evasione: le stime italiane con il metodo della contabilità nazionale

4.1 La dimensione dell'evasione secondo le statistiche ufficiali

Le analisi elaborate dall'Istat pervengono a stime assai differenti che si attestano su percentuali più basse, in quanto riferite ad un concetto di sommerso meno ampio che esclude l'economia illegale e l'economia c.d. informale⁵, in quanto difficilmente rilevabili in modo diretto.

La tabella che segue illustra il fenomeno nell'arco di tempo che va dal 1992 al 2002. Sono indicate due valutazioni dell'economia sommersa che rappresentano un'ipotesi minima (ossia

⁵ Con il termine di *economia informale* si fa riferimento ad attività produttive legali ma svolte su piccola scala, con bassi livelli di organizzazione, in cui prevalgono le relazioni personali e familiari rispetto alla costituzione di contratti formali.

quanta parte del PIL italiano è certamente ascrivibile al sommerso economico) ed un'ipotesi massima (quanta parte del PIL è presumibilmente derivante dal sommerso economico ma è difficile misurare in modo certo data la commistione tra problematiche di natura statistica e di natura economica).

Nel 2002 il valore aggiunto prodotto nell'area del sommerso economico è compreso secondo le stime Istat tra un minimo del 15,1% del PIL (pari a circa 190 miliardi di euro) ed un massimo del 16,2% (pari a 204 miliardi di euro).

Valore aggiunto prodotto dall'area del sommerso economico Anni 1992 –2002						
	Ipotesi minima			Ipotesi massima		
Anni	Milioni di euro	Variazione percentuale	% sul PIL	Milioni di euro	Variazione percentuale	% sul PIL
1992	100.956	-	12,9	123.533	-	15,8
1993	112.372	11,3	13,9	135.448	9,6	16,8
1994	123.454	9,9	14,5	140.912	4,0	16,5
1995	145.920	18,2	15,8	157.774	12,0	17,1
1996	155.741	6,7	15,9	167.276	6,0	17,0
1997	163.175	4,8	15,9	181.484	8,5	17,7
1998	169.482	3,9	15,8	179.796	-0,9	16,8
1999	165.449	-2,4	14,9	187.813	4,5	17,0
2000	176.777	6,8	15,2	196.804	4,8	16,9
2001	172.938	-2,2	14,2	213.081	8,3	17,5
2002	189.705	9,7	15,1	204.217	-4,2	16,2

Fonte: Istat - Le misure dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali - Anno 2004

4.2 Altre stime con il metodo della contabilità nazionale

Soprattutto nel corso degli anni '90 numerosi studi hanno affrontato la questione dell'entità dell'evasione fiscale in Italia con il metodo della contabilità nazionale. La tavola di seguito seguente illustra gli esiti dei principali studi:

Stime dell'evasione fiscale in Italia con il metodo della contabilità nazionale

Stima	Anno stima	IRPEF				IRPEG		IVA	
		Lavoratori dipendenti		Lavoratori autonomi, imprese individuali, società di persone		% Base imponibile	% Imposta	% Base imponibile	% Imposta
		% Base imponibile	% Imposta	% Base imponibile	% Imposta				
Convenevole (1995 circa)	'85 - '93							40,1	42,3
Bernardi (1996)	1994	8,5	-	59,5	-				
Bernardi e Bernasconi (1996)	1991	8,5	12,9	62,8	68,5	26,8	30,6	40,1	38,6
Secit (1997)	'89 - '93							37,8	-
Sogei (1999)	1994			68,5		52,2		32,9	-

Fonte: Luigi Bernardi e Luigi Alberto Franzoni "Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: un'introduzione all'analisi economica" - Università di Bologna e Pavia - Maggio 2003

Tra i dati riportati nella tabella, la **stima di Bernardi e Bernasconi**, pubblicata nel 1996 con riferimento al 1991, pur risalente nel tempo è particolarmente significativa in quanto considera in modo integrato tutta la struttura del prelievo sui redditi (Iva, Irpef, Irpeg) e distingue a seconda delle tipologie di redditi, di settori economici e di contribuenti. Alla valutazione degli imponibili evasi si aggiunge, inoltre, la stima delle imposte non versate (c.d. *tax gap*), che, complessivamente, venne quantificata in circa 230.000 miliardi di vecchie lire, pari al 12% del PIL di allora.

Analiticamente:

IVA – L'analisi ha evidenziato un'evasione della base imponibile pari a circa il 40%, con una distribuzione settoriale compresa tra un minimo del 14,6% per l'industria ed un massimo del 58,3% per il commercio. La stima dell'imposta evasa ammonta al 38,6% dell'imposta dovuta.

IRPEF – L'evasione della base imponibile è risultata del 26% circa, distribuita tra il minimo dell'8,5% per i redditi di lavoro dipendente ed il massimo del 62,8% per i redditi di lavoro autonomo, imprese individuali e società di persone. Data la progressività dell'Irpef, la stima dell'imposta evasa assume valori crescenti dal 12,9% dei lavoratori dipendenti al 68,5% delle altre categorie di contribuenti. Tra quest'ultimi i livelli di evasione più elevati riguardano i commercianti (77,7%), seguono gli artigiani (71,6%) ed i professionisti (44,7%).

IRPEG – Per le società non finanziarie la stima della base imponibile potenziale evasa è stata quantificata in misura del 26,8% con un'evasione d'imposta del 30,6%.

La **stima del Secit**, pubblicata nel 1997 con riferimento alla base imponibile Iva per gli anni 1989 - 1993, perviene a risultati analoghi a quella effettuata da Bernardi e Bernasconi, in quanto l'imponibile evaso si attesta sul 35 - 40% di quello potenziale (30% per l'industria e circa il 60% per il commercio, con una differenziazione territoriale che evidenzia il dualismo Nord - Sud; infatti, da una percentuale del 20% delle regioni settentrionali si sale al 60% di quelle meridionali).

La **stima della Sogei**, pubblicata nel 1999 in relazione alla base imponibile del 1994, presenta aspetti di peculiare interesse, in quanto fondata sulla importante quantità di dati analitici resi disponibili dall'Anagrafe Tributaria.

La base imponibile Iva evasa è stimata al 33%, quella Irpef di lavoratori autonomi, imprese individuali e società di persone a oltre il 68%, ed al 52,2% quella Irpeg delle società non finanziarie.

4.3 La più recente stima con il metodo della contabilità nazionale

L'agenzia delle Entrate ha pubblicato nel 2002 gli esiti di uno studio riferito al 1998 che effettua il confronto tra i dati Irap e i dati di contabilità nazionale Istat nel settore privato⁶, al fine di individuare la componente di base imponibile non dichiarata.

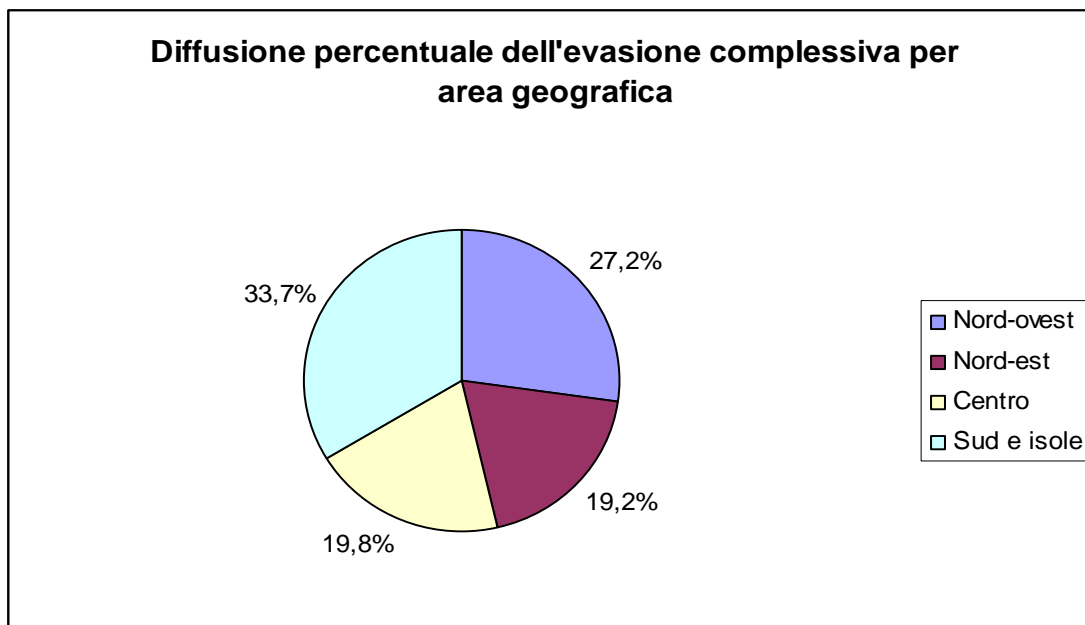
Lo studio stima la base imponibile Irap evasa nel 1998 in 388.790 miliardi delle vecchie lire, pari a poco più di 200 miliardi di euro. In termini relativi, la base imponibile Irap non dichiarata corrisponde al 44,28% del valore aggiunto Irap dichiarato, al 30,69% dell'imponibile stimato dalla contabilità nazionale ed al 18,72% del PIL.

La peculiarità dell'indagine è quella di aver effettuato, in relazione alla natura dell'Irap quale imposta regionale sulle attività produttive con una base imponibile molto ampia, analisi territoriali dell'evasione fiscale per regione e per attività economica.

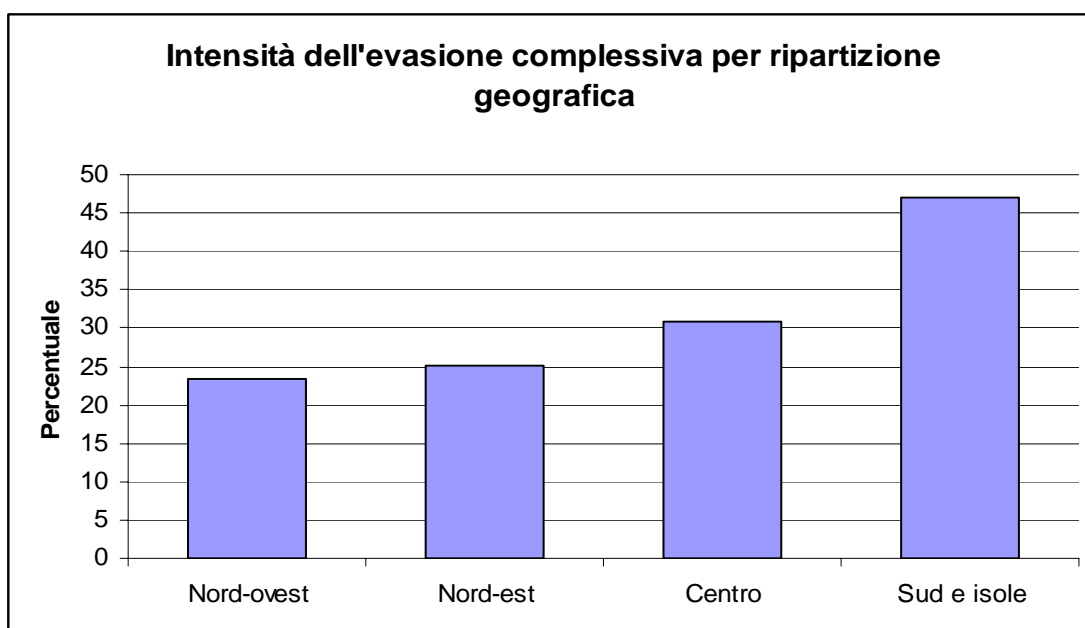
I grafici di seguito riportati evidenziano rispettivamente la diffusione (dimensione assoluta della base imponibile non dichiarata) e l'intensità (rapporto tra la dimensione assoluta della base imponibile non dichiarata e quella dichiarata dai soggetti nella stessa regione) dell'evasione Irap in Italia suddivisa in quattro macro regioni. La diffusione dell'evasione

⁶ Restano fuori dall'indagine l'agricoltura, il credito, le assicurazioni, l'istruzione privata e le colf.

vede al primo posto il Sud e le Isole (33,7%), al secondo il Nord - Ovest (27,2%), quindi il Centro (19,8%) ed il Nord - Est (19,2%).



Fonte: Agenzia delle Entrate - Ufficio Studi 2002



Fonte: Agenzia delle Entrate - Ufficio Studi 2002

L'intensità dell'evasione per macroregioni vede al primo posto il Sud e le Isole (48,1%), poi il Centro (31%), il Nord - Est (25%) e infine il Nord - Ovest (23,5%).

Tuttavia, se si tiene conto congiuntamente sia della diffusione che dell'intensità dell'evasione mediante l'utilizzazione di un indicatore sintetico ottenuto dalla media dei due precedenti, si perviene una graduatoria dell'irregolarità fiscale regionale con risultati differenti.

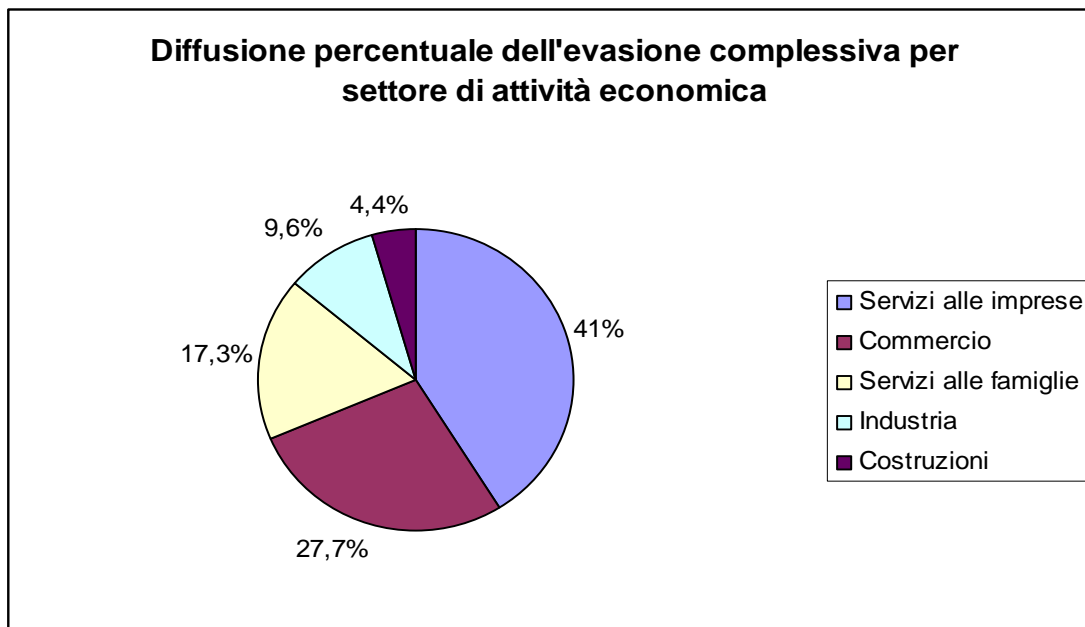
Dalla tabella che segue si rileva che i primi tre posti per entità assoluta dell'evasione ai fini Irap spettano rispettivamente a Lombardia, Lazio e Sicilia mentre agli ultimi posti si collocano Molise e Valle d'Aosta. Se si osserva il fenomeno sotto l'aspetto dell'intensità (dimensione assoluta della base imponibile Irap non dichiarata in relazione a quella dichiarata dai soggetti nella stessa regione), la Lombardia si posiziona all'ultimo posto ed il Lazio all'undicesimo, mentre ai primi posti si collocano Calabria, Sicilia e Puglia. Allorché si tiene congiuntamente conto sia dell'intensità che della diffusione del fenomeno osservato, il primo posto è occupato dalla Calabria, cui seguono la Sicilia e la Lombardia.

**Graduatoria dell'evasione IRAP a livello regionale in termini assoluti (diffusione),
in termini relativi (intensità) e sintesi del fenomeno (indicatore composito)
(Anno 1998)**

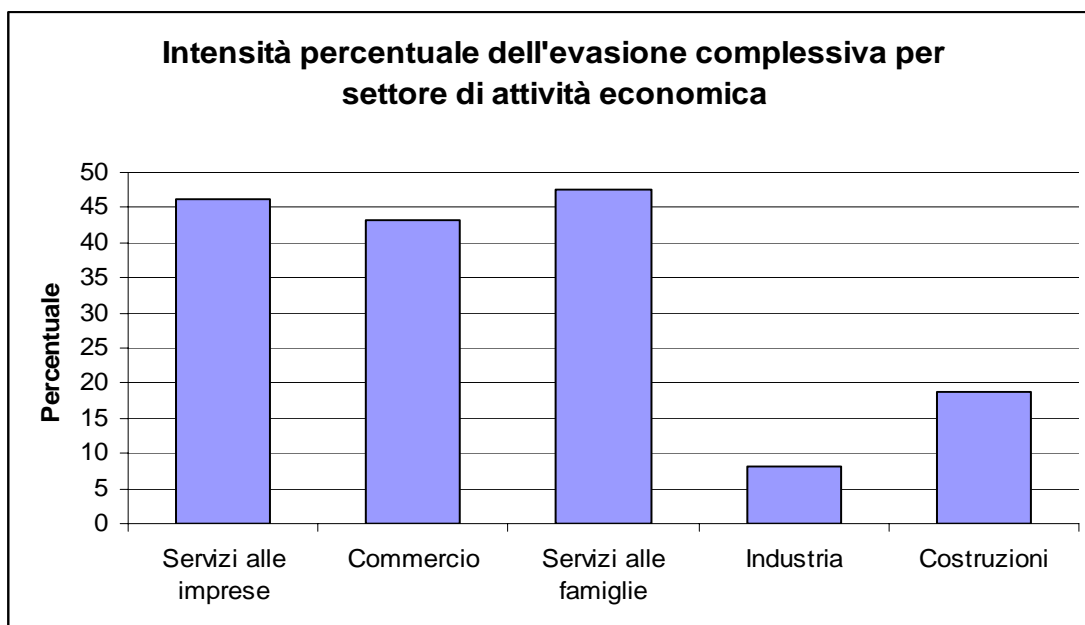
Graduatoria	Diffusione dell'evasione	Intensità dell'evasione	Indicatore sintetico
1	Lombardia	Calabria	Calabria
2	Lazio	Sicilia	Sicilia
3	Sicilia	Puglia	Lombardia
4	Campania	Campania	Campania
5	Piemonte	Sardegna	Puglia
6	Veneto	Basilicata	Lazio
7	Emilia Romagna	Liguria	Piemonte
8	Puglia	Umbria	Sardegna
9	Toscana	Molise	Veneto
10	Calabria	Trentino Alto Adige	Liguria
11	Liguria	Lazio	Toscana
12	Sardegna	Marche	Emilia Romagna
13	Marche	Friuli Venezia Giulia	Basilicata
14	Trentino Alto Adige	Abruzzo	Trentino Alto Adige
15	Friuli Venezia Giulia	Toscana	Umbria
16	Umbria	Piemonte	Marche
17	Abruzzo	Veneto	Friuli Venezia Giulia
18	Basilicata	Val D'Aosta	Molise
19	Molise	Emilia Romagna	Abruzzo
20	Val D'Aosta	Lombardia	Val D'Aosta

Fonte: Agenzia delle Entrate - Ufficio Studi 2002

In relazione ai vari settori economici a livello nazionale senza distinzione territoriale, l'intensità dell'evasione Irap è più elevata nel settore dei servizi destinati alle famiglie (48,1%) o alle imprese (46,2%) ed in quello del commercio (43%) (cfr. grafici seguenti).



Fonte: Agenzia delle Entrate - Ufficio Studi 2002



Fonte: Agenzia delle Entrate - Ufficio Studi 2002

5 Le stime con il metodo delle rilevazioni campionarie tra redditi dichiarati e quelli risultanti dagli esiti dei controlli dell'amministrazione finanziaria

5.1 I due mondi dell'evasione fiscale:

A) L'evasione di imprenditori individuali e professionisti

Sotto questo aspetto riveste interesse lo studio effettuato alla fine degli anni '90 da Bordignon e Zanardi, che hanno stimato l'evasione fiscale dei lavoratori autonomi (piccoli imprenditori e professionisti) utilizzando gli esiti dei controlli effettuati dall'Amministrazione fiscale (accertamenti) fino a dicembre 1995 sulle dichiarazioni dei redditi (Irpef e Ilor) dal 1987 al 1989. L'indagine è stata effettuata su un campione di 118.218 soggetti sottoposti a controllo previa selezione da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla base di indicatori di pericolosità fiscale. A posteriori si è proceduto alla stratificazione dei dati in relazione alla loro distribuzione per area geografica, classe di reddito e settore di attività economica. Nonostante i limiti propri del tipo di metodologia utilizzata, che non consente di dare peso alle categorie di contribuenti non assoggettate a controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, gli esiti dello studio sono abbastanza vicini a quelli scaturiti da indagini effettuate con il metodo della contabilità nazionale (cfr. stima di Bernardi e Bernasconi, tabella a pag. 11). In particolare, lo studio ha evidenziato che l'84,3% dei contribuenti assoggettati a controllo ha dichiarato un reddito inferiore a quello effettivo, mediamente il 55,3% di quello accertato, mentre l'ammontare medio delle imposte evase è del 66% di quelle accertate.

Il reddito evaso ammonta a 148.161 miliardi di lire, cui corrisponde un'imposta Irpef evasa di 58.572. miliardi di lire.

Il rapporto tra reddito evaso e reddito accertato è elevato nel settore del commercio all'ingrosso (88%) e nel settore dell'artigianato (70 - 80%), per le attività commerciali si posiziona intorno al 60% mentre per i professionisti e lavoratori autonomi (finanziarie e assicurazioni) supera di poco il 30%.

Nelle tabella alla pagina successiva si riporta analiticamente l'esito dell'indagine.

**Indagine Bordignon - Zanardi sugli esiti degli accertamenti effettuati nei confronti dei lavoratori autonomi
(imprenditori e professionisti) - Irpef 1987 e 1989**

	Ampiezza campione ⁷	% evasori	Reddito medio accertato	Reddito medio dichiarato	Reddito medio evaso	Reddito medio evaso / Reddito medio accertato	Imposta media accertata	Imposta media dichiarata	Imposta media evasa	Imposta media evasa / Imposta media accertata	Totale reddito evaso	Totale imposta evasa
Totale campione →	118.218	84,3	44,123	19,719	24,405	0,553	14,601	4,953	9,648	0,661	148.161.000	58.572.000
Categoria di attività economica ↓	416	91,3	19,198	7,636	11,562	0,602	4,513	1,330	3,183	0,705	385.000	106.000
1. Agricoltura												
2. Artigianato - Alimentari	765	85,8	44,180	8,484	35,696	0,808	16,543	1,482	15,061	0,910	1.340.000	565.000
3. Artigianato - Minerario	387	88,9	54,482	10,888	43,594	0,800	20,577	2,125	18,452	0,897	817.000	346.000
4. Artigianato - Manifatturiero	24.600	86,9	45,471	13,491	31,980	0,703	15,690	2,770	12,920	0,823	45.399.000	18.341.000
5. Commercio ingrosso	2.564	86,1	100,341	11,965	88,384	0,881	43,023	2,407	40,625	0,944	11.474.000	5.274.000
6. Commercio dettaglio	23.629	85,0	31,832	12,179	19,653	0,617	9,388	2,455	6,933	0,738	21.147.000	7.460.000
7. Altre attività commerciali	18.753	80,6	38,791	16,021	22,770	0,587	12,377	3,522	8,855	0,715	21.399.000	8.322.000
8. Trasporti e comunicazioni	3.542	87,6	40,254	17,203	23,051	0,573	12,457	3,661	8,796	0,706	6.957.000	2.654.000
9. Finanza e assicurazioni	306	82,1	23,754	16,208	7,546	0,318	5,976	3,701	2,275	0,381	137.000	41.000
10. Servizi	11.281	87,3	22,962	8,688	14,274	0,622	6,174	1,549	4,625	0,749	6.911.000	2.239.000
11. Professionisti	14.103	84,8	62,704	41,684	21,019	0,335	21,382	12,607	8,775	0,410	16.924.000	7.065.000
Aree territoriali ↓												
Nord - Ovest	33.840	83,7	52,777	25,061	27,716	0,525	18,098	6,707	11,391	0,629	48.416.000	19.898.000
Nord - Est	18.797	83,8	47,329	21,699	25,629	0,542	15,867	5,420	10,447	0,658	32.428.000	13.218.000
Centro	22.326	84,4	39,462	18,561	20,901	0,530	12,511	4,546	7,965	0,637	33.026.000	12.586.000
Sud - Isole	43.255	85,1	36,092	13,589	22,503	0,623	11,517	3,086	8,431	0,732	33.274.000	12.467.000

Fonte: Ilaria Palmieri "Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti" - Agenzia delle Entrate - Ufficio Studi (importi in milioni di lire)

⁷ Alcune osservazioni relative all'evasione fiscale per categoria economica non sono disponibili per cui il campione risulterà più ridotto.

B) Le società di capitali

Uno studio del Secit svolto nell'ambito di un'indagine sulla tassazione delle società di capitali, con la specifica finalità di effettuare una stima della pressione fiscale Irpeg, ha analizzato gli esiti delle verifiche compiute su un campione rappresentativo di 500 società aventi fini di lucro con riferimento all'anno d'imposta 1997⁸. Il campione dei soggetti da assoggettare a verifica è stato scelto come rappresentativo dell'intero universo delle società di capitali (circa 500.000) con esclusione degli intermediari finanziari (banche e assicurazioni), delle cooperative ed enti non commerciali in genere, delle società formalmente e sostanzialmente cessate e di quelle interessate da procedure concorsuali. Per la selezione del campione è stata utilizzata la tecnica dell'estrazione casuale stratificata proporzionale, che si avvale di estrazioni proporzionali interne a sottogruppi scelti utilizzando i seguenti criteri di stratificazione: il settore di attività, la dimensione per classi di ricavi e l'area geografica di collocazione.

La scelta del campione sulla base di questo criterio ha consentito di superare possibili effetti distorsivi – dovuti, ad esempio, alla selezione dei soggetti da sottoporre a controllo sulla base di indici pericolosità fiscale – in modo che i risultati scaturenti dall'analisi fossero realmente rappresentativi dell'universo di riferimento.

La tavola seguente illustra l'entità complessiva dell'evasione (e dell'elusione) contestata a seguito delle verifiche eseguite: l'imponibile Irpeg evaso ammonta a 85.417 miliardi delle vecchie lire (corrispondenti a 30.000 miliardi di imposta evasa), attribuibile per il 71% ai soggetti con volume d'affari inferiore a 10 miliardi e per il 29% ai soggetti con volume d'affari eccedente tale limite.

⁸ Per la determinazione del *gap* tra evasione - elusione complessiva e quella definita a seguito delle verifiche generali, nello studio si è fatto ricorso al criterio di stima elaborato da Bernardi e Bernasconi con il metodo della contabilità nazionale (le stime si riferiscono al periodo d'imposta 1991). L'evasione è stata quantificata in una percentuale del 25,8% del risultato economico potenziale, ossia del risultato economico che le imprese realizzerebbero in assenza di evasione ed elusione e delle variazioni di carattere fiscale. Dato il livello di evasione e di erosione della base imponibile, la stima della pressione fiscale effettivamente gravante sulle società di capitale (almeno per il periodo interessato all'analisi, ossia il 1997) corrisponde ad un'aliquota effettiva del 31,6% (che si riduce al 30,6% se calcolata sul risultato economico complessivo ante imposta).

**Esiti delle verifiche su un campione rappresentativo di circa 500 società di capitali
(Anno d'imposta 1997)**

	Classe di ricavi	Numero soggetti	% sul totale	Media	Ammontare totale	% sul totale
Evasione contestata	Fino a 10 mld.	458.893	94%	119.272	54.733	70%
	Oltre 10 mld.	29.371	6%	813.962	23.907	30%
	Totale	488.264	100%	161.061	78.640	100%
Elusione contestata	Fino a 10 mld.	458.893	94%	12.048	5.529	82%
	Oltre 10 mld.	29.371	6%	42.489	1.248	18%
	Totale	488.264	100%	13.879	6.777	100%
Erosione ⁹	Fino a 10 mld.	458.893	94%	27.169	12.468	95%
	Oltre 10 mld.	29.371	6%	24.501	720	5%
	Totale	488.264	100%	27.009	13.188	100%
Ricavi	Fino a 10 mld.	458.893	94%	1.124.578	516.061	29%
	Oltre 10 mld.	29.371	6%	43.052.643	1.264.506	71%
	Totale	488.264	100%	3.727.745	1.780.567	100%
Evasione + elusione	Fino a 10 mld.	458.893	94%	131.320	60.262	71%
	Oltre 10 mld.	29.371	6%	856.451	25.155	29%
	Totale	488.264	100%	174.940	85.417	100%

Fonte: Secit 2000 (importi in miliardi di lire)

L'analisi ha inoltre evidenziato come le imprese più piccole (con volume d'affari fino a 100 milioni) hanno una maggiore propensione all'evasione. I risultati delle verifiche effettuate evidenziano come esse occultino mediamente il 39% del valore della produzione ad esse riferibile. Per quelle con volume d'affari compreso tra 1 e 10 miliardi tale valore è del 6,8%, mentre per quelle con un volume d'affari che supera i 10 miliardi si riduce all'1,6%.

Tuttavia, proiettando l'esito delle verifiche sull'intero universo delle società di capitali, si osserva che le imprese con volume d'affari fino a 100 milioni (circa 160.000 soggetti) sottraggono a tassazione un importo medio di 9 milioni a fronte dei 762 milioni delle imprese con volume d'affari oltre i 10 miliardi (31.578 soggetti), che rappresentano appena il 6,5% dell'intera platea delle società di capitale (500.000).

⁹ Ci si riferisce all'erosione dovuta a variazioni in diminuzione dal reddito per effetto di esenzioni ed agevolazioni e alla DIT.

**Evasione contestata a seguito dei controlli
"proiettati" sull'intero universo delle società di capitali**

Classi di valore della produzione	Evasione contestata media	Numero società	Deviazione std	Coefficiente di variazione	% su valore produzione
<= 100 mln	9.157,8	158.263	26.280,86	2,9	39,0
101 mln - 1 mld	132.283,7	160.344	330.675,5	2,5	31,6
1 - 10 mld	231.041,2	138.080	960.921,3	4,2	6,8
Oltre 10 mld	762.501,5	31.578	3.471.144	4,6	1,6
Totale	161.060,8	488.264	1.053.091	6,5	3,9

Fonte: Secit 2000 (importi in milioni di lire)

La tavola seguente riporta la distribuzione territoriale dell'evasione Irpeg. Si evidenzia come a fronte di una media nazionale del 3,9% del valore della produzione, il Nord - Ovest, probabilmente in virtù del fatto che in quell'area prevalgono le grandi imprese, si colloca sotto al media (3,2%). Il Nord - Est, dove è prevalente la piccola impresa, è esattamente nella media, con un dato rilevante dovuto al fatto che in quest'area si passa da un dichiarato di segno negativo ad un contestato di segno positivo. Centro e Sud - Isole sono ben al di sopra della media. Interessante il dato relativo al Centro, che presenta un tasso di evasione del 6,5%, superiore di oltre il 65% rispetto al dato medio nazionale.

Ambito territoriale evasione Irpeg

Area geografica	Evasione contestata media	Numero società	Coefficiente di variazione	% su valore produzione
Nord - Ovest	175.589	181.703	8,3	3,2
Nord - Est	207.979	93.688	5,5	3,9
Centro	126.249	134.290	3,4	6,5
Sud - Isole	131.021	78.582	2,7	4,3
Totale	161.061	488.264	6,5	3,9
	Imponibile dichiarato medio	Numero società	Coefficiente di variazione	% su valore produzione
Nord - Ovest	1.283.714	181.703	13,8	23,2
Nord - Est	-137.460	93.688	-18,7	-2,6
Centro	59.259	134.290	6,0	3,1
Sud - Isole	44.170	78.582	25,5	1,5
Totale	47.4754	488.264	22,9	11,6

Fonte: Secit 2000 (importi in milioni di lire)

Per quanto riguarda i settori di attività in cui maggiormente si annida l'evasione, l'esame disaggregato dei dati inerenti le contestazioni per ramo di attività economica ha posto in rilievo il settore delle costruzioni (8,7% rispetto al valore della produzione) e quello dei servizi (8,1% rispetto al valore della produzione), che presentano una devianza più elevata rispetto al dato medio del 3,9% di tutte le società di capitale.

**Riepilogo stime evasione con il metodo delle rilevazioni campionarie
tra redditi dichiarati e quelli risultanti dagli esiti dei controlli
dell'Amministrazione finanziaria**

Stima	Anno stima	IRPEF		IRPEG	
		Autonomi		Società di capitali	
		Reddito evaso	Imposta evasa	Reddito evaso	Imposta evasa
Bordignon - Zanardi 1997	1987 -1989	148.161	58.572		
Secit 2000	1997			85.417	30.000

(importi in miliardi di lire)

Le stime dell'evasione in Italia effettuate con metodi diversi e riferite ad anni diversi concordano nell'affermare che il fenomeno risulta di elevata entità e che rappresenta una "peculiarità" nell'ambito dei paesi maggiormente sviluppati.

Un altro aspetto comune a tutte le indagini sul fenomeno dell'evasione è che essa si concentra soprattutto nel settore del lavoro autonomo (artigiani, professionisti e piccoli e medi imprenditori, prevalentemente nel settore del commercio, dell'edilizia e dei servizi in generale, con un accentuazione preponderante nel settore dei servizi alle famiglie).

La struttura produttiva e distributiva italiana si caratterizza, infatti, per il numero rilevante di "autonomi": oltre 3 milioni a fronte di circa 500.000 società di capitali¹⁰, con una ridotta organizzazione, un limitato numero di dipendenti (la maggior parte di imprenditori individuali e professionisti non hanno dipendenti) e minori obblighi contabili.

Per le piccole imprese che operano con "consumatori finali" evadere è più semplice, in quanto per esse la contabilità non rappresenta un'esigenza gestionale effettiva ma, spesso, è solo un obbligo fiscale. Per questo la forma tipica di evasione dei piccoli imprenditori, artigiani e professionisti è l'occultamento di ricavi e corrispettivi attraverso la richiesta di pagamenti "in nero", ossia mediante la mancata emissione di ricevute, scontrini e fatture.

¹⁰ Se si escludono banche, assicurazioni, società finanziarie, cooperative, società non operative ed interessate da procedure concorsuali.

Una recente indagine del Censis (giugno 2005)¹¹ ha sottolineato come, in controtendenza rispetto ad uno scenario di crescita negativa dell'economia del Paese¹² nel periodo 2000 - 2004, vi sia stato un aumento del reddito disponibile (reddito reale al netto di imposte e contributi) delle famiglie italiane.

La specificità del fenomeno è che l'incremento non riguarda allo stesso modo tutte le tipologie di reddito, ma, come evidenziato dai dati contenuti nella tabella seguente, si è osservata una crescita eccezionale dei redditi da lavoro autonomo, con un incremento per singola unità di lavoro pari al 10,1%, a fronte dei redditi da lavoro dipendente che, invece, sono cresciuti solo dell'1,6%.

Formazione del reddito disponibile delle famiglie italiane nel periodo 2000 - 2004
(Variazioni % reali a prezzi 1995)

	Variazione % reale (quadriennio 2000 - 2004)
Reddito da lavoro dipendente	6,7
per unità di lavoro	1,6
Reddito di lavoro autonomo	12,6
per unità di lavoro	10,1
Prestazioni sociali ed altri trasferimenti	8,0
Redditi da fabbricati (affitti figurativi ed effettivi)	16,6
Redditi di capitale	- 25,9
Redditi disponibile netto	6,1
Reddito disponibile netto per famiglia	2,4

Fonte: Elaborazione Censis su dati Istat - 2005

L'incremento della disponibilità reddituale da parte dei produttori di lavoro autonomo si pone in stretta relazione con la crescita del valore aggiunto prodotto dall'economia sommersa, che, come evidenziato negli studi citati, potrebbe assumere un peso maggiore rispetto a quello stimato dall'Istat, compreso tra un minimo del 15,1% ed un massimo del 16% del PIL. E' sintomatica in tal senso l'accresciuta disponibilità di liquidità che si è prodotta negli ultimi anni nel sistema economico italiano. Tra il 2002 ed il 2004 il contante in circolazione è cresciuto in maniera esponenziale di ben 47 punti percentuali (da poco più di 61 miliardi di

¹¹ "Un mese di sociale: gli italiani fra patrimonio e reddito" - Censis - Roma 15 giugno 2005.

¹² Nel primo trimestre 2005 si è registrata una caduta del PIL dello 0,5% ed un aumento del fabbisogno che, nei primi cinque mesi dell'anno, è risultata superiore di 2,5 miliardi di euro rispetto al 2004.

euro ad oltre 87 miliardi di euro), con un livello del rapporto percentuale di circolante sul PIL pari a 5,3, anomalo rispetto alla media europea di 3,5 (cfr. tabella seguente).

Valore e ruolo del contante in Italia e in Europa - 2003
(valori % e valori medi)

	Rapporto % Circolazione / Pil	Numero di operazioni pro-capite con strumenti diversi dal contante
Grecia	5,5	8
Italia	5,3	54
Spagna	6,6	69
Irlanda	3,3	73
Portogallo	3,6	104
Lussemburgo	1,8	120
Austria	3,9	126
Germania	3,3	146
Belgio	2,8	167
Finlandia	1,9	207
Paesi Bassi	2,1	211
Francia	2,0	218
Media UE	3,5	130

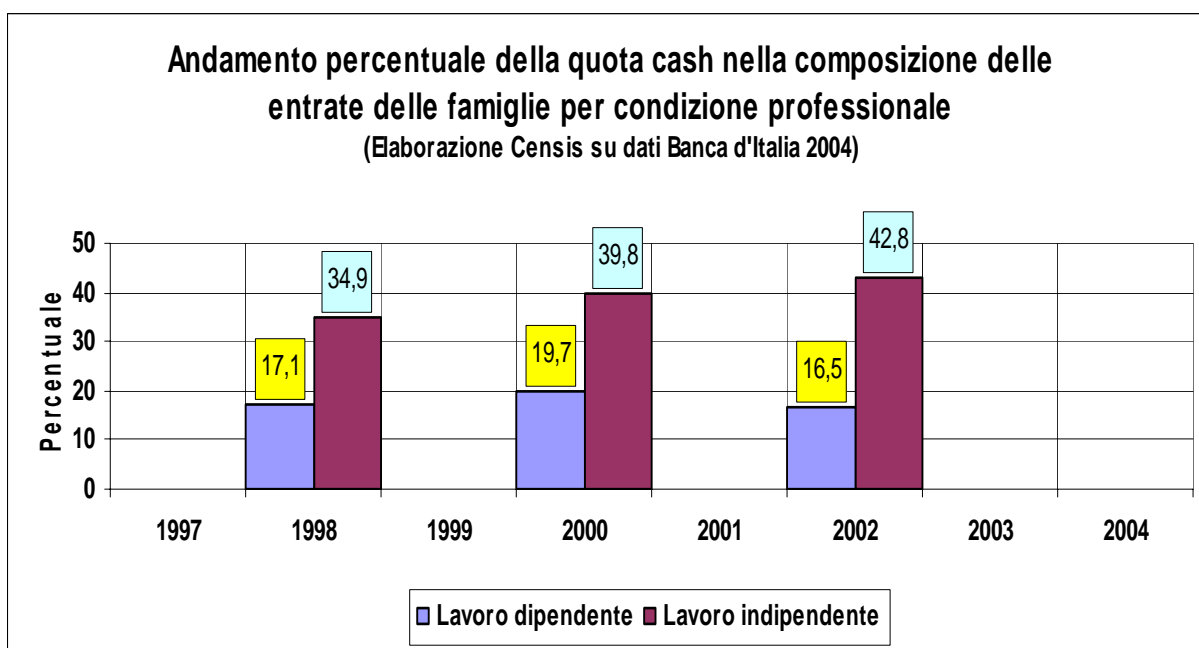
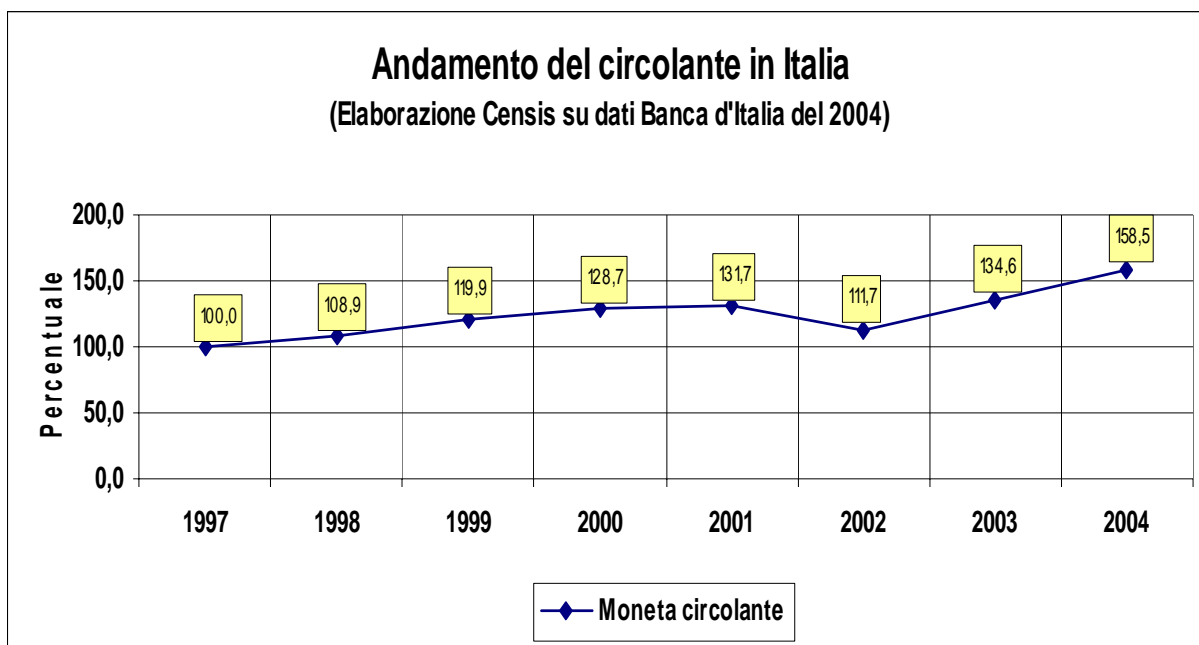
Fonte: Elaborazione Censis su dati Banca d'Italia

L'aspetto preoccupante e, nello stesso tempo, estremamente rivelatore del fenomeno, è rappresentato dal fatto che l'aumento del circolante in Italia è circoscritto al solo ambito dei lavoratori autonomi, per i quali la quota di contante nella composizione delle entrate annuali è cresciuta dal 34,9% del 1998 al 42,8% del 2002, mentre per i lavoratori dipendenti si osserva, nello stesso arco di tempo, un decremento dal 17,1% al 16,5% (cfr. grafici).

Questa disponibilità di liquidità, che va ad alimentare il valore delle attività finanziarie e di quelle reali, verosimilmente frutto del sommerso e dell'evasione, si concentra unicamente su poco più di 3 milioni di autonomi, a fronte di un numero molto più elevato di lavoratori dipendenti (circa 17 milioni), per i quali più che di crescita limitata si deve parlare di una vera e propria stagnazione.

Gli effetti sono devastanti sotto il profilo della mancata attuazione del principio costituzionale della progressività dell'imposizione e sull'efficacia dell'azione redistributiva dello Stato, che

finisce per gravare unicamente su coloro (lavoratori dipendenti e pensionati) che dichiarano tutto il reddito e che non a caso rappresentano il 91% della base imponibile Irpef.



6. L'attività di contrasto all'evasione tra riforme e condoni : trenta anni di storia

Gli anni '70

Prima della riforma del 1972, la più importante in quanto ha modificato totalmente il sistema impositiva nel nostro ordinamento, la corresponsione delle imposte avveniva previa emanazione di un atto nel quale veniva indicato l'ammontare del tributo calcolato in via autoritativa sulla base di imponibili determinati con l'utilizzo di formule induttive e sintetiche, ossia con criteri medi-ordinari.

La riforma (legge 7 ottobre 1971, n. 825) ridisegnò l'insieme dei poteri d'accertamento in una diversa ottica dei rapporti tra Fisco e contribuente attraverso il coinvolgimento di quest'ultimo nella fase di applicazione del tributo prevedendo:

- l'introduzione dell'obbligo della dichiarazione dei redditi esteso alla generalità dei contribuenti;
- la generalizzazione dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili esteso ai professionisti;
- il principio della tassazione del reddito effettivo, determinato con criteri analitici sulla base delle scritture contabili; l'ammissibilità della ricostruzione induttiva extracontabile solo in presenza di tassative circostanze;
- l'eliminazione degli strumenti forfetari e transattivi di determinazione del reddito come il concordato.

Nel 1973, prima dell'entrata in vigore del nuovo sistema, per chiudere i conti con il passato ma soprattutto per le pressanti esigenze di gettito (erano gli anni della prima crisi petrolifera e della politica dell'austerità) venne varato un condono fiscale che fruttò all'erario ben 3000 miliardi di lire, il 15% del gettito di quell'anno che fu di 20.000 miliardi di lire.

Gli anni '80

Agli inizi degli anni '80, a dieci dalla riforma, il sistema evidenziava elevati livelli di evasione dovuti ad una serie di concause: irrealizzabilità di un accertamento tributario fondato

esclusivamente sul metodo della ricostruzione analitica del reddito¹³ (ad una contabilità formalmente corretta non sempre corrisponde una correttezza sostanziale; per piccole e medie imprese un complesso sistema di contabilità è spesso solo una sovrastruttura a fini fiscali), polverizzazione della platea di contribuenti rispetto alla quale l'Amministrazione finanziaria si trovava impreparata ad effettuare un numero adeguato di controlli, aliquote elevate, crisi del sistema economico caratterizzato da elevati livelli di inflazione e da pressanti esigenze di gettito.

Da questa situazione è scaturito un diluvio di modifiche normative, dirette tra l'altro al superamento del criterio dell'analiticità, che hanno prodotto un consistente mutamento dello schema delineato dalla riforma. Gli interventi del legislatore si tradussero in misure dirette ad:

- **inasprire il sistema sanzionatorio** anche mediante ricorso alle sanzioni penali. L'introduzione della legge n. 516/82 (c.d. *manette agli evasori*) era finalizzata alla repressione dei reati tributari attraverso un aumento delle pene detentive, l'abolizione della c.d. pregiudiziale tributaria¹⁴, l'introduzione di fattispecie criminose basate sulla violazione degli obblighi formali prodromici all'evasione, in modo da anticipare il momento punitivo e consentire lo svolgimento contemporaneo del processo penale e dell'accertamento o del processo tributario;
- **aumentare il numero dei controlli** attraverso il ricorso a criteri selettivi (con la legge n. 146 del 1980 venne introdotta la predeterminazione dei criteri selettivi e dei programmi di accertamento; il DPR 14 aprile 1982, n. 309, art. 1, ha istituito l'accertamento parziale, il cui contenuto è predeterminato dal sistema informativo del Ministero delle finanze).
- **introdurre un criterio induttivo per l'accertamento c.d. sintetico dei redditi delle persone fisiche** (Decreto 21 luglio 1983 sugli indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggior reddito in relazione agli elementi, indicativi di capacità contributiva di cui al secondo comma dell'art. 2 del DPR 29 settembre 1973, n. 600).

Alla luce dei cambiamenti normativi, ma anche per annullare l'accumulo delle cause tributarie pendenti venne fatto un condono che si allungò su due anni (1982 e 1983) e fruttò all'erario una cifra consistente 11.000 miliardi di lire (4.000 nell'82 e 7000 nell'83).

¹³ Nell'ottica della riforma del 1972, sia l'accertamento analitico-contabile che quello induttivo extracontabile si ponevano l'obiettivo della ricostruzione del reddito "effettivo".

¹⁴ In applicazione della pregiudiziale tributaria (art. 21 della legge n. 4/1929), l'azione penale per i reati previsti dalle leggi sulle tributi diretti, aveva corso solo dopo che l'accertamento dell'imposta fosse divenuto definitivo. Questa regola era dettata in quanto vi era uno stretto collegamento tra le fattispecie di reato previste e l'effettiva evasione delle imposte".

Nel 1984 venne introdotta per i contribuenti minori la possibilità di determinare forfaitariamente il reddito e fu attribuito all'Amministrazione finanziaria, con il D.L. n. 853/84, il poter di determinare induttivamente per le imprese minori ed i professionisti, i ricavi e compensi sulla base di presunzioni desunte da parametri attinenti all'attività economica esercitata (dimensioni e ubicazione dei locali, beni strumentali, acquisti, di materie prime e semilavorati, consumi). Con i coefficienti presuntivi D.L. n. 69 del 1989 (inizialmente coefficienti di congruità e coefficienti di redditività, in seguito coefficienti presuntivi di ricavi e di compensi) venne introdotta la rettifica induttiva delle dichiarazioni dei contribuenti in regime di contabilità semplificata. I coefficienti da semplici criteri presuntivi di determinazione di ricavi, compensi e redditi da utilizzare in funzione strumentale degli ordinari metodi di accertamento si trasformarono in strumento di controllo generalizzato nei confronti di determinate categorie di contribuenti in sostituzione del principio della tassazione dei redditi effettivi determinati in base alla contabilità.

Tra il 1985 ed il 1989 vi furono una serie di sanatorie (dal condono edilizio del 1985 a quello immobiliare del 1989 intervallati da altre sanatorie relative alle irregolarità formali piuttosto che alla tassa sui rifiuti) che fecero introitare all'erario 12.000 miliardi di lire.

Gli anni '90

I primi anni '90 hanno visto un'accentuazione del ricorso ai criteri induttivi basati su automatismi, tanto che alcuni autori parlarono di involuzione della normativa sull'accertamento che ha avuto per conseguenza la trasformazione del concetto di reddito tassabile da reddito effettivo, contabile a reddito catastale, "normale":

- il sistema dei coefficienti presuntivi vide accresciute le difficoltà di prova contraria da parte del contribuente con la soppressione della richiesta di chiarimenti e l'applicazione mediante lo strumento dell'accertamento parziale automatizzato;
- l'accertamento parziale sintetico sul reddito delle persone fisiche (inserimento dell'art. 41-ter nel D.P.R. n. 600/73) da metodologia che richiede un'attenta valutazione della situazione reddituale e familiare del contribuente si trasformò nel "redditometro", un accertamento automatico computerizzato accompagnato dalla complicazione del modello annuale di dichiarazione dei redditi (il famoso modello lunare) per fornire le informazioni all'amministrazione finanziaria;

- l'introduzione nel 1992 del contributo diretto lavorativo (c.d. *minimum tax*) per imprese minori e lavoratori autonomi, segna il livello massimo di allontanamento dal principio della tassazione del reddito effettivo. Al contribuente è concessa una limitatissima facoltà di prova contraria subordinata al riconoscimento della qualifica di "contribuente marginale" attraverso l'espletamento di un subprocedimento il cui esito negativo poteva essere impugnato solo in occasione dell'iscrizione a ruolo .

Nel 91-92 il condono "tombale" non riuscì a ripetere il successo di quello varato 10 anni prima, l'introito fu "solo" di 6.500 miliardi di lire.

I coefficienti presentavano limiti evidenti, essi si sostanziavano in elaborazioni statistiche fondate su dati indicati dal contribuente nel modello di dichiarazioni e ignoravano di fatto gli elementi strutturali ed operativi dei vari settori economici, per questo non furono considerati idonei a rappresentare la realtà delle imprese ed adeguatamente persuasivi al fine di innalzare il livello dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti.

L'abolizione dei coefficienti presuntivi (DL n. 565/95) prelude all'introduzione degli studi di settore.

Gli artt. 62-bis e 62-sexies del DL n. 331/93 avevano previsto l'elaborazione da parte del Dipartimento delle Entrate, sentite le associazioni professionali di categoria, di appositi studi di settore da applicarsi ad imprenditori e professionisti con ricavi o compensi non superiori a dieci miliardi di lire, la cui entrata in vigore è prevista a decorrere dall'anno d'imposta 1995. Questo termine fu prorogato più volte e di fatto essi sono entrati in vigore solo nel 1998. Prima dell'entrata in vigore degli studi di settore, i coefficienti presuntivi vengono sostituiti dai parametri (legge n. 549/95), quest'ultimi pur rappresentando la prosecuzione del sistema dei coefficienti vengono inquadrati nell'ambito delle metodologie d'accertamento analitico in luogo di quelle induttive. Sotto l'aspetto della rilevanza probatoria la nuova metodologia di accertamento è assistita da una presunzione semplice, viene abbandonato lo schema della presunzione legale relativa con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Dopo un nuovo condono edilizio (1994-1995) che avrebbe dovuto consentire l'introito di 6.900 miliardi di lire ma che ne produsse solo 4.836, l'introduzione delle nuove metodologie di accertamento offrì lo spunto di un nuovo condono fiscale "il concordato di massa". Tutti coloro che rientravano nel campo di applicazione dei parametri e che se ne discostavano, ricevettero dall'Amministrazione finanziaria una proposta di accertamento (rispetto alla quale gli stessi potevano esprimere solo la loro adesione) e con la quale si richiedeva il pagamento di eventuali differenze con riferimento ai periodi d'imposta 1987/1993 e

successivamente anche per il 1994. Naturalmente era previsto un meccanismo premiale che prevedeva l'abbattimento delle imposte dovute fino al 50%. Il gettito atteso di 11.000 miliardi di lire fu in realtà di 9.000 miliardi. Una sanatoria per la regolarizzazione delle scritture contabili fruttò invece 2.000 miliardi.

Nel 1997, per effetto della delega contenuta nella legge n. 662/96 sono stati emanati numerosi decreti legislativi di rilevante portata diretti ad incentivare l'adempimento spontaneo: oltre ad un nuovo sistema di sanzioni amministrative, sono previste nuove modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi, di effettuazione dei versamenti, è prevista la possibilità di compensazione di tributi, imposte e contributi. Tra i nuovi istituti acquista particolare rilevanza **l'accertamento con adesione**, quest'istituto insieme ad altri strumenti quali la conciliazione giudiziale o l'autotutela, persegue l'obiettivo di evitare le lungaggini e l'onerosità del contenzioso tributario e di anticipare il momento della riscossione. Tuttavia, accanto ad aspetti che appaiono positivi nel quadro del mutamento dei rapporti tra Fisco e contribuente, affiorano non pochi elementi di perplessità allorché la “contrattazione” ha consentito ai contribuenti assoggettati a controllo di definire la propria posizione con il fisco e di ottenere “sconti”, che hanno portato all'abbattimento fino al 50% dell'imposta accertata sulla base di rilievi contenuti in verbali della Guardia di Finanza e recepiti integralmente dall'Amministrazione finanziaria.

Gli studi di settore, rispetto a coefficienti e parametri, sono uno strumento complesso in quanto si basano su elaborazioni statistiche che tengono conto oltre che dei dati forniti dai contribuenti in risposta ad appositi questionari, vale a dire dei dati contabili ed extracontabili strutturali propri dell'impresa anche di altre variabili esterne (es. andamento della domanda, livello dei prezzi) e delle caratteristiche dell'area territoriale in cui opera l'azienda o il professionista. Attualmente si rivolgono ad una platea di oltre 4,3 milioni di contribuenti (l'88% del complesso dei soggetti costituiti da imprese e professionisti).

I dati relativi agli studi di settore sono noti ai contribuenti i quali sono tenuti ad adeguarsi al fine di evitare l'accertamento.

Per quanto basati in parte su dati oggettivi di difficile manipolazione e per quanto sofisticati, gli studi di settore sono pur sempre il risultato di stime statistiche contraddistinte da medie e che tendono a far pagare imposte “medie” proseguendo il cammino già da tempo iniziato, verso l'accertamento del reddito di piccoli e medi imprenditori e dei professionisti con criteri medi –ordinari. Gli studi infatti, all'interno del gruppo di appartenenza, tendono a colpire maggiormente coloro che guadagnano meno della media costringendoli ad adeguarsi, mentre

coloro che si posizionano al di sopra dei valori medi hanno maggiori opportunità di pagare imposte inferiori rispetto a quelle che corrispondono al loro reddito effettivo. Inoltre, le stime su cui si fondano gli studi vengono effettuate sui ricavi e compensi dichiarati dagli stessi contribuenti e non su quelli verificati o corretti al fine di tenere conto dell'evasione media, quindi se all'interno di un settore economico la propensione ad evadere è molto alta, le stime sono influenzate da questo dato ed ai contribuenti verranno chieste imposte inferiori.

E' evidente, se si tiene conto di tali aspetti, la violazione dei principi di equità orizzontale e della progressività dell'imposizione anche se vengono poste in essere strategie dirette a contenere l'evasione.

I dati dichiarati dal contribuente sono oggetto di specifiche attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria (mediante i c.d. *accessi brevi*) inoltre, la veridicità degli stessi è attestata dal c.d. *visto pesante*, ossia dall'asseverazione degli elementi (contabili ed extracontabili) esposti nella dichiarazione rilasciata dai CAF e dai professionisti abilitati che, in tal modo, vengono direttamente coinvolti nelle "strategie" di contenimento dell'evasione anche attraverso la previsione di sanzioni in caso di falsità.

Inoltre, è previsto un piano di verifiche nei confronti dei soggetti che, pur essendo congrui e coerenti, vengono assoggettati a controllo in ragione dell'appiattimento emergente dall'analisi del *trend* dell'ammontare dei ricavi e compensi dichiarati.

Gli anni 2000

Il 2000 è l'anno dello **Statuto del contribuente** (legge 27 luglio n. 212), un'insieme di *principi - guida* volti a regolare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente in un'ottica diversa da quella che vede quest'ultimo in una posizione di mera soggezione / subordinazione rispetto all'esercizio della potestà impositiva e che rappresenta una sorta di traguardo di un cammino intrapreso sin dagli inizi dagli anni '90¹⁵. Sono destinatari delle norme in esso contenute lo stesso legislatore sotto l'aspetto delle tecniche normative, l'Amministrazione finanziaria nelle sue diverse articolazioni in relazione a criteri e vincoli

¹⁵ Cfr: Legge n. 241/90 "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi"; DLgs n. 29/93 in materia di "Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'articolo 2 della legge 23 ottobre 1992, n. 421"; le leggi 15 marzo 1997, n. 59 e 15 maggio 1997, n. 27 sulla semplificazione amministrativa e sul decentramento (c.d. leggi Bassanini); l'istituzione con il DLgs n. 300/1999 delle Agenzie fiscali.

inerenti lo svolgimento dei compiti ad essa attribuiti, il contribuente sotto il profilo dei doveri ma anche dei diritti e delle garanzie. Perché lo statuto dei diritti del contribuente non si risolvesse in una mera enunciazione di principi è stata prevista l'istituzione del Garante del contribuente, organo *super partes*, con il compito di esercitare, la funzione di vigilanza sulla corretta instaurazione del rapporto Fisco - Contribuente¹⁶.

Nel 2000 con il D.Lgs n. 74 viene realizzata anche **la riforma dei reati tributari**. La legge n. 516/82, con un'anticipazione eccessiva della tutela penale, aveva finito con il sommergere i tribunali di un'enorme mole di lavoro costituito prevalentemente da reati minori a detrimento del perseguimento immediato ed efficace delle forme più gravi di violazione alle norme tributarie. La logica cui si ispira il DLgs n. 74 è quella della depenalizzazione, che attribuisce all'esclusiva competenza dell'autorità amministrativa le ipotesi di violazioni formali "prodromiche" all'evasione (ad es. omessa fatturazione, omessa registrazione di corrispettivi, irregolare tenuta delle scritture contabili)¹⁷. La nuova disciplina, oltre ad alcuni reati di particolare gravità caratterizzati dall'essere autonomamente lesivi degli interessi erariali (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; occultamento o distruzione di documenti contabili; sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), fonda l'intervento repressivo su un numero ristretto di fattispecie delittuose connotate dal dolo specifico di evasione d'imposta (ad es. "dichiarazione fraudolenta mediante uso fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti", "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", dichiarazione infedele ... ecc.). Tali fattispecie sono caratterizzate dalla rilevante offensività degli interessi erariali ed è prevista una graduazione attraverso la previsione di specifiche soglie di punibilità.

Alla riforma dei reati tributari e del sistema sanzionatorio è seguito il ricorso generalizzato al condono quale strumento finalizzato all'incremento del gettito per il finanziamento delle scelte di politica fiscale ed economica. Eppure numerosi studi in materia concordano nell'affermare che il ciclico utilizzo dello strumento del condono non produce effetti positivi sul sistema: al vantaggio legato ad un temporaneo incremento del gettito segue un aumento dell'evasione e la diminuzione dell'efficacia deterrente del sistema sanzionatorio. Il condono

¹⁶ Occorre tuttavia sottolineare come a cinque anni dalla sua entrata in vigore, di fatto lo Statuto è ancora largamente disapplicato. A supportare tale affermazione è sufficiente l'analisi di un unico testo normativo rappresentato dalla legge finanziaria per il 2005, un solo articolo composto da 572 commi in barba ai principi alla trasparenza e chiarezza delle disposizioni tributarie, con numerose deroghe al principio della irretroattività delle disposizioni tributarie, in violazione del principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente.

¹⁷ Nel 1997 con i decreti legislativi nn. 471,472 e 473 era stata già attuata la riforma delle sanzioni amministrative per violazioni alle norme tributarie.

genera aspettative di futuri condoni e lungi dall'ampliare la base imponibile nei periodi successivi produce una riduzione del gettito.

Con le disposizioni contenute nel DL n. 350/2001, poi convertito nella legge 20 novembre 2001, per favorire il rimpatrio e regolarizzazione dei capitali illegalmente detenuti all'estero dalle persone fisiche, il c.d. "scudo fiscale", sono emersi 59,35 miliardi di euro, una somma ingente pari al 4,5% del PIL. Il gettito è stato di circa 1,5 miliardi di euro. Chi ha usufruito dello scudo con la garanzia dell'anonimato ha beneficiato di uno sconto molto elevato, era sufficiente versare una cifra pari al 2,5% del capitale detenuto all'estero (sui redditi da capitale l'aliquota è del 12,5%).

*La legge finanziaria per il 2003 (n. 289/2002) ha previsto un pacchetto di sanatorie che hanno riguardato un ambito esteso comprendente: Irpef, Irpeg, Iva, imposta di registro, successioni e donazioni, imposta ipotecaria e catastale, Invim, tassa sui rifiuti, bollo auto, capitali all'estero. Lo scudo fiscale questa volta è esteso anche alle società, regolarizzazione delle scritture contabili, adeguamento del magazzino, canone tv, ruoli pregressi, liti pendenti, ritardati od omessi versamenti non iscritti a ruolo, chiusura delle partite Iva inattive. Sono state previste diverse modalità di adesione al condono. Con il **condono tombale** pagando una percentuale dell'imposta pagata a suo tempo con dei minimi (a seconda del tipo e dei livelli di reddito), si potevano definire tutti i periodi d'imposta presi in considerazione dalla sanatoria. L'adesione a questa forma di condono ha comportato l'inibizione di qualunque attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, ha escluso la punibilità per i reati di carattere tributario, ha consentito l'accesso alla regolarizzazione delle scritture contabili e, quindi, alla rimozione delle attività e passività inesistenti ovvero alla iscrizione delle attività e passività in precedenza non annotate.*

*Per i professionisti ed imprenditori assoggettati agli studi di settore la sanatoria, attinente al solo reddito di lavoro autonomo e d'impresa avveniva attraverso il c.d. **concordato per gli anni pregressi**, l'imposta minima era calcolata sulla base degli studi di settore ed ai parametri. Per i contribuenti congrui e coerenti l'imposta integrativa per ogni annualità era di 300 euro per il concordato e di 500 euro se si voleva definire al propria posizione con riguardo a tutte le tipologie di reddito e quindi aderire al condono tombale. Per i contribuenti congrui, ma non coerenti l'imposta era di 600 euro per il concordato e di 700 euro per il tombale. **La dichiarazione integrativa** consentiva invece di integrare le dichiarazioni relative solo ad una o più annualità interessate dal condono, versando le imposte dovute, senza*

sanzioni con la previsione di una franchigia, in caso di accertamento, pari al 100% delle imposte integrate.

Per effetto di tali sanatorie l'erario ha incamerato 20 miliardi di euro ripartiti tra il 2003 (10.981 miliardi) ed il 2004 (8.955 miliardi).

Sotto l'aspetto che più specificamente attiene al tema inerente l'evoluzione degli strumenti di controllo assume una particolare rilevanza il **concordato preventivo**.

Le origini dell'istituto risalgono alla legge delega per la riforma del sistema fiscale (legge n. 80 del 2003), il concordato preventivo triennale a regime, avrebbe dovuto avere le caratteristiche di un accordo individuale tra fisco e contribuente ed essere strettamente legato al potenziamento degli studi di settore.

Una prima versione di concordato, il c.d. concordato preventivo biennale, è stato introdotto dal DL n. 269 del 2003, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 326 del 2003, ed ulteriormente modificato dall'art. 6 della legge finanziaria per il 2003 (n. 350 del 2003).

Con la legge finanziaria per il 2005 il concordato biennale si è trasformato nella **pianificazione fiscale concordata**.

Secondo la relazione illustrativa al disegno di legge finanziaria l'istituto ha lo scopo di "affiancare ad un'attività di accertamento che utilizza gli esiti degli studi di settore per il controllo dei ricavi dichiarati, e quindi dei redditi imponibili, un'attività persuasiva finalizzata a determinare anticipatamente i redditi di un triennio, consentendo certezza di gettito per l'erario e la possibilità di pianificare la variabile fiscale per le aziende ed i professionisti".

La pianificazione fiscale concordata è **una proposta** che l'Amministrazione finanziaria (Agenzia delle Entrate) invierà ai contribuenti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo cui si applicano gli studi di settore ¹⁸ nella quale viene definita preventivamente (per tre anni), la base imponibile caratteristica dell'attività svolta.

Tale base imponibile caratteristica è costituita dai redditi che derivano dall'esercizio dell'attività d'impresa o professionale esclusi i componenti positivi o negativi di carattere straordinario (ad es. plusvalenze, minusvalenze, ... ecc.).

La proposta dell'Agenzia delle Entrate si basa:

- sulle risultanze dell'applicazione degli studi di settore;
- sui dati relativi all'andamento dell'economia nazionale per i diversi settori;

¹⁸ Per il periodo in corso al 1° gennaio 2003.

- sulla coerenza dei componenti negativi di reddito;
- su ogni altra informazione disponibile circa la situazione del contribuente (es. elementi presenti all'Anagrafe tributaria od acquisiti nell'ambito di un'attività di controllo).

Il contribuente che aderisce si impegna a dichiarare per tre anni il reddito d'impresa o di lavoro autonomo in misura almeno uguale a quello che risulta dalla proposta a fronte di benefici che operano su due distinti livelli:

- 1) quello della inibizione dei poteri di accertamento sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA. Oltre agli accertamenti di tipo analitico sono esclusi gli accertamenti di tipo analitico-induttivo¹⁹ e quelli induttivi²⁰. Ai fini Iva rimangono comunque applicabili, gli accertamenti analitici e quelli induttivi riconducibili alla circostanza che il contribuente non abbia tenuto o abbia sottratto all'ispezione i registri e le altre scritture contabili obbligatorie ovvero non abbia emesso fatture per una parte rilevante delle operazioni²¹;
- 2) quello di agevolazioni fiscali e contributive sulla parte di reddito eccedente quello pianificato (c.d. *extra-reddito*). Queste agevolazioni consistono:
 - a) in uno "sconto" di aliquota (riduzione di quattro punti percentuali sull'aliquota IRES o IRPEF superiore al 23%);
 - b) nella esenzione dall'obbligo di versare i contributi previdenziali (ossia non sono dovuti i contributi previdenziali inerenti l'extrareddito).

A seguito dell'invio della proposta, il contribuente potrà:

- accettarla, comunicando l'adesione entro 60 giorni dal ricevimento;
- dimostrare in sede di contraddittorio che gli elementi strutturali presi a base per l'elaborazione della proposta differiscono dalla realtà operativa in cui egli opera e quindi richiedere la formulazione di una nuova proposta;
- rifiutarla.

In caso di mancato rispetto della pianificazione fiscale concordata il contribuente riceverà un accertamento parziale sia ai fini delle imposte dirette che ai fini Iva. Tale disposizione si applica anche nell'ipotesi di mancato adeguamento agli studi di settore.

Occorre precisare che l'accordo lascia impregiudicata la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di porre in essere accessi, ispezioni, verifiche o di richiedere dati e notizie relativi alle attività del contribuente.

I benefici derivanti dall'adesione alla pianificazione fiscale concordata non operano al verificarsi di determinate circostanze ovvero, quando il reddito dichiarato differisce da quello effettivamente conseguito o se non sono adempiuti gli obblighi formali e sostanziali previsti

¹⁹ Art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/73; art 54, comma 2, del D.P.R. n. 633/72.

²⁰ Art. 39, comma 2, lettere a), c) e d-bis) del D.P.R. n. 600/73; art. 55, comma 2, n. 3, del D.P.R. n. 633/72.

²¹ Art. 54, comma 2, primo periodo, e comma 3, del D.P.R. n. 633/72; art. 55, comma 2, nn. 1 e 2, del DPR n. 633/72.

in materia di Iva. In questi casi, pertanto, non opera la limitazione dei poteri di accertamento, resta inibita solo la possibilità di accertamenti induttivi per inattendibilità della contabilità²².

Altresì l'inibizione dei poteri d'accertamento non opera a seguito della intervenuta constatazione di condotte penalmente rilevanti²³.

All'introduzione della pianificazione fiscale concordata è strettamente connessa **la modifica della disciplina degli studi di settore** di cui è prevista la revisione entro il termine massimo di quattro anni dalla data di entrata in vigore ovvero da quella dell'ultimo aggiornamento²⁴.

La pianificazione si basa sulle risultanze degli studi di settore e con la revisione di questi si vuole da una parte rendere la proposta più aderente alla realtà economica e dall'altra, poiché le modifiche tendono a potenziare l'efficacia degli accertamenti basati sugli studi di settore, indirettamente si mira a stimolare il contribuente ad aderirvi.

Le norme della finanziaria 2005 in materia di potenziamento degli studi di settore dispongono:

- 1) l'estensione dell'applicazione degli studi di settore anche nei confronti dei contribuenti in contabilità ordinaria per obbligo, con applicazione retroattiva al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004;
- 2) la previsione della possibilità di emettere accertamenti sulla base degli studi di settore nei confronti degli imprenditori e professionisti in contabilità ordinaria anche per opzione, quando emergono significative situazioni di incoerenza rispetto a non meglio precisati indici di natura economica, finanziaria o patrimoniali che saranno individuati con provvedimento del direttore delle Entrate sentito il parere delle categorie interessate;
- 3) la previsione dell'obbligo dell'invito al contraddittorio anche ai fini di un eventuale accertamento con adesione (DLgs n. 218 del 1997);
- 4) la possibilità per l'Ufficio delle Entrate di emettere, nel rispetto dei termini di decadenza, un secondo accertamento per la stessa annualità e per lo stesso tipo di reddito, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Qualora nel frattempo, fosse intervenuta una definizione mediante accertamento con adesione, l'Ufficio non sarà più obbligato al rispetto della soglia minima di accertabilità prevista

²² Art. 39, comma 2, lettera d), del D.P.R. n. 600/73 e art. 55, comma 2, n. 3, del D.P.R. n. 633/72.

²³ Si tratta di condotte che integrano le fattispecie di cui agli art. da 2 a 5, 8,10 e 11 del DLgs n. 74/2000.

²⁴ L'attività di revisione deve comunque essere programmata con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanare ogni anno entro il mese di febbraio e deve essere concertata con i rappresentanti delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali che fanno parte della Commissione degli esperti nominata con decreto del Ministro.

dal DLgs n. 218 del 1997²⁵. In sostanza l'accertamento sulla base degli studi di settore è diventato a tutti gli effetti un accertamento parziale poiché agli uffici delle Entrate non è precluso lo svolgimento di un'ulteriore attività di accertamento tanto ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA.

Il potenziamento dell'attività di contrasto all'evasione da parte dell'Amministrazione finanziaria per effetto delle disposizioni contenute nella finanziaria 2005, avviene anche con l'introduzione di nuove, **più incisive disposizioni in materia di accertamenti bancari**. È ampliato il numero dei soggetti ai quali l'Agenzia delle Entrate la Guardia di Finanza possono richiedere informazioni relative al contribuente nel corso di ispezioni, verifiche ed accertamenti. Oltre alle banche ed alle Poste, le richieste possono essere inoltrate a tutti gli operatori finanziari: intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio (OICVM), società di gestione del risparmio (SGR), società fiduciarie nazionali e straniere. Le richieste potranno riguardare "qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata" Pertanto, viene superata l'attuale interpretazione restrittiva della nozione di "conto" comprendente solo i rapporti relativi ad operazioni di movimentazione in entrata o in uscita soggette a registrazione (ad es. conti correnti di corrispondenza, libretti di deposito nominativi o al portatore, conti-titoli, conti relativi a gestioni patrimoniali). Per effetto della nuova disposizione non sono più escluse dall'ambito delle indagini operazioni quali la richiesta di assegni circolari allo sportello, la richiesta di bonifico senza addebito in conto e l'acquisto di certificati di deposito in contanti, tutte operazioni che possono essere effettuate con l'utilizzazione di denaro derivante da attività in nero (non contabilizzate). Al fine di velocizzare le procedure è stata introdotta la previsione per cui le richieste di indagini bancarie e le relative risposte, anche se negative, da parte degli intermediari finanziari dovranno essere effettuate esclusivamente in via telematica nel termine di trenta giorni dalla notifica (in luogo dei sessanta giorni precedentemente previsti, prorogabili fino a novanta). Questo termine potrà essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, dal comandante regionale. Le innovazioni introdotte hanno reso più incisivo lo strumento delle indagini bancarie ma occorre sottolineare come, per questo tipo di indagini, un'efficacia ancora maggiore può derivare dall'adozione delle disposizioni per la definitiva entrata a regime dell'Anagrafe dei conti e depositi prevista dalla legge n. 413/91, che

²⁵ L'art. 2, comma 4, del DLgs n. 218/97 non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice se entro il termine di decadenza sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore a 150 milioni delle vecchie lire.

consentirebbe agli organi preposti al controllo di acquisire immediatamente gli estremi dei conti e dei depositi detenuti dal contribuente presso gli intermediari finanziari che operano su tutto il territorio nazionale.

Conclusione

Il rapido *exursus* effettuato attraverso oltre trent'anni di storia ha evidenziato come l'attività di contrasto all'evasione ha attraversato varie fasi, da criteri ispirati a logiche repressive che hanno visto l'accentazione degli obblighi contabili e formali, l'inasprimento delle sanzioni, il ricorso generalizzato a metodi di accertamento induttivi basati su automatismi, a criteri ispirati alla logica della c.d. *tax compliance* fondata su istituti che mirano a semplificare gli adempimenti ed a stimolare l'adempimento spontaneo dell'obbligo tributario in una diversa ottica dei rapporti tra Fisco e contribuente.

Una vasta produzione normativa che tuttavia ha avuto risultati assai deludenti in considerazione del fatto che nel sistema sono continuati a permanere elevati livelli di evasione e che le pressanti esigenze di gettito sono state soddisfatte nel corso degli anni mediante il ricorso generalizzato al condono attraverso una serie di sanatorie che a partire dal 1973, hanno assicurato all'Erario una cifra enorme di oltre 50 miliardi di euro.

7. I risultati dell'attività di controllo

Nelle pagine che seguono si riportano i dati dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate riferiti :

- alle verifiche;
- ai controlli sostanziali;
- agli accessi brevi;
- ai controlli formali;
- alle riscossioni tramite ruolo conseguenti all'attività di controllo sostanziale;
- alle maggiori imposte definite, distintamente per accertamenti definiti per adesione, per acquiescenza o per conciliazione giudiziale negli anni 2000, 2001, 2002 e 2003.

Un grafico infine evidenzia l'andamento in diminuzione delle risorse umane dell'Agenzia delle Entrate dal 1996 al 2004.

Dall'analisi dei dati si rileva:

- 1) Una diminuzione delle verifiche del 66,9% dal 1996 al 2004 e del 27,4% dal 2002 al 2004.
- 2) I controlli sostanziali in materia di Iva, imposte dirette ed Irap hanno avuto un incremento del 16,50% nel 2002 rispetto al 2001 ed una diminuzione del 29,6% nel 2004 rispetto al 2002. Se consideriamo l'insieme dei controlli sostanziali, cioè quelli in materia di Iva, Irap, imposte dirette, registro e crediti d'imposta, nel quinquennio 2000 - 2004 si registra una diminuzione del 35,1%.

Si osserva, infine, che i controlli sostanziali consuntivati per il 2004 (515.429) sono superiori del 106,2% a quelli programmati (250.000).

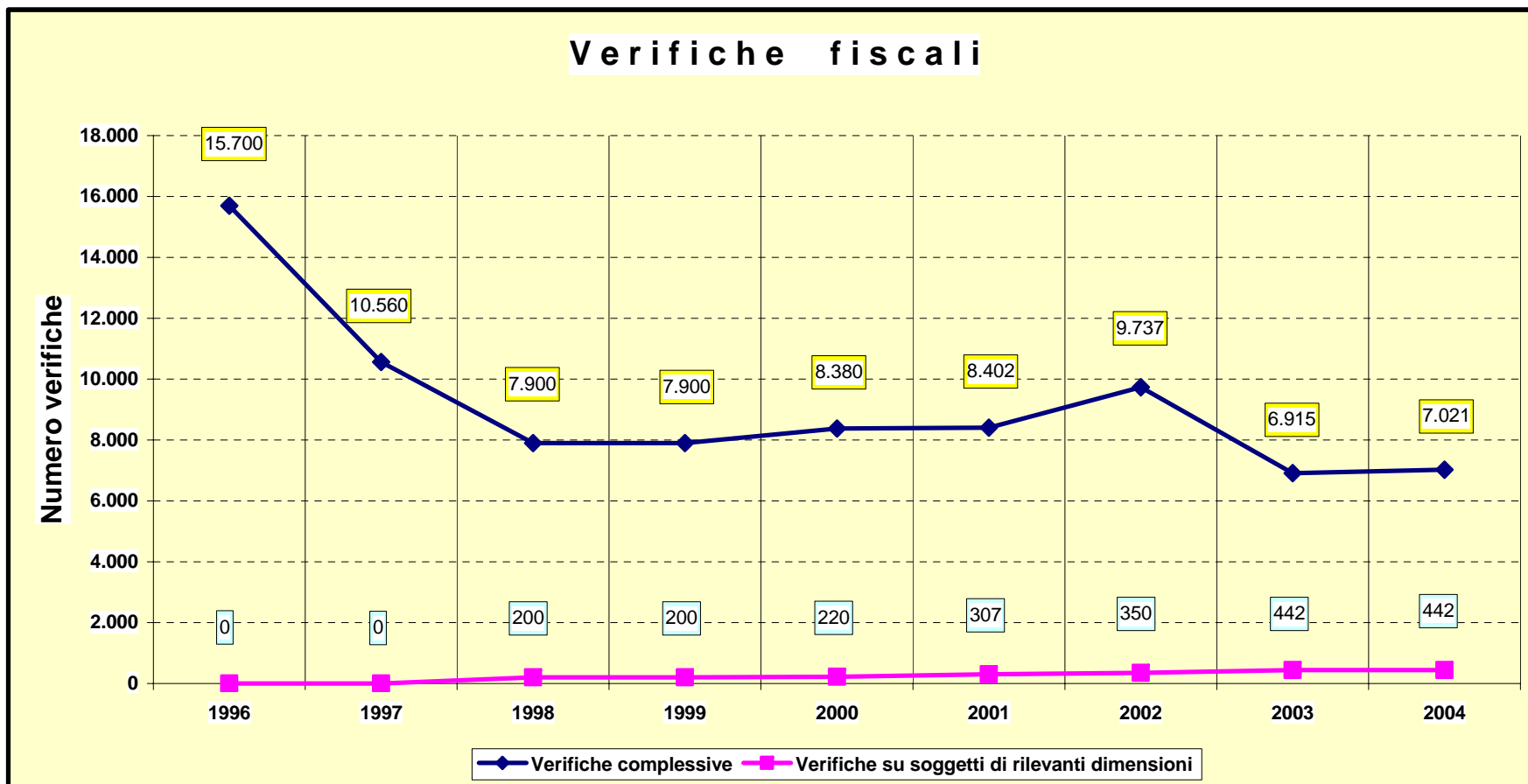
- 3) Gli accessi brevi nel 2004 hanno avuto un incremento del 78,6% rispetto al 2003.
- 4) La maggiore imposta accertata definita per acquiescenza, conciliazione giudiziale o adesione nel periodo dal 2000 al 2002 è diminuita del 27,4%; dal 2002 al 2003 la diminuzione è stata dell'86,9 %; dal 2003 al 2004 ha avuto un incremento del 54,8 %. La maggiore imposta media definita nel 2003 è stata di 1.381 euro e nel 2004 di 2.973 euro.
- 5) La riduzione delle risorse umane, che dal 1996 al 2004 hanno subito una riduzione di oltre il 18%.

Per quanto riguarda, in particolare, la riscossione, si evidenzia:

- a) La flessione subita dalle entrate tributarie connesse alla riscossione dei ruoli dal 2001 al 2004, pari al 64,6 % per le imposte dirette ed al 44,6 % per le imposte indirette. In particolare, le riscossioni relative alla maggiore imposta IRPEG accertata hanno fatto registrare, per lo stesso arco temporale, una flessione complessiva del 48,7 %.
- b) Negli anni 2000 e 2001 è stato riscosso circa l'1,8 % dei carichi affidati ai concessionari riguardanti le maggiori imposte accertate e le relative sanzioni. Nel 2002, anche per effetto del condono, detta percentuale, già scoraggiante, è precipitata allo 0,55 %.

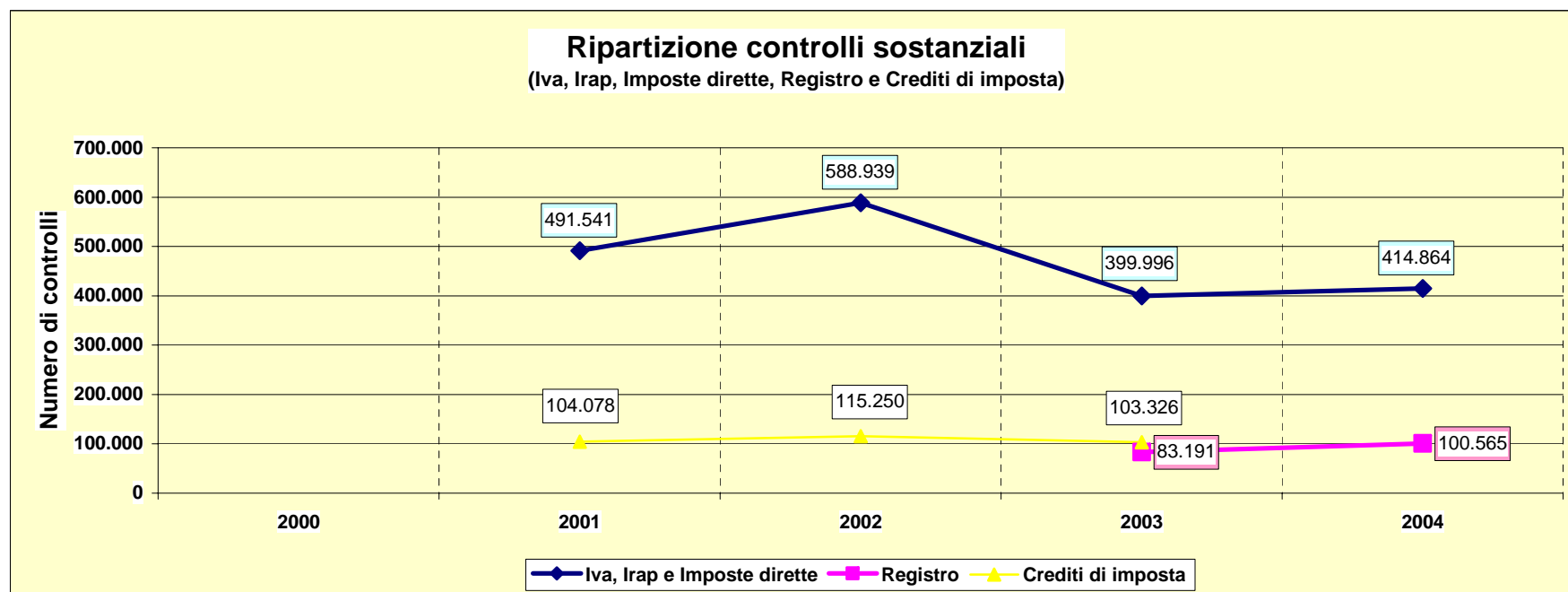
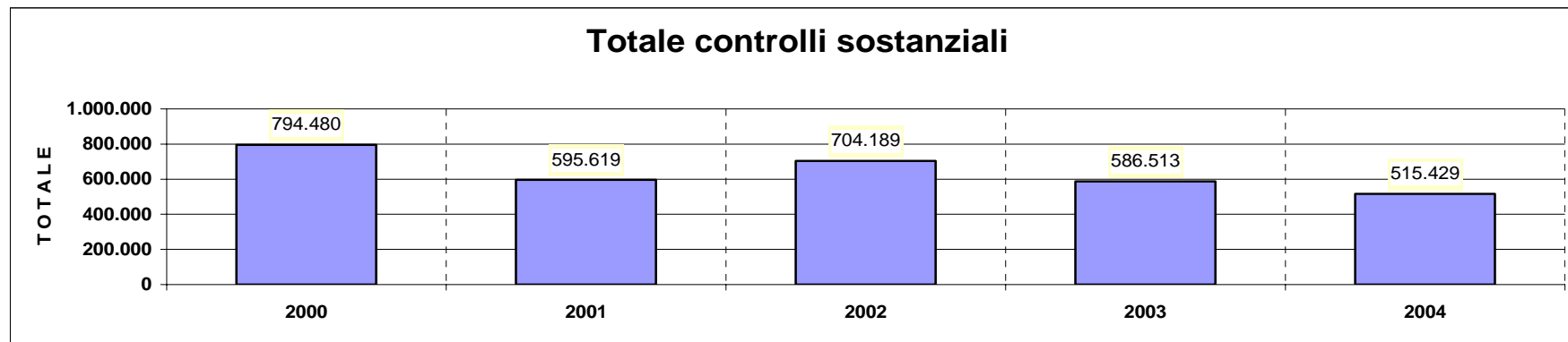
In sostanza, nel periodo 2000 - 2003 le somme riscosse tramite ruoli conseguenti alla lotta all'evasione sono servite appena a remunerare l'attività di riscossione dei concessionari. In altre parole, con l'attività di controllo lo Stato non ha ottenuto entrate specifiche.

Verifiche



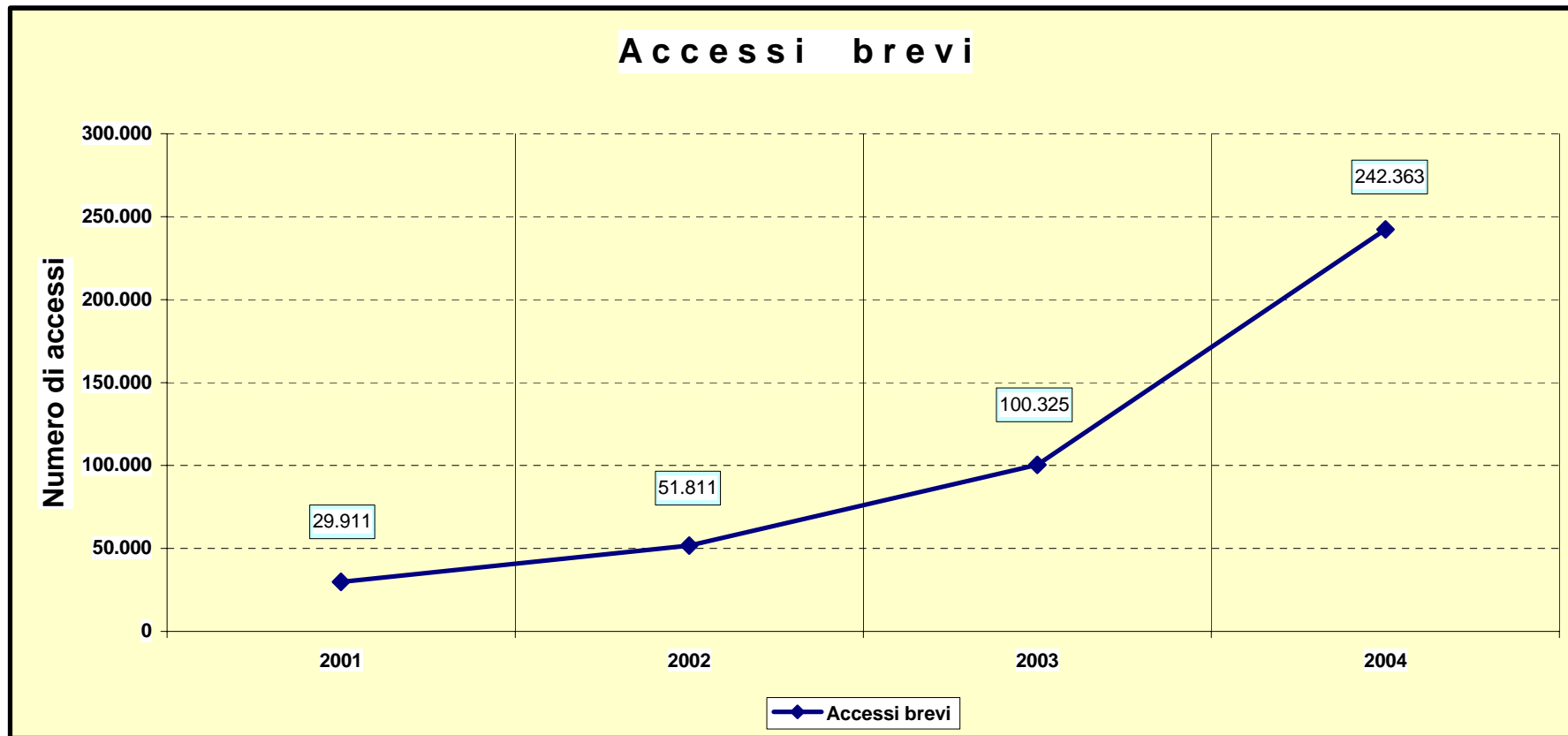
Elaborazione UIL su dati dell'Agencia delle Entrate

Controlli sostanziali



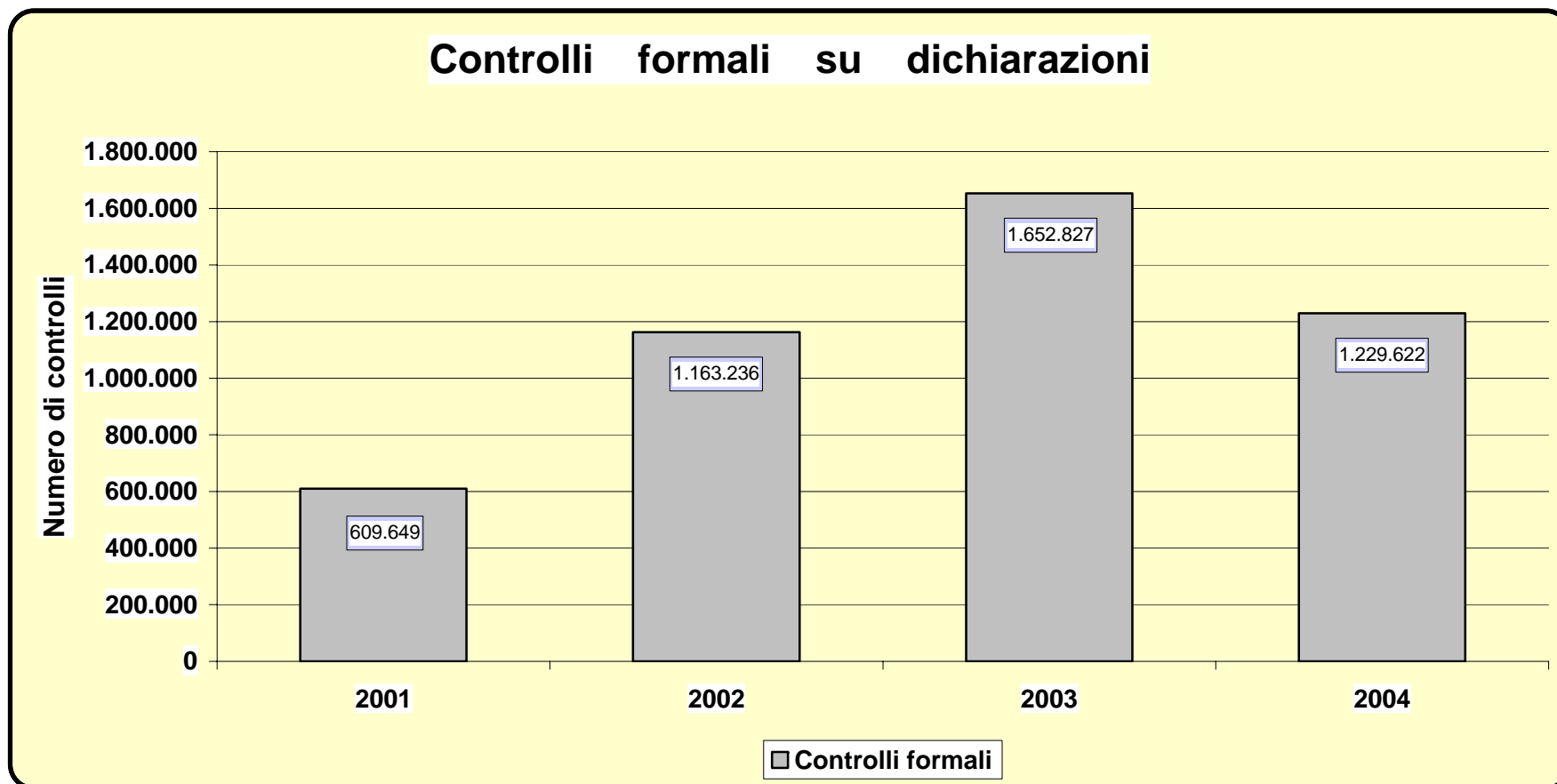
Elaborazione UIL su dati dell'Agencia delle Entrate

Accessi brevi



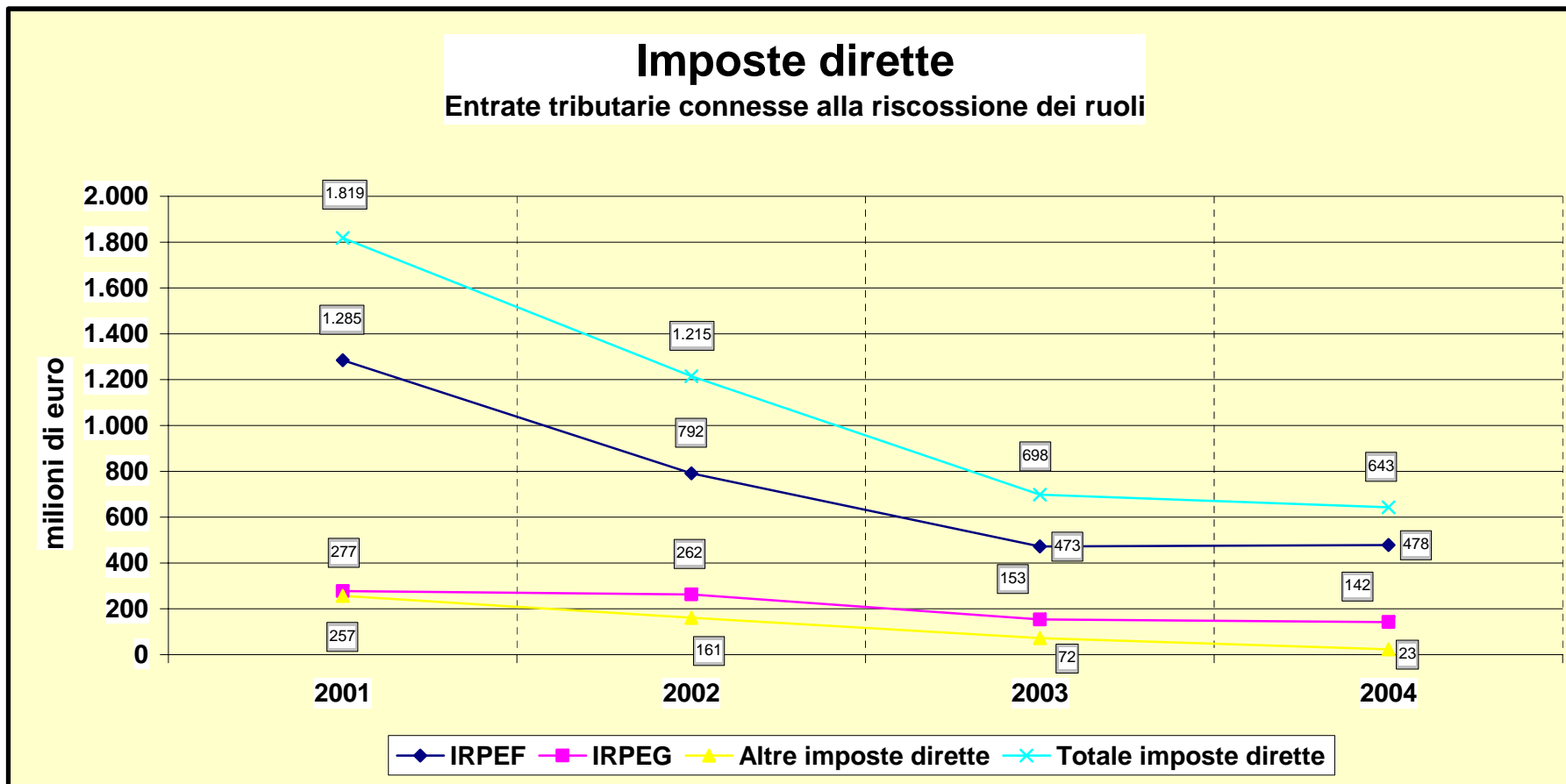
Elaborazione UIL su dati dell'Agenzia delle Entrate

Controlli formali

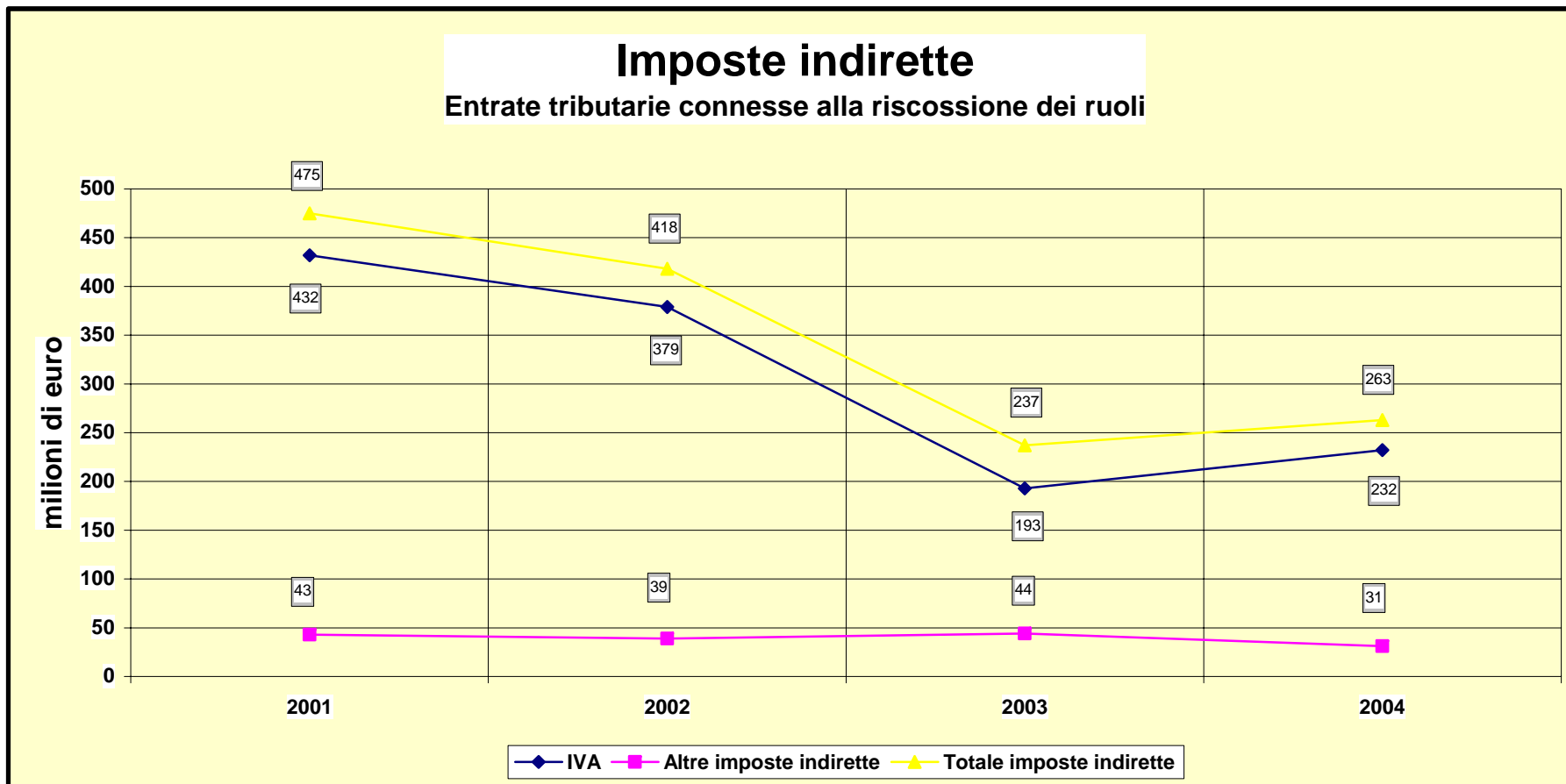


Elaborazione UIL su dati dell'Agencia delle Entrate

Riscossione ruoli



Elaborazione UIL su dati dell'Agencia delle Entrate



Elaborazione UIL su dati dell'Agenzia delle Entrate

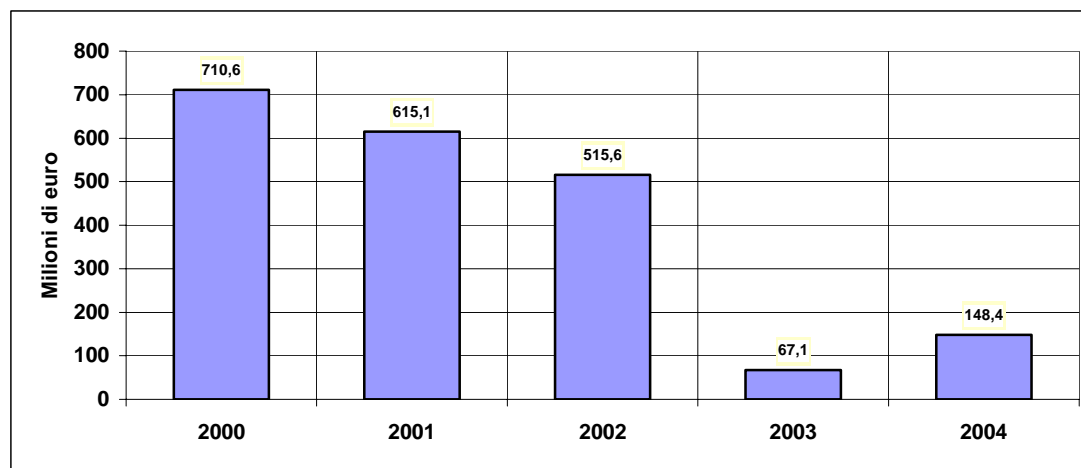
Maggiori imposte accertate definite

	2000	2001	2002	2003	2004
Accertamenti definiti per adesione	393,0	-	-	-	-
Accertamenti definiti per acquiescenza	161,6	-	-	-	-
Accertamenti definiti per conciliazione giudiziale	25,8	-	-	-	-
Accertamenti annullati per autotutela	130,1	-	-	-	-
TOTALE	710,6	615,1	515,6	67,1	148,4

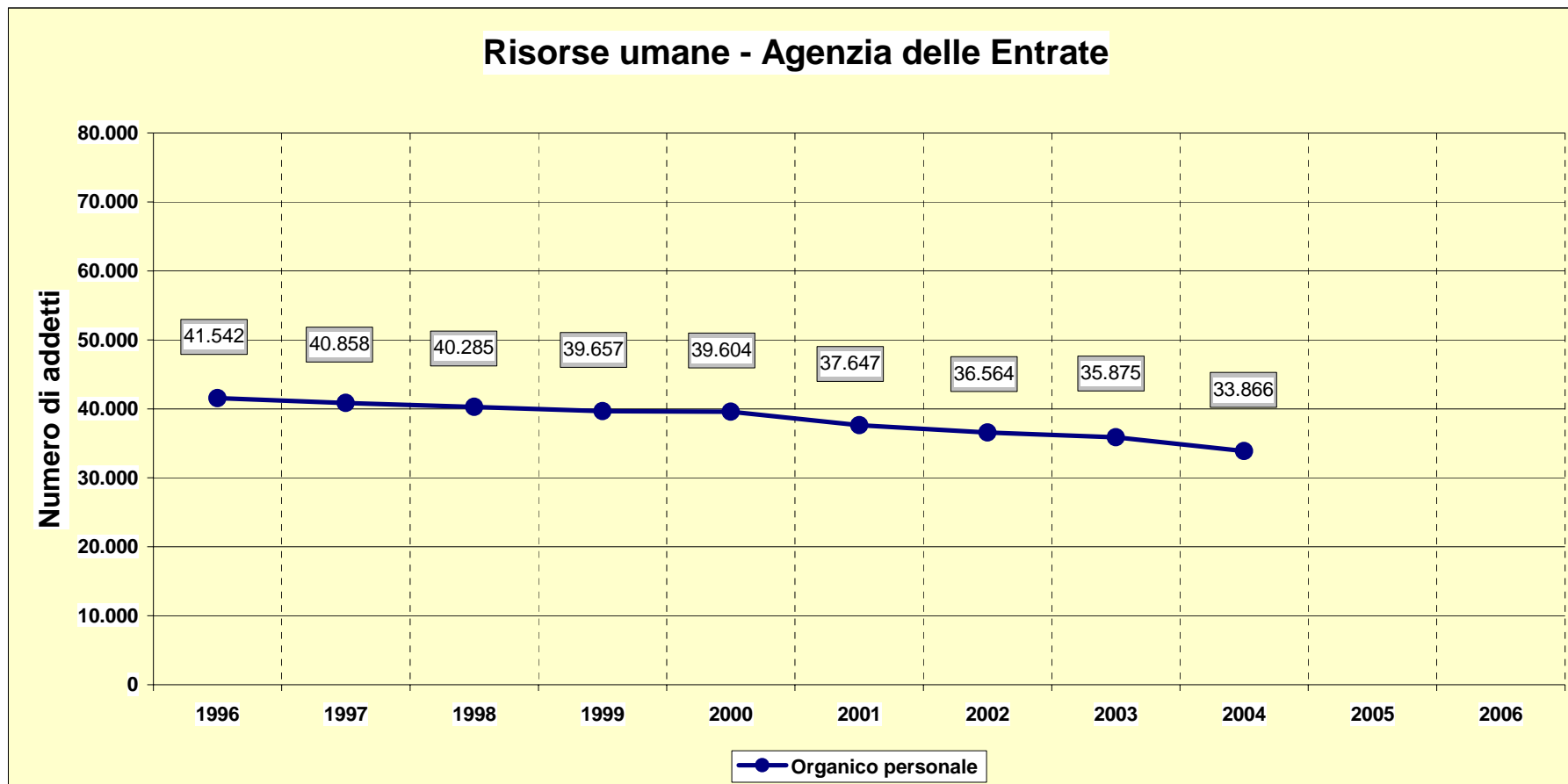
Dati tratti dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate

Importi convertiti in milioni di euro

Per l'anno 2003 l'Agenzia non ha pubblicato alcun dato



Risorse umane



Elaborazione UIL su dati dell'Agenzia delle Entrate

8. Considerazioni conclusive e proposte

Nelle pagine che precedono abbiamo analizzato le varie metodologie adottate nel corso degli anni per analizzare il fenomeno dell'evasione fiscale e quantificarne la dimensione. Abbiamo, inoltre, descritto l'evoluzione subita dal sistema dei controlli ed i risultati complessivamente conseguiti.

Il quadro emerso dall'analisi fornisce alcune indicazioni di ordine generale:

- il fenomeno dell'illegalità fiscale è in continua progressiva espansione;
- la politica dei controlli nel corso degli anni ha individuato molteplici strumenti di contrasto all'evasione, che non sembrano però aver dato una soluzione accettabile al problema;
- i risultati più significativi sotto il profilo del gettito sono stati ottenuti attraverso i condoni, che hanno avuto ricadute anche sul versante dei controlli;
- le dimensioni raggiunte dall'evasione ed il trend di recupero dimostrano che anche un auspicabile maggior impegno delle strutture civili e militari ben difficilmente potrà rappresentare un deterrente per un rientro significativo dall'illegalità fiscale.

In definitiva, nell'attuale contesto riporre aspettative "a breve" su entrate da recupero di evasione sensibilmente superiori a quelle degli ultimi anni pare irrealistico.

Ciò non significa rassegnarsi a ritenere l'evasione come un fatto ineluttabile, una illegalità con la quale convivere.

Al contrario, proprio partendo da questa realtà, occorre ricercare modalità di contrasto concrete ed efficaci, rifuggendo dalla tentazione di ricorrere ad enunciazioni tanto "spettacolari" quanto inutili, che non hanno mai dato alcun risultato, né tantomeno illudersi che l'evasione possa essere contrastata solo attraverso la via legislativa, trascurando la struttura amministrativa come è stato fatto in passato.

Oggi, con l'istituzione delle Agenzie fiscali dotate di ampia autonomia, si sono poste le condizioni per una maggiore efficienza, che richiede, però, una coerenza che non si intravede, se solo consideriamo la diminuzione delle risorse umane dal 1996 al 2004, pari ad oltre il 18%.

La strategia di un graduale rientro dall'evasione implica che nel Paese si crei, anzitutto, il "clima" che, cioè, si prenda coscienza che il pagamento delle imposte non può più

rappresentare un obbligo "facoltativo" dal quale ci si può sottrarre senza gravi danni e con una certa facilità.

I ricorrenti condoni da un lato, la blanda azione di contrasto all'evasione dall'altro, rappresentano due modalità di "tolleranza" dell'evasione.

Il dovere fiscale deve essere profondamente sentito dalla collettività, altrimenti non c'è apparato repressivo in grado di contrapporre una efficace attività di deterrenza all'illegalità fiscale.

Il furto è un reato ritenuto riprovevole dalla società: prendere due mele al supermercato senza "passare alla cassa" può comportare l'arresto ed un processo penale con relativa condanna. Non pagare le imposte per milioni di euro, male che vada, può comportare qualche sanzione amministrativa, peraltro fortemente ridotta dai ricorrenti condoni.

Eppure, è di tutta evidenza che la sottrazione di qualche milione di euro arreca alla collettività danni concreti ben più gravi del furto delle due mele, poiché equivale a minori risorse disponibili per i servizi sociali, per la sanità, per l'istruzione dei nostri figli. Senza considerare la concorrenza sleale che un contribuente infedele fa a tutti i componenti della sua categoria che, invece, si comportano in modo fiscalmente corretto.

Ma il furto della cosa privata colpisce la collettività, che da esso si sente in qualche modo minacciata, mentre il furto della cosa pubblica viene tollerato e, talvolta, percepito come una furbizia!

Da qui, dunque, bisogna partire, dalla riscoperta del valore della legalità fiscale!

E' necessario porre fine ai tanti atteggiamenti di comprensione e di tolleranza: si è spesso sentito dire che molte imprese, se avessero pagato tutte le imposte, avrebbero chiuso poiché non sarebbero state più competitive.

Le imposte sulle società sono state diminuite nel corso degli anni dal 52% al 33%, ma purtroppo le imprese chiudono ancora e sono in grave difficoltà proprio perché non sono competitive! Evidentemente le difficoltà del nostro sistema imprenditoriale vanno cercate soprattutto altrove.

Sul "dovere fiscale" bisogna, dunque, cominciare a creare nel Paese un clima da "tolleranza zero", analogamente a quanto è stato recentemente fatto con il divieto sul fumo. Un clima che si può realizzare con l'apporto di tutti, a partire dalle istituzioni che debbono inviare messaggi precisi e, soprattutto, adottare comportamenti coerenti.

Le proposte

Un piano di recupero dell'evasione con obiettivi "possibili" e non velleitari deve prevedere misure per aumentare l'attuale livello di deterrenza e ciò può essere ottenuto, sul piano operativo, attraverso una pianificazione dei controlli più "aggressiva", concentrando su tale missione quante più risorse possibili, le quali, viceversa, in questi anni sono state impegnate per lo più in adempimenti connessi ai condoni.

In questa direzione sembra muoversi l'Agenzia delle Entrate.

Oltre a ciò occorrono interventi per l'ampliamento delle basi imponibili, il coinvolgimento degli enti territoriali nelle attività di controllo, la semplificazione e trasparenza delle procedure di controllo.

A tale fine, si ipotizzano le misure che seguono.

A) Ampliamento delle basi imponibili attraverso il rafforzamento del contrasto di interessi

Il contrasto di interessi, con il quale sostanzialmente si riconoscono benefici fiscali connessi al pagamento fiscalmente documentato di una prestazione, è già presente nel nostro ordinamento. Si pensi, ad esempio, alle spese per prestazioni sanitarie, per l'istruzione, per le ristrutturazioni edilizie, per le collaboratrici domestiche e, da ultimo, per l'assistenza alle persone anziane ("badanti").

Si propone, quindi, di ampliarne la portata a partire da quei settori nei quali gli studi citati ci dicono che l'evasione è maggiore, come quello, ad esempio, dei servizi alla persona ed alla famiglia.

La richiesta della documentazione fiscale da parte di chi riceve la prestazione deve essere percepita non come una mera facoltà ma come un dovere, che va rafforzato ed alimentato dal riconoscimento di un beneficio, cioè di un "bonus" da far valere in sede di dichiarazione dei redditi o, in mancanza di tale obbligo, con altre modalità.

I costi fiscali connessi dalla previsione di nuove fattispecie di "deducibilità" verrebbero compensati sia dall'ampliamento delle basi imponibili relative all'Irpef che di quelle relative all'Irap, con vantaggi anche per le Regioni.

Nell'individuazione delle singole fattispecie deducibili occorre valutare il livello di rischio per evitare che il beneficio fiscale si trasformi in un nuovo veicolo di evasione. Ma l'affinamento

degli strumenti di controllo a seguito dei progressi realizzati in campo informatico dovrebbe consentire di intraprendere il percorso indicato, pur con la dovuta gradualità e cautela.

Il contrasto di interessi avrebbe una ricaduta sul versante dell'economia sommersa, poiché gli incentivi fiscali spingerebbero il cittadino a rivolgersi a lavoratori autonomi od a professionisti "regolari", in grado cioè di rilasciare documentazione fiscale e, quindi, in regola con il fisco, od a spingerli verso la regolarizzazione.

Un impegno serio delle associazioni di categoria dovrebbe contribuire ad evitare, o comunque a contenere, il prevedibile fenomeno dell'aumento dei prezzi, che inciderebbe sulle fasce di popolazione più deboli.

L'obiettivo, in definitiva, è riuscire ad incidere su quella situazione perversa in base alla quale si ritiene che chiudere un occhio sul rilascio del documento fiscale comporti un risparmio per chi fruisce delle prestazioni. Bisogna, invece, far percepire esattamente il contrario, e cioè che la violazione fiscale opera prevalentemente o solo a vantaggio di chi effettua la prestazione e non di chi la riceve.

B) Partecipazione dei Comuni all'attività di controllo

Gli enti locali possono rappresentare una preziosa risorsa nell'attività di controllo fiscale per la conoscenza capillare del territorio e per le strutture di cui dispongono. Il loro coinvolgimento va fatto, però, con gradualità e tenendo conto della qualità e quantità delle risorse sono in grado di mettere in campo.

In una prima fase si potrebbe prevedere:

- 1) *L'attribuzione dei poteri di constatazione, accertamento e riscossione delle violazioni in materia di scontrini e ricevute fiscali*

Si potrebbe attribuire ai Comuni i poteri di contestare, verbalizzare, iscrivere a ruolo ed incamerare le sanzioni connesse alla violazione dell'obbligo di emissione delle ricevute e degli scontrini fiscali, oltre al potere di sospensione o revoca delle autorizzazioni in caso di violazioni ripetute.

Non si vede perché il vigile urbano, che oggi può contestare la violazione alle norme del codice della strada, in futuro non possa contestare la mancata emissione di una ricevuta o scontrino fiscale da parte di un parrucchiere, di un carrozziere e via dicendo.

Andrebbe pure attribuita alla esclusiva competenza dei Comuni il potere di sospensione o revoca delle autorizzazioni e delle licenze, oggi previsto in caso di recidiva nelle violazioni.

Da oltre 20 anni vige l'obbligo dell'emissione degli scontrini e delle ricevute fiscali ed è prevista la sospensione delle licenze o autorizzazioni in caso di recidiva, ebbene questa norma si è rivelata pressoché inapplicabile: avete mai visto esercizi commerciali chiusi per queste violazioni?

2) *L'attribuzione del potere di valutazione degli immobili*

La valutazione degli immobili, per la determinazione della base imponibile ai fini del calcolo delle imposte dovute in caso di compravendita, è, come noto, affidata ad un meccanismo automatico su base catastale ancorché rivalutata.

Il meccanismo per sua natura è caratterizzato da elementi di rigidità che non consentono di adeguare i valori di mercato a quelli fiscali; questa forbice si è ulteriormente ampliata a causa dell'impennata dei prezzi sugli immobili negli ultimi anni. La situazione ha finito per determinare un doppio binario: quello del prezzo indicato nell'atto di compravendita (il 40% degli atti notarili di compravendita di immobili viene regolato in contanti) e quello del prezzo vero indicato nel compromesso, mediamente superiore del 30-40%.

In tal modo si può arrivare al paradosso che, contemporaneamente, si pagano minori imposte e si ottengono benefici fiscali: il contribuente da un lato dichiara in atto la rendita catastale rivalutata, dall'altro può portare in detrazione gli interessi sul mutuo erogatogli sulla base del valore commerciale dell'immobile nettamente superiore a quello catastale.

L'unico a rimetterci è lo Stato, che incamera l'imposta di registro, catastale ed ipotecaria, l'Iva e le imposte dirette in misura inferiore a quella dovuta. Analogo danno si verifica per i Comuni e per le Regioni, per le addizionali Irpef e per l'Irap.

Tra gli interventi correttivi, in coerenza con il passaggio del Catasto ai Comuni e con la revisione degli estimi catastali prevista dal 1989 e non ancora attuata, si può ipotizzare di attribuire ai Comuni la valutazione della congruità del valore dichiarato negli atti di alienazione degli immobili, come ad esempio quelli relativi ai fabbricati ed alle aree edificabili, attribuendo ai medesimi una percentuale delle maggiori imposte riscosse.

Questo intervento potrebbe contribuire al recupero di base imponibile, soprattutto di quella delle imprese di costruzione, sia per l'interesse che i Comuni hanno ad incrementare le proprie entrate, sia perché l'attività di valutazione sarebbe più proficuamente esercitata dall'ente locale, sulla scorta dei valori dal medesimo aggiornati ed indicati all'osservatorio immobiliare e della conoscenza diretta e capillare del territorio.

C) Semplificazione e razionalizzazione delle procedure di accertamento Ici

In materia di Ici non è previsto l'obbligo della comunicazione di irregolarità prima della notifica dell'avviso di liquidazione o di accertamento, analogamente a quanto stabilito per la liquidazione della dichiarazione dei redditi.

Può capitare, quindi, che al contribuente venga notificato un avviso di liquidazione o di accertamento avverso il quale può esperire ricorso alla Commissione tributaria oppure recarsi presso gli Uffici comunali preposti per fornire la prova documentale della regolarità della dichiarazione e/o dei versamenti effettuati.

Altra strada che può seguire è quella di non dar seguito all'avviso di liquidazione o di accertamento e di vedersi iscritte a ruolo le imposte da pagare con le eventuali procedure esecutive in caso di mancato pagamento.

Il contribuente che sceglie di far valere le proprie ragioni con gli Uffici comunali si sottopone ad un percorso faticoso e che può non offrire le necessarie garanzie.

Anzitutto deve recarsi presso gli Uffici comunali e rassegnarsi, specie nei grandi centri, a file estenuanti, per poi magari sentirsi chiedere documenti che potevano già essere in possesso dell'Amministrazione comunale, qualora fosse stata dotata di un collegamento efficiente e puntuale con il sistema informativo delle Agenzie del Territorio e delle Entrate.

Spesso il primo incontro non è esaustivo, poiché il contribuente non conosce esattamente quali documenti l'Amministrazione potrà richiedere, e spesso è costretto a fare una seconda fila a distanza di qualche giorno.

Nei Comuni che non gestiscono direttamente l'Ici, in quanto hanno dato in gestione a terzi tale adempimento, si verifica che, anche se al contribuente viene riconosciuta la legittimità del proprio operato, l'atto di accertamento non può essere annullato poiché tale potere è in capo solo al Comune.

Il contribuente si dovrà, quindi, accontentare di una assicurazione "formale" ed aspettare anche molti mesi per ricevere la comunicazione dell'avvenuto annullamento da parte del funzionario del Comune a ciò preposto e ciò abbondantemente dopo il periodo temporale previsto per proporre ricorso.

Siamo, quindi, di fronte ad una procedura non pare del tutto ispirata ai principi di trasparenza e di correttezza, recepiti nel nostro ordinamento dallo "Statuto dei diritti del contribuente" (legge n. 212/2000).

Una situazione che può essere superata prevedendo in modo esplicito che i contenuti del citato Statuto si applichino anche per i controlli dell'imposta comunale sugli immobili; si

introdurrebbero, in tal modo, nella relativa procedura di liquidazione e di accertamento tutte quelle garanzie previste per le dichiarazioni Irpef dall'art. 36-bis del DPR n. 600/1973.

D) Riordino del sistema dei controlli IRAP

A distanza di oltre sette anni dalla istituzione dell'Irap appare di tutta evidenza il fallimento di uno dei suoi pilastri costitutivi, quello cioè relativo alla partecipazione dei Comuni e delle Regioni all'attività di accertamento.

Fallimento, anzitutto, delle Commissioni paritetiche, delle quali oggi neanche ci si ricorda più. Queste commissioni, nella migliore delle ipotesi, si sono limitate a formulare in qualche realtà dei suggerimenti dei quali poco o nulla si è potuto tenere conto.

La mancata attuazione dei previsti collegamenti delle Regioni con il sistema informativo dell'Anagrafe tributaria ha pesato molto sulle possibilità di svolgere analisi del tessuto economico più esposto a fenomeni di evasione, anche se non sono mancati contributi significativi, come quello della regione Toscana.

Non è questa la sede per approfondire le cause e le eventuali responsabilità di questa situazione e ci limitiamo a prendere atto che a tutt'oggi:

- larga parte delle Regioni, non avendo esercitato la facoltà di legiferare per assumere in proprio la gestione dell'Irap, sono assoggettate alla disciplina transitoria in base alla quale i controlli vengono effettuati autonomamente dall'Agenzia delle Entrate con un pagamento a forfait di pochi euro in relazione al numero dei contribuenti;
- le Regioni che hanno legiferato per assumere in proprio la titolarità della gestione dei controlli, successivamente affidata all'Agenzia delle Entrate attraverso una apposita convenzione che prevede anche l'accesso all'Anagrafe tributaria, hanno la possibilità di richiedere accertamenti suppletivi rispetto a quelli ordinari programmati dall'Agenzia delle Entrate.

Si osserva che il vigente sistema convenzionale sconta e risente dei limiti della potenzialità dell'Agenzia delle Entrate, le cui risorse umane sono diminuite di oltre il 18% dal 1996 al 2004 ed i cui obiettivi vengono assegnati dal Ministro in relazione alle linee di politica fiscale che il Governo si propone di perseguire. E' evidente, infatti, che gli obiettivi potranno avere ricadute non desiderabili nelle convenzioni che l'Agenzia stipula con le Regioni, in quanto non in sintonia con quelle che sono le esigenze e le realtà locali.

Lo strumento, inoltre, delle convenzioni, se da un lato migliora la situazione attuale, dall'altro determina una differenziazione sul piano della gestione dei controlli tra Regioni convenzionate e non.

Criticità che potrebbero essere superate modificando l'attuale regime, che pone, in qualche modo, in posizione subalterna le Regioni, attribuendo alle medesime un ruolo protagonista nella lotta all'evasione fiscale in materia di Irap.

Per questa via nessuna realtà regionale potrà sfuggire alle eventuali responsabilità conseguenti a modalità di contrasto all'evasione specifica che si rivelassero inefficaci.