

essere, nel frattempo, in parte o impugnati o archiviati, ovvero definiti con una delle modalità previste (autotutela, adesione, acquiescenza, contenzioso).

I risultati dell'attività di controllo vanno, pertanto, esaminati utilizzando altri dati statistici, meno condizionati dalla connaturata instabilità delle tipologie che concorrono a formarli. Per l'anno 1999 i dati sui controlli eseguiti sono stati, infatti, forniti dal Ministero delle finanze anche in termini di raffronto con quelli previsti, nonché per fasce di maggior imponibile e di maggior imposta accertati. A tal proposito va, però, rilevato che ci troviamo di fronte a numeri apparentemente diversi l'uno dall'altro: i controlli sostanziali vengono, infatti, indicati in 253.141 (cui vanno aggiunte 3.073 verifiche mirate per II.DD. e IVA e 2.727 per le sole II.DD.), rispetto ai 206.326 di quelli riportati nell'articolazione per fasce, rispettivamente, di maggior imponibile e di maggior imposta accertati. La differenza è dovuta alla circostanza che in quest'ultimo caso non si tiene ovviamente conto dei controlli negativi.

Una prima constatazione riguarda il raffronto fra obiettivi e risultati (All. 13): la capacità operativa utilizzata per i controlli sostanziali ha superato del 34,4% quella programmata. Addirittura maggiore (+40,1%) è lo scostamento del numero dei controlli eseguiti rispetto a quelli previsti, pur se con notevoli differenze a livello regionale: risultati superiori alla media - ed anche di molto come nel caso di Trentino, Alto Adige, Valle d'Aosta, Lombardia ed Emilia Romagna - per gli uffici di tutte le regioni del Nord, con l'eccezione della Liguria (con uno scostamento positivo del 14,2%, superiore solo al +1,1% del Molise ed al +13,8% del Lazio). Significativamente al di sotto della media si collocano, invece, oltre al Molise, al Lazio ed alla Liguria, anche la Sardegna (+14,8%), la Toscana (+21,7%) e la Calabria (+23,9%).

Il quadro delle differenze regionali tuttavia muta se si guarda alla produttività della maggiore capacità operativa impiegata, espressa dal rapporto fra maggiori controlli eseguiti e maggiore capacità operativa utilizzata: il rapporto risulta, infatti, minimo per il Molise (0,21), il Lazio (0,28) e la Liguria (0,31). Inferiore all'unità anche il rapporto per la Sardegna (0,60), il Veneto (0,62), l'Abruzzo (0,73), il Friuli Venezia Giulia (0,76) e il Piemonte (0,97). Perplexità in ordine all'effettiva significatività di questo indicatore suscitano, peraltro, i rapporti particolarmente elevati che si registrano per la Campania (59) e per la Calabria (11,95), stando, evidentemente, anche ad indicare che potrebbero essere stati programmati tempi standard per controllo da eseguire molto maggiori di quelli effettivamente richiesti.

Quanto meno in termini di impiego di capacità operativa, ai controlli sostanziali vanno aggiunti, come si è detto, le verifiche mirate (All. 14), che poi danno anch'esse luogo a corrispondenti controlli sostanziali. Nel 1999 sono state, come si è detto, 3.073, per le verifiche congiunte II.DD. e IVA (l'1% in meno delle 3.174 previste), con un utilizzo di capacità operativa del +20,4% rispetto a quella programmata. Per le sole II.DD. sono state 2.727 (il -16% delle 3.109 previste), con un minor utilizzo di capacità operativa del 3,9%. Operando anche qui un raffronto della produttività della maggiore capacità operativa impiegata per regione, per quanto riguarda le verifiche mirate congiunte, la peggiore *performance* la fanno registrare gli uffici di Toscana, Lazio e Calabria, la migliore gli uffici del Molise, dell'Emilia Romagna, del Piemonte e dell'Umbria. Relativamente alle verifiche mirate per le sole II.DD., i risultati peggiori si registrano per gli uffici di Friuli Venezia Giulia, Abruzzo, Sardegna, Puglia e Liguria. Positivo il rapporto, anche se comunque inferiore a uno, solo per Sicilia (0,90), Emilia Romagna (0,13) e Valle d'Aosta (0,04).

Un ultimo commento riguarda le verifiche nei confronti dei soggetti di rilevanti dimensioni (All. 15), eseguite in numero leggermente superiore a quello programmato (206 in luogo di 198, +4%). Scostamenti positivi si registrano soprattutto per il Veneto (17 in luogo di 13), per il Piemonte (18 in luogo di 15), per la Toscana (17 invece di 15) e per la Sicilia (21 invece di 19). In numero minore al programmato in Abruzzo (3 su 6), in Basilicata (1 su 2) e nelle Marche (5 su 6). In Alto Adige non è stato effettuato l'unico controllo programmato.

Le conclusioni suggerite da questa analisi sono sostanzialmente tre:

- 1) un numero di controlli eseguiti significativamente maggiore di quello previsto (+40,1%), con un rapporto superiore a uno (1,17) del maggior numero di controlli rispetto al maggior utilizzo di capacità operativa, che rappresenta, peraltro, anch'esso la testimonianza di una priorità più elevata attribuita all'attività di controllo;
- 2) una certa difficoltà a conseguire gli obiettivi programmati in termini di verifiche mirate, soprattutto per quanto riguarda le sole imposte dirette;
- 3) le rilevanti differenze tra gli uffici delle diverse regioni, con l'evidenziazione di casi che si segnalano per gli indicatori sistematicamente negativi (come avviene, in particolare, per gli uffici del Lazio).

Altre considerazioni sono suggerite dai dati riguardanti la distribuzione degli accertamenti per classi di maggior imposta accertata. Sulla scorta di tali dati (All. 9), va anzitutto rilevato che, con riferimento all'ultimo triennio, il 1999 fa registrare un massimo per quanto riguarda il numero (206.326, rispetto ai 161.910 del 1997 e ai 125.487 del 1998) ed un recupero rispetto al 1998 (11.208 rispetto a 9.461 mld), pur notevolmente al di sotto del 1997 (14.885 mld), per quanto riguarda l'importo della maggiore imposta complessivamente accertata. E' continuato, invece, a diminuire l'importo della maggiore imposta media per controllo eseguito, pari nel 1999 a 54.323 milioni, rispetto ai 75.392 milioni del 1998 e i 91.936 milioni del 1997. La distribuzione per classi d'importo conferma, sia pure con una flessione rispetto agli anni precedenti, l'assoluta prevalenza degli accertamenti superiori ai 100 milioni, che incidono per l'86,8% sul totale della maggiore imposta complessivamente accertata, pur rappresentando i relativi controlli solo l'11,6% del numero totale. I rapporti analoghi erano stati, rispettivamente, pari a 91,8% e 11,9% per il 1997 ed a 88,9% e 13,2% per il 1998.

Prima ancora di prestarsi ad un'analisi relativa al fenomeno della concentrazione degli importi accertati su un numero limitato di controlli, i dati forniti sulla distribuzione degli accertamenti II.DD. per maggior imponibile accertato consentono anzitutto di formulare una serie di considerazioni attinenti ai profili più generali dell'attività di controllo. In primo luogo, si può osservare che la distribuzione per fonti d'innescio (All. 5) vede prevalere l'iniziativa come numero di controlli (74,7%), ma i verbali come maggior imponibile accertato (62,3%). La fonte "liste" incide per il 3,6% come numero di controlli e per il 2% come maggior imponibile accertato. Differenziando per imposta, i verbali prevalgono per l'IRPEG per quanto riguarda sia l'importo accertato (73,9%), sia il numero dei controlli eseguiti (48,1%). Per l'IRPEF prevale, invece, la fonte "iniziativa", con il 64,6% relativamente al maggior imponibile e l'81,2% al numero di controlli. Nel caso dell'ILOR, l'incidenza più elevata come numero di controlli è della fonte "iniziativa" (46,7%), mentre la quota più elevata di maggior imponibile accertato si riferisce alla fonte "verbali" (69,7%). Si potrebbe, pertanto, rilevare una congruenza fra fonte d'innescio privilegiata e risultati conseguiti nel caso di IRPEF e IRPEG ed un'incongruenza, invece, nel caso dell'ILOR. A tal proposito, va tuttavia tenuto presente che l'accertamento dell'ILOR raramente viene autonomamente programmato ed eseguito, risultando, piuttosto, in qualche modo complementare all'accertamento di uno degli altri due tributi.

I dati sulla distribuzione degli accertamenti II.DD. per classi di maggior imponibile accertato, per categorie di inneschi e per tributo confermano la concentrazione sui maggiori importi a fronte di un limitato numero di controlli. La concentrazione risulta, ovviamente, massima per l'IRPEG, per la quale, nell'insieme, l'87% del maggior imponibile accertato è dovuto al 9,4% degli accertamenti superiori al miliardo; il 68,7% del maggior imponibile è associato al 2,3% degli accertamenti superiori ai 5 mld. Sempre per l'IRPEG, la media degli accertamenti superiori al miliardo è di oltre 15 mld, rispetto ai 3,7 di ILOR e IRPEF. Più in particolare, per l'IRPEF l'incidenza degli accertamenti superiori al miliardo è pari al 41,6% del maggior imponibile accertato, ma con appena lo 0,5% dei controlli. Per l'ILOR - sempre per gli

accertamenti superiori al miliardo - siamo al 56% per il maggior imponibile accertato ed all'1,5% per il numero dei controlli che l'hanno generato.

Con riguardo alle fonti d'innescò, la maggior concentrazione in termini di importi la si riscontra per la fonte verbali per tutte e tre le imposte: l'incidenza sul totale dell'importo degli accertamenti superiori al miliardo è per questa fonte d'innescò del 43,8% (con l'1% dei controlli) per quanto riguarda l'IRPEF, il 62,7% (con il 2,7% dei controlli) relativamente all'ILOR e l'89,7% (con il 12,8% dei controlli) per l'IRPEG. La minor concentrazione la si riscontra per la fonte d'innescò liste (14,4% con lo 0,2% dei controlli per l'IRPEF, 15,7% con lo 0,3% dei controlli per l'ILOR ed il 55,6% con il 2,9% dei controlli per l'IRPEG). In posizione intermedia la fonte d'innescò iniziativa, che per l'IRPEF fa, però, registrare una concentrazione sui maggiori importi (41,5% con lo 0,3% dei controlli) non distante da quella della fonte verbali.

3.3.1.1.2 Controlli IVA.

Anche per quanto riguarda l'IVA si ripropone un problema di diversità dei dati a seconda che il *data base* riguardi i raffronti tra obiettivi e risultati ovvero l'evoluzione a partire dal 1994 dei controlli eseguiti, dei giorni uomo impiegati e della maggiore imposta accertata: nel primo caso i controlli eseguiti, definiti "sostanziali", sono indicati in 143.062 (oltre a 3.073 verifiche mirate miste II.DD. e IVA ed a 1.480 verifiche mirate per la sola IVA) (All. 13,14), nel secondo caso i controlli eseguiti vengono indicati in 85.643 (All. 11). In proposito l'Amministrazione ha informalmente chiarito che la differenza è dovuta all'esclusione, sia dei controlli con esito negativo, come per le imposte dirette, sia degli atti di irrogazione sanzioni.

Diversamente dalle imposte dirette, per le quali si è riscontrato un aumento sia della capacità operativa utilizzata che dei controlli sostanziali (All. 13) eseguiti rispetto a quelli previsti, per l'IVA al maggior impiego di giorni uomo (+13%) ha fatto riscontro un minor numero di controlli eseguiti rispetto a quelli previsti (-12,2%). Lo scompenso tuttavia si ridimensiona se si tiene conto - sulla base di chiarimenti informalmente forniti dall'Amministrazione - anche della capacità operativa impiegata per i controlli degli obblighi strumentali che non era stata considerata in sede di programmazione. Con questo correttivo, l'incremento di capacità operativa sarebbe, infatti, pari a +7% e non già a +13%.

Un'altra differenza dell'IVA rispetto alle imposte dirette è che, mentre per queste ultime il rapporto tra la variazione dei controlli eseguiti e quelli previsti e la variazione nell'utilizzo della capacità operativa prevista è superiore a uno (1,17), ad indicare un aumento della produttività media, per l'IVA lo stesso rapporto è addirittura negativo (-0,94), venendosi, così, ad evidenziare il paradosso che ad un incremento della capacità operativa dell'1% rispetto a quella programmata corrisponde un riduzione del numero dei controlli programmati dello 0,94%! Pur dovendosi ovviamente ipotizzare una minore produttività della capacità operativa impiegata nei controlli IVA, non si può, pertanto, fare a meno di interrogarsi sulla reale affidabilità di questi dati ai fini di valutazioni finalizzate al controllo sulla gestione.

Anche per l'IVA notevoli risultano le differenze tra gli uffici delle diverse Regioni e Province. L'utilizzo della capacità operativa è stato maggiore di quello programmato in 16 Regioni e Province su 21, con le differenze più elevate per Alto Adige (+59%), Piemonte (+42%), Valle d'Aosta (+37%), Toscana (+36%) e Lazio (+31%). Il minor utilizzo ha interessato soprattutto l'Umbria (-35%) e l'Abruzzo (-17%). Del -5% la differenza per il Trentino e del -4% per Emilia Romagna e Sardegna. Relativamente ai controlli sostanziali eseguiti, al di là dell'obiettivo sono andati gli uffici di quattro Regioni o Province: Alto Adige (+36,4%), Valle d'Aosta (+25,2%), Basilicata (+5%) e Sicilia (+3,5%). Per Piemonte e Toscana l'obiettivo risulta conseguito al 100%. Largamente al di sotto dell'obiettivo sono rimasti gli uffici di Molise (-45,3%), Umbria (-39,7%), Trentino (-35,8%) ed Abruzzo (-33%). Con scostamenti negativi tra il 30 e il 20% troviamo Puglia, Sardegna, Emilia Romagna, Veneto e

Calabria. La Campania è al -14,2%. Le restanti Regioni (Liguria, Friuli Venezia Giulia, Lazio, Lombardia e Marche) fanno registrare scostamenti che variano tra il -10 e il -6%.

Se anche per l'IVA rapportiamo la variazione dei controlli sostanziali eseguiti a quella della capacità operativa utilizzata, vediamo che il rapporto risulta positivo, ma comunque inferiore a uno, solo per Valle d'Aosta (0,7), Alto Adige (0,6), Basilicata (0,3), Sicilia (0,2) e Piemonte e Toscana (0,01). I peggiori rapporti li fanno registrare, invece, la Puglia (-27,7), la Liguria (-10,7), il Trentino (-7,2), la Calabria e la Sardegna (-6,6) e l'Emilia Romagna (-5,7).

Anche per l'IVA, ai controlli sostanziali vanno aggiunte le verifiche mirate, destinate, naturalmente, se positive, a dar luogo esse stesse ad accertamenti. Nel 1999 sono state, come si è detto, 3.073, congiuntamente per II.DD. e IVA (l'1% in meno delle 3.174 previste), con un utilizzo di capacità operativa del +20,4% rispetto a quella programmata, e 1.480 per la sola IVA (+7% rispetto alle 1.385 previste), con un maggior utilizzo di capacità operativa del 13%. Per quanto riguarda le verifiche mirate congiunte, la peggiore *performance* la fanno registrare, come si è già detto, gli uffici di Toscana (71%), Lazio (72%) e Calabria (84%), la migliore gli uffici di Emilia Romagna (115%), Umbria (113%), Molise (111%), Marche e Trentino (110%). Relativamente alle verifiche mirate per la sola IVA, i risultati peggiori si registrano per gli uffici di Calabria (29%) e Basilicata (80%). Al di sotto del 90% troviamo anche Sicilia (85%) e Umbria (86%). Con un numero di verifiche mirate inferiore a quello programmato, infine, Puglia (92%), Sardegna (94%) e Lazio (95%). La migliore *performance* la ritroviamo, invece, per Piemonte (186%), Abruzzo (172%), Toscana (140%), Veneto (132%) e Liguria (130%). Per la Lombardia si ha una perfetta equivalenza dei controlli eseguiti con quelli previsti (197), nonostante la diminuzione della capacità operativa utilizzata (-18%).

Tenendo sempre ben presenti i limiti di significatività di questo tipo di analisi in considerazione della scarsa attendibilità dei dati di partenza¹⁴, si può notare che, in termini di produttività della maggior capacità produttiva impiegata rispetto a quella programmata, le verifiche mirate IVA (All. 14) fanno registrare risultati molto migliori delle verifiche mirate congiunte e di quelle delle sole imposte dirette: mentre, infatti, per queste due tipologie il rapporto risulta negativo (-4,9 per le prime e -4,1 per le seconde), nel caso delle verifiche mirate IVA il rapporto stesso ha segno positivo, pur risultando inferiore all'unità (0,54). Per quanto riguarda i raffronti interregionali, la *performance* più deludente la fanno registrare, nell'ordine, gli uffici della Valle d'Aosta, dell'Umbria e del Friuli Venezia Giulia, quella migliore gli uffici della Lombardia e dell'Abruzzo.

La diversa serie di dati statistici fornita dal Ministero delle finanze consente di analizzare l'evoluzione nel tempo dei controlli IVA per quanto riguarda il numero degli accertamenti, la maggiore imposta, i giorni uomo impiegati, la modalità istruttoria utilizzata, e ciò sia per l'aggregato nazionale, sia per Regione o Provincia autonoma (All. 11).

Con riguardo al numero, il 1999 ha fatto segnare, con 85.643 accertamenti, il superamento del livello del 1997 (75.996), prima del crollo a 41.840 verificatosi lo scorso anno. Ancor più del numero dei controlli, nel 1999 è aumentato l'utilizzo di capacità operativo (+144% a fronte di +104%). Relativamente alle modalità istruttorie utilizzate, ad aumentare, in termini relativi, sono stati soprattutto i controlli da dati e notizie esterne (da 1.239 a 3.034, +144,9%), seguiti da quelli da riscontro (da 8.518 a 19.593, +130%) e da verifiche parziali (da 8.733 a 19.971, +129%). Per i controlli da verifiche generali, l'aumento è stato del 114% (da 15.255 a 32.680). Tuttora marginale la fonte d'innescio "indagine bancaria", con soli 18 controlli (erano stati 12 nel 1998, 4 nel 1997 e 3 nel 1996). La maggiore imposta complessivamente accertata, dopo il drastico calo dello scorso anno (-37,5%), è aumentata del 59,7%, ricollocandosi, con 4.087 mld, sui livelli del 1997 (4.098 mld), ancorché lontano dal risultato del 1996 quando si erano sfiorati i 7 mila mld (6.995). A proposito della maggiore imposta

¹⁴ Secondo informazioni informalmente fornite dall'Amministrazione, i dati sono il risultato di inputs non verificati provenienti dagli Uffici e probabilmente rispondenti a criteri, modalità e tempi diversi di rilevazione.

accertata per il 1999 va rilevato che, dovendosi tenere conto anche delle sanzioni, essa appare congrua con l'importo di 4.407 mld risultante dal rendiconto per l'art.4 del capitolo 1203 (IVA riscossa a mezzo ruoli). Resta, però, da spiegare l'incongruenza per l'anno 1998, quando, con un importo di maggiore imposta accertata di soli 2.559 mld, l'IVA da riscuotersi a mezzo ruoli è stata iscritta nel consuntivo per un ammontare che è superiore al triplo (8.295 mld).

L'elaborazione dei dati forniti dall'Amministrazione permette di verificare l'evoluzione dell'imposta media accertata per controllo eseguito e della capacità operativa impiegata. Per quanto riguarda l'imposta media, il 1999 ha fatto registrare una rilevante diminuzione rispetto agli anni precedenti ed allo stesso 1998 (47,7 milioni circa rispetto a 61,2). Ci sono, naturalmente, notevoli differenze a livello territoriale, con le medie più basse fatte registrare dagli uffici finanziari di Sicilia (12,2 milioni), Basilicata (13,1), Alto Adige e Molise (15,1) e Sardegna (22,1). Gli importi medi più elevati sono quelli di Lombardia (86,3 milioni), Lazio (79,4), Campania (55,6), Trentino (54,7) ed Emilia Romagna (51 milioni).

Raffrontando la maggiore imposta accertata con il numero dei giorni uomo impiegati si può verificare il rendimento della capacità operativa nella sua evoluzione dal 1994 in poi e per Regione o Provincia autonoma. Per quanto riguarda l'evoluzione nel tempo, il 1999 ha fatto registrare un importo che è il più basso dal 1994: 23,3 milioni, del 35% inferiore all'analogo rapporto per il 1998, il cui livello dipendeva, però, in buona parte dall'eccezionale rendimento della capacità operativa impiegata nei controlli da dati e notizie da enti esterni (252,3 milioni rispetto agli 11,8 del 1999 ed a valori che anche negli anni precedenti non erano mai andati al di là dei 15 milioni), evidentemente per effetto di qualche singolo accertamento di importo anch'esso eccezionale. Va, peraltro, evidenziato che rispetto al 1998 è anche diminuito il numero dei controlli eseguiti per giorno uomo, da 0,59 a 0,49, raggiungendo un livello che è il più basso fra quelli registrati dal 1994 (quando era risultato pari a 0,76).

Come già per la maggiore imposta media accertata, anche il rendimento medio nazionale è, naturalmente, la risultante di rendimenti molto diversi per gli uffici delle varie Regioni e Province autonome: si va, infatti, dai minimi di 4,6 milioni della Basilicata, 5,8 della Sicilia, 7,5 del Molise e 9,7 della Sardegna, ai massimi di 54,4 della Lombardia, 30,9 del Lazio, 27,5 della Campania e 25,5 del Piemonte.

Per quanto riguarda i controlli IVA si deve pertanto concludere registrando, da un lato, il dato positivo dell'aumento del numero dei controlli e della maggior imposta accertata e, dall'altro, il dato negativo della consistente diminuzione sia della maggior imposta media accertata per controllo eseguito, sia del rendimento della capacità operativa impiegata, correlata all'aumento dei giorni uomo impiegati per controllo eseguito. Gli aspetti negativi assumono connotazioni di particolare rilevanza per gli uffici finanziari delle Isole e di alcune Regioni del Sud (Basilicata, Sicilia e Molise).

3.3.1.2 Contenzioso.

Come per lo scorso anno, l'analisi dei risultati del contenzioso verrà limitata a due aspetti che appaiono particolarmente rilevanti: gli indici di soccombenza dell'Amministrazione nei due gradi del giudizio di merito (Commissioni tributarie provinciali e Commissioni tributarie regionali) e le tendenze nell'evoluzione del numero dei ricorsi e delle sentenze a seguito della piena operatività ormai triennale della riforma introdotta con i decreti legislativi n. 545/92 e n. 546/92 in attuazione della delega contenuta nella legge n. 413/91.

3.3.1.2.1 Soccombenze.

Per quanto riguarda il primo aspetto, va sostanzialmente ripetuto il discorso dello scorso anno.¹⁵ Va, infatti, rilevato che sul totale di 531.038 ricorsi definiti dalle Commissioni tributarie provinciali nel 1999 (All. 16), 130.580 (24,59%) sono stati di accoglimento e 45.067 (8,49%) di parziale accoglimento¹⁶: l'indice complessivo di soccombenza dell'Amministrazione nel primo grado di giudizio, pari a un terzo, non suscita a prima vista particolare allarme sulla sostenibilità degli accertamenti. La valutazione muta di poco se si aggiungono i risultati del secondo grado di giudizio: su 104.123 appelli definiti dalle Commissioni tributarie regionali nel 1999 (All. 17), quelli favorevoli ai contribuenti sono stati 41.601, pari al 39,95%.

L'analisi dei dati a livello nazionale si può, quindi, come si è detto, a prima vista concludere senza rilevare particolari motivi di allarme. Tale conclusione deve essere tuttavia temperata sulla base di tre considerazioni. La prima è che un peggioramento, ancorché lieve, va registrato nel grado di sostenibilità degli accertamenti, essendo, sia pure di poco, aumentati gli indici di accoglimento dei ricorsi e degli appelli dei contribuenti (dal 31,9% al 33,08% in primo grado e da 38,62% a 39,95% in secondo grado). La seconda considerazione è che anche nel 1999 l'attività contenziosa è stata fortemente influenzata dalle numerose misure che hanno incentivato i contribuenti a definire le pendenze tributarie meno fondate facendo ricorso a possibilità alternative a quella giurisdizionale (concordato, ravvedimento operoso, ecc.). La terza considerazione è che l'indice di soccombenza andrebbe calcolato, se fossero disponibili i necessari dati, non solo in termini di numero di ricorsi e di appelli dei contribuenti accolti, ma anche e soprattutto di percentuale degli importi accertati di maggiore imposta e di sanzioni e disconosciuti in sede contenziosa. La mancata conoscenza di questi dati rende poco significative le valutazioni fatte sulla base della considerazione del solo numero dei ricorsi accolti o respinti.

Questo per quanto riguarda il quadro nazionale. Ma è interessante esaminare le differenze che più macroscopicamente si rilevano a livello regionale, per l'importanza che esse hanno ai fini delle iniziative di monitoraggio e di intervento che le stesse dovrebbero suggerire all'Amministrazione ai fini di un consapevole ed efficace controllo di gestione.

Iniziando dalle Commissioni tributarie provinciali (All. 16), i più elevati indici di soccombenza si registrano per l'Abruzzo (33,92% di accoglimenti totali e 8,97% di parziali), seguito dal Lazio (30,13% di accoglimenti totali e 8,61% di accoglimenti parziali), dalla Lombardia (29,48% e 8,40%) e dalla Basilicata (28,43% e 9,88%). Elevati i rapporti di soccombenza anche per Molise (27,59% e 8,64%), Umbria (27,28% e 10,83%) ed Emilia Romagna (26,80% e 6,39%). Gli indici di soccombenza più bassi per quanto riguarda gli accoglimenti totali li fanno registrare Liguria, Sardegna, Friuli e Piemonte, con una percentuale inferiore al 20%.

Passando al grado di appello (All. 17), indici di soccombenza superiori alla media complessiva del 39,95% vanno registrati per le Commissioni di Campobasso (60,01%), Genova (51,68%)¹⁷, Bari (46,88%), Ancona (46,17%), L'Aquila (45,68%), Potenza (43,04%), Torino (42,99%) e Firenze (42,73%). Bologna, Bolzano e Milano, che lo scorso anno si segnalavano per indici di soccombenza superiori alla media, si aggirano quest'anno intorno alla percentuale nazionale. Gli indici più bassi, per converso, si registrano per le Commissioni di Cagliari (21,79%, come lo scorso anno), di Aosta (27,21%, rispetto al 23,33% dello scorso anno), e di Palermo (33,21% rispetto al 27,91% del 1998).

Si tratta di dati che di *per se* non possono fornire dirette e specifiche indicazioni, ma che sono però utili al gestore per interrogarsi - soprattutto laddove persistono e/o si accentuano -

¹⁵ Diversamente dagli altri anni, per il 1999 non è stato, tuttavia, possibile analizzare il diverso andamento dell'indice di soccombenza per imposta (e che per il 1998 era risultato massimo per l'IRPEF e minimo per l'IRPEG), in quanto non sono pervenuti i dati necessari.

¹⁶ Nel 1998 le Commissioni tributarie provinciali avevano accolto integralmente il 23,11% e parzialmente l'8,79% dei ricorsi; le Commissioni tributarie regionali avevano definito a favore dei contribuenti il 38,62% degli appelli.

¹⁷ 27,38% nel 1998.

sulle ragioni delle differenze (diversa qualità degli accertamenti, diversa efficacia ed efficienza dei servizi addetti al contenzioso presso gli uffici, giurisprudenza diversificata delle Commissioni, e così via), per poter individuare gli interventi correttivi appropriati per ridurre le soccombenze.

Un'osservazione che si impone in termini generali sicuramente attiene all'opportunità che non si dia adito affinché possano essere sollevati dubbi sull'effettiva terzietà del giudice tributario. E ciò implica che, in attesa dell'istituzione di un giudice professionale, venga comunque mantenuta ferma la posizione di rigore e di inflessibilità che Governo e Parlamento hanno finora tenuto in ordine al regime di incompatibilità dei giudici tributari, senza assolutamente nulla concedere alle pressanti azioni di *lobbysing* per la mitigazione e l'annacquamento dell'attuale disciplina, portate avanti sistematicamente ed insistentemente ed in tutte le sedi, dal mondo delle professioni tributarie.

3.3.1.2.2 Tendenze del contenzioso.

Passiamo ora ad esaminare le tendenze riscontrabili nell'evoluzione nel numero dei ricorsi e delle sentenze con la piena operatività - che si è avuta solo a partire dall'anno 1997 - delle nuove Commissioni tributarie istituite a seguito della riforma introdotta con i decreti legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 (di riordino degli organi di giurisdizione in materia tributaria già disciplinati dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) e n. 546 (disposizioni sul processo tributario), in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

L'analisi di dati forniti dall'Amministrazione consente di formulare tre rilevanti considerazioni. La prima è che, diversamente da quanto accaduto nel 1998, il numero dei ricorsi sopravvenuti presso le Commissioni tributarie provinciali è diminuito (da 293.751 a 260.215, ovvero dell'11,4%, rispetto ad un aumento del 7,4% dello scorso anno). I ricorsi pendenti al 1° gennaio 2000 (1.201.492) sono diminuiti (di 270.423, ovvero del 18,37%, con una significativa accelerazione rispetto al 1998, quando erano diminuiti del 12,2%) rispetto ad un anno prima, anche per effetto del maggior numero di sentenze emesse rispetto al numero dei ricorsi sopravvenuti¹⁸.

La seconda considerazione è che sono ulteriormente diminuiti anche i ricorsi in appello pendenti presso le Commissioni tributarie regionali (da 251.627 a 204.427, ovvero del 18,76%, anche qui con un'accelerazione, sia pure meno marcata di quella delle Commissioni provinciali, rispetto al 16,7% del 1998). Anche qui i fattori di riduzione sono due: il maggior numero di sentenze emesse rispetto ai ricorsi sopravvenuti¹⁹ ed il calo del numero degli appelli sopravvenuti - da 72.007 del 1998 a 56.923 nel 1999, con una diminuzione, quindi, di oltre 15 mila unità, ovvero di oltre un quinto (20,95%). La differenza rispetto al 1998 è che lo scorso anno il numero dei ricorsi pendenti in primo grado è diminuito, come per i ricorsi in appello, non solo per il maggior numero delle sentenze emesse rispetto al numero delle impugnazioni, ma anche per la diminuzione del numero delle impugnazioni.

L'esame di questi dati ci consente, infine, di fare una terza interessante considerazione in ordine alla conseguente maggiore acquiescenza da registrarsi agli accertamenti ed alle sentenze di primo grado.

Qualche ulteriore considerazione può essere formulata raffrontando i dati, per imposta, relativi ai ricorsi ed agli appelli pervenuti ed a quelli definiti nel corso del 1999. Per quanto riguarda le Commissioni provinciali (All. 18), si rileva, infatti, un'incidenza significativamente minore dei ricorsi definiti rispetto a quelli pervenuti relativamente alle imposte minori (rispettivamente 17,8% e 35,0%) ed all'IRPEF (30,4% e 35,9%). Per tutte le altre maggiori imposte (IRPEG, ILOR, Registro, INVIM, IVA), l'incidenza dei ricorsi definiti risultata

¹⁸ 531.038 sentenze a fronte di 260.615 ricorsi sopravvenuti.

¹⁹ 104.123 sentenze a fronte di 56.923 impugnazioni pervenute (oltre 15 mila meno del 1998).

maggiore di quella dei ricorsi pervenuti (in particolare, per l'IVA 20,2% e 11,3% e per l'IRPEG 4,6% e 3,9%). Diverso, invece, il quadro dei raffronti per quanto riguarda le Commissioni tributarie regionali (All. 19), in quanto l'incidenza degli appelli definiti risulta superiore a quella degli appelli pervenuti proprio per l'IRPEF (33,5% contro 26,4%), oltre che per ILOR (11,8% e 5,1%), Registro (17,2% e 13,9%) e INVIM 87,5% e 5,8%). Praticamente allineate le due percentuali sia per IRPEG (5,6% di appelli definiti a fronte di 6,0% presentati), sia per IVA (16,7% e 16,0%). Per quanto riguarda le altre minori imposte, ancora più rilevante che in primo grado lo sbilancio fra incidenza degli appelli pervenuti (14.960, pari al 26,3%) e incidenza degli appelli definiti (8.107, pari al 7,8%).

A corollario di queste considerazioni, si può sostanzialmente confermare il successo della riforma del contenzioso, già rimarcato nella relazione dello scorso anno, soprattutto per quanto riguarda, da una parte, la produttività delle Commissioni e le prospettive, quindi, di smaltimento dell'arretrato e, dall'altra, la disincentivazione per i contribuenti e per gli uffici a produrre ricorso in appello quando la controversia viene ritenuta poco sostenibile. A quest'ultimo risultato hanno sicuramente contribuito i due nuovi istituti, introdotti con la riforma, dell'obbligo della difesa tecnica e della condanna del soccombente al pagamento delle spese di lite. Un ulteriore importante contributo è, però, anche venuto, da una parte, dalle nuove forme di concordato, di acquiescenza e conciliazione giudiziale²⁰, e, dall'altra, dalla piena entrata a regime, a seguito del d.m. n. 37 del 1997, dell'istituto dell'autotutela che era stato introdotto dal d.P.R. n. 287/92, di attuazione della legge n. 358/91 di deregolamentazione e di riforma del Ministero delle finanze.

Richiamando quanto già precedentemente osservato, attraverso l'analisi del dato sul numero dei controlli impugnati, si può, da una parte, constatare la diminuzione degli atti che vanno in contenzioso (60% in meno nel 1999 rispetto al 1995) e, dall'altra, l'aumento del numero degli accertamenti che si definiscono per acquiescenza e adesione. Nel 1999 la percentuale dei controlli definiti con adesione ha superato quella dei controlli impugnati²¹. Secondo i dati forniti dall'Amministrazione, negli ultimi tre anni sarebbero stati incassati complessivamente per acquiescenza oltre 443 mld esclusivamente a titolo di maggiore imposta (settore II.DD.), oltre a sanzioni ed interessi. L'istituto dell'accertamento con adesione avrebbe, poi, a sua volta, determinato, nello stesso periodo, la definizione di atti per i quali erano stati accertati oltre 2.476 mld di maggiore imposta. Infine, per le sole imposte dirette, i provvedimenti di autotutela sono stati circa 57 mila nel 1997, 64 mila nel 1998 e nuovamente 57 mila nel 1999, per importi, rispettivamente, di 133, 102 e 70 mld.

Le considerazioni sostanzialmente positive che si possono formulare sull'evoluzione del contenzioso vanno tuttavia accompagnate da tre osservazioni collaterali. La prima riguarda ancora una volta le diversità, prima segnalate, che si riscontrano a livello territoriale. Anche a

²⁰ L'*accertamento con adesione*, introdotto con il d.lgs. n. 218/97, è una procedura che, in caso di avvio del procedimento tributario, consente, su iniziativa dell'Ufficio o del contribuente, di definire consensualmente e in modo irretrattabile le imposte dovute. Comporta l'applicazione delle sanzioni in misura pari ad un quarto del minimo. Il pagamento delle somme che risultano dovute dal contribuente a seguito dell'accertamento con adesione è effettuato mediante versamento diretto, senza iscrizione a ruolo, in unica soluzione o, prestando idonea garanzia, ratealmente.

L'*acquiescenza*, introdotta anch'essa con il d.lgs. n. 218/97, permette al contribuente che non impugna l'avviso di accertamento o di liquidazione e che non presenta istanza di accertamento con adesione di pagare una sanzione ridotta ad un quarto dell'importo irrogato, con pagamento in unica soluzione e mediante versamento diretto.

La *conciliazione giudiziale* è stata introdotta con il d.lgs. n. 546/92. Può essere promossa, su iniziativa del contribuente o dell'ufficio, in relazione ad una controversia pendente presso la Commissione tributaria provinciale. Consiste in una definizione consensuale della controversia stessa, a seguito della quale si ha una riduzione della sanzione, che, per le violazioni più gravi, non può, comunque, essere inferiore ad un terzo del minimo edittale. Le modalità di pagamento sono le stesse previste per l'accertamento con adesione.

²¹ Va, peraltro, considerato che il 34,7% degli accertamenti del 1999 è ancora in fase di transizione, in quanto i dati sono stati fotografati al 31.12: considerando i termini di legge consentiti per definire o impugnare un atto, è evidente che le percentuali sono destinate a modificarsi, ed in misura anche considerevole, nel corso del tempo.

questo proposito vale quanto si è prima detto per le diversità riscontrate in tema di indici di soccombenza: esse sono utili al gestore per interrogarsi sulle ragioni delle differenze e per individuare gli interventi correttivi appropriati.

Una seconda considerazione riguarda gli sforzi in atto per pienamente garantire la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie dopo la riforma operata con la legge n.413/91 e il conseguente d.lgs. n. 545/92 che ha rinnovato la composizione delle Commissioni ed istituito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. A parte la strada maestra proposta dal Ministro delle finanze di superare l'attuale modello "misto", istituendo un "giudice professionale", non v'è dubbio che - come già detto - nel frattempo nessuna tolleranza può essere ammessa e nessuna flessibilità può essere introdotta per quanto riguarda il regime di rigorosa incompatibilità tra l'incarico di giudice tributario e l'attività professionale dei membri non togati delle Commissioni, se non si vuole snaturare - di fatto o di diritto - la connotazione giurisdizionale delle nuove Commissioni tributarie.

La terza osservazione collaterale da formulare riguarda, infine, anche quest'anno il vecchio contenzioso, tuttora affidato, ad esaurimento, alla Commissione tributaria centrale, le cui Sezioni effettivamente operanti (25 su 27), come di recente reso noto²², nel 1999 hanno depositato 10.115 decisioni (7.888 sentenze e 2.227 ordinanze) relative a 11.203 fascicoli. Siccome al 31 dicembre 1999 i ricorsi pendenti ammontavano a 445.058, con il ritmo di smaltimento del 1999 la Commissione tributaria centrale - che avrebbe dovuto cessare ogni attività prima a fine 1996 e poi a fine 1998, ma che, a seguito della legge n. 146/98, ha visto prorogata la sua esistenza a tempo indeterminato, e cioè fino all'esaurimento dell'arretrato - potrebbe continuare per altri quarant'anni circa a giudicare controversie sempre più vetuste e la cui trattazione sarebbe, quindi, destinata ad acquisire una valenza sempre più di accademia, prima, e di archeologia tributaria, poi.

3.3.1.3 Maggiore imposta definita e riscossa.

Nel precedente paragrafo 3.3.1.1 si è dato conto della maggiore imposta e del maggior imponibile accertati per imposte dirette ed IVA, complessivamente e per Regione o Provincia autonoma, con riguardo alla capacità operativa utilizzata, alle modalità istruttorie impiegate ed alla diversità della fonte d'innescio. Nel paragrafo 3.3.1.2 si è visto quale sia il grado di sopravvivenza in sede contenziosa degli accertamenti oggetto di impugnazione in sede giurisdizionale. Anche questa analisi, limitata com'è a considerare il numero degli accertamenti e non gli importi contestati, non consente alcuna valutazione in ordine alla quota della maggiore imposta accertata effettivamente definita.

Elementi di valutazione in tal senso si ricavano, tuttavia, dall'analisi del rendiconto delle entrate tributarie derivanti dall'attività di accertamento e controllo, la cui quota di accertamenti riscossi è diminuita dal 17,32% nel 1998 al 12,50% nel 1999²³. Tale riduzione viene spiegata dall'Amministrazione con l'entrata in vigore della riforma della riscossione attuata a seguito della legge delega n. 337/98, che ha comportato la necessità di una radicale riorganizzazione del sistema dei concessionari che ne avrebbe di fatto rallentato l'attività nel secondo semestre del 1999. Parte delle riscossioni relative al 1999 sarebbero pertanto slittate al 2000.

Prescindendo da questa osservazione, il dato globale dovrebbe essere letto come un indice di chiaro peggioramento del grado di sostenibilità degli importi accertati, ma richiederebbe comunque, per poter formulare valutazioni più puntuali, un esame di tipo maggiormente analitico, distinguendo fra risultati che si riferiscono alla riscossione dei ruoli propriamente detti e quelli relativi invece all'accertamento con adesione, alla c.d. acquiescenza (omessa impugnazione dell'avviso di accertamento e rinuncia all'istanza di accertamento con adesione)

²² Cfr. **Il Sole 24 Ore** : *Un arretrato che durerà quarant'anni*, 28 febbraio 2000, pag.12.

²³ Cfr. Tavola 2.1 dell'Appendice al Volume di parte generale della Relazione sul rendiconto generale dello Stato per l'anno 1999.

ed alla regolarizzazione di omessi versamenti dovuti per IVA. La distinzione si impone in quanto nel secondo caso gli accertamenti iscritti nel rendiconto sono determinati in misura sostanzialmente pari alle riscossioni, contribuendo così, nell'aggregato, a contabilmente sopravvalutare la quota degli accertamenti riscossi.

Attenendoci ai dati del rendiconto, per le quattro maggiori imposte (IRPEF, IRPEG, ILOR e IVA), (All. 20), le riscossioni di competenza per adesione, acquiescenza e regolarizzazione di omessi versamenti sono nel 1999 ammontate a poco più di 1.000 mld (per la precisione, 1.047,347 mld), in crescita rispetto ai 752 mld del 1998, ma al di sotto dei risultati del 1997 (1.217 mld circa), quando, però, c'era stato il grosso apporto *una tantum* della regolarizzazione degli omessi versamenti IVA. Sottraendo questi importi dalle riscossioni di competenza relative alle entrate derivanti dall'attività di controllo, viene a significativamente contrarsi la quota dei relativi accertamenti riscossa nel 1999: dal 12,50% al 9,20%. Molto più elevato l'analogo indice dello scorso anno (15%), ma comunque sempre inferiore a quello allora risultante al lordo degli importi per adesione, acquiescenza ed omessi versamenti (17,32%).

Limitando l'analisi alle sole quattro imposte prima indicate – e che comunque pesano, per quanto riguarda le entrate conseguenti ad attività di controllo, per oltre i tre quarti – si può rilevare che l'indice di riscossione degli accertamenti conseguenti ad attività di controllo, calcolato al netto delle entrate per adesione, acquiescenza e regolarizzazione di omessi versamenti, è nel 1999 inferiore alla media dei ruoli lordi, sia per l'aggregato delle quattro imposte (4,56% rispetto a 8,67%), sia per ciascuna delle stesse separatamente considerata. Lo scarto relativo minore (9,15% rispetto a 13,67%) si registra per l'IRPEF, mentre molto più elevato risulta per l'IRPEG (3% rispetto a 6,02%), per l'ILOR (3,14% a fronte di 7,10%)²⁴ e soprattutto per l'IVA (0,43% rispetto a 5,60% nel 1999)²⁵.

A parte il caso dell'IVA, che già nel 1998 faceva registrare un indice di riscossione vicino allo zero²⁶, il calo delle riscossioni sui ruoli propriamente detti appare consistente per tutte le maggiori imposte e non viene, se non in parte, compensato dalle entrate derivanti dall'applicazione dei nuovi istituti alternativi all'accertamento. Sul rendimento di questi ultimi è, peraltro, impossibile formulare valutazioni, in quanto mancano i necessari dati di raffronto, costituiti dalla maggiore imposta originariamente accertata e che sarebbe stata iscritta a ruolo se il contribuente non avesse scelto di avvalersi, appunto, di uno degli istituti alternativi.

A tal fine possono, però, sopperire i risultati di un'indagine del SeCIT sulla produttività comparata delle fonti d'innescio dell'attività di accertamento di cui dà conto, fra l'altro, la relazione annuale del Servizio per l'anno 1999, con la precisazione che lo studio ha carattere interlocutorio, in quanto non sono stati elaborati tutti i dati del campione selezionato²⁷. Dall'indagine – finalizzata, appunto, a quantificare gli esiti delle attività di controllo a seconda delle fonti d'innescio e, conseguentemente, a valutarne, comparativamente, la produttività per poter delineare più efficaci strategie di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria – si è basata sull'analisi del 50% circa di un campione di circa 6.000 pratiche trattate da 100 uffici. Si tratta di una base di riferimento abbastanza significativa, ancorché non pienamente rappresentativa in senso statistico²⁸, la cui analisi si conclude con tre ordini di considerazioni specificamente rilevanti ai fini del presente referto:

²⁴ Ma era stato dell'11,53% rispetto a 16,05% nel 1998.

²⁵ 0,52% rispetto a 2,95% nel 1998.

²⁶ 0,52% per i ruoli propriamente detti e 2,95% per i ruoli comprensivi anche degli importi relativi all'accertamento con adesione ed agli omessi versamenti.

²⁷ Del carattere interlocutorio dello studio ha preso atto il Comitato di coordinamento del Servizio, "riservandosi ogni valutazione in sede di esame della relazione conclusiva".

²⁸ Sono, infatti, venuti a mancare ancora alcune migliaia di schede ed alcuni approfondimenti presso gli uffici.

- a) la fonte d'innescio "verifica" presenta il minor tasso di caduta nel passaggio dalla maggiore imposta accertata (MIA) alla maggiore imposta definita (MID)²⁹ e, più in generale, si dimostrerebbe, quanto a produttività, come la migliore fonte d'innescio;
- b) le fonti d'innescio centralizzate (liste selettive, modelli 41 *bis*) risulterebbero meno proficue di quelle basate su elementi raccolti a livello locale;
- c) particolarmente alti risulterebbero i tassi di caduta registrati dall'applicazione della conciliazione giudiziale (67,9%), del contenzioso (66,3%) e dello stesso accertamento con adesione (60,3%). Per quanto riguarda i tassi di caduta per fonte d'innescio è stato effettuato anche un esercizio di attualizzazione che, tenendo conto delle sanzioni e degli interessi che gravano sul contribuente in caso di soccombenza, avrebbe addirittura evidenziato una minore convenienza dell'accertamento con adesione rispetto al contenzioso. Tale conclusione deve essere tuttavia ridimensionata se si considera che l'analisi riguarda gli importi definiti e non già quelli riscossi ed è evidente che il grado di riscuotibilità è anche funzione inversa del tempo di riscossione, ovviamente più breve per gli importi definiti con adesione rispetto al tempo degli importi definiti attraverso l'iter del contenzioso.

Al di là della puntuale affidabilità degli indici così ricavati – e peraltro formalmente contestata dal Dipartimento delle entrate³⁰ – i risultati dell'indagine del SeCIT, insieme con quelli dell'analisi del rendiconto in termini di quote di accertamenti riscossi – sottolineano l'esigenza di un sistematico ed attento monitoraggio dell'applicazione degli istituti alternativi all'accertamento in generale e dell'accertamento con adesione in particolare, per verificarne e migliorarne tanto la trasparenza quanto la proficuità comparata con quella dell'attività di accertamento tradizionale, nonché l'efficacia in funzione degli obiettivi perseguiti.

L'attuazione di un tale monitoraggio, insieme con la definizione di espliciti criteri da uniformemente seguire da parte degli uffici, consentirebbe, infatti di:

- 1) evitare che si finisca con il far ricorso all'accertamento con adesione meno per una valutazione di sua maggiore proficuità complessiva comparata e più per il convincimento della scarsa sostenibilità dei rilievi contestati;
- 2) evitare, altresì, un peggioramento della qualità dei controlli che potrebbe essere indotto dalla consapevolezza dell'esistenza di una sorta di paracadute di comodo in cui rischierebbe di trasformarsi l'accertamento con adesione se diventasse la normale ed acritica modalità di composizione dei conflitti tra fisco e contribuente, con la conseguenza di spingere gli uffici, da una parte, a posizionarsi su livelli di pretesa di partenza tanto elevati quanto scarsamente difendibili, e, dall'altra, di ampliare in modo abnorme ed incontrollato la discrezionalità degli stessi uffici, con la inevitabile rinuncia, fra l'altro, ad un esercizio obiettivo, scrupoloso e coerente dell'istituto dell'autotutela;
- 3) scongiurare il pericolo che un'incontrollata dilatazione dell'accertamento con adesione, da una parte, indebolisca le funzioni di deterrenza delle condotte evasive e di incentivo al ravvedimento operoso finora sicuramente esercitate dall'attività di controllo, e, dall'altra, comprometta il conseguimento dell'obiettivo, con tanta determinazione per altra via

²⁹ La MID, ovviamente, è cosa diversa dall'imposta riscossa, il cui importo può anche non essere acquisito o risultare comunque inferiore a quello definito. E' però evidente che un importo definito con adesione è caratterizzato da un grado di riscuotibilità sicuramente più elevato di quello degli accertamenti definiti al termine di un lungo iter contenzioso.

³⁰ Come risulta da una nota alla pag.76 del documento, la relazione ispettiva che ha sollevato questa problematica è stata approvata dal Comitato di coordinamento del SeCIT con il voto contrario del rappresentante del Dipartimento delle entrate. E' stata, pertanto, attivata la procedura di cui all'art.27.3 del d.P.R. 27 marzo 1992, n.2 87, che demanda al Ministro delle finanze la soluzione del contrasto. Al Dipartimento delle entrate la Corte ha, come già detto, chiesto, per poter calcolare il relativo indice di riscossione, di fornire i dati relativi agli importi accertati corrispondenti alle riscossioni risultanti dal rendiconto a titolo di accertamento con adesione e di acquiescenza.

perseguito, dell'instaurazione di un rapporto di maggior correttezza e fiducia tra contribuente e fisco;

- 4) evitare il rischio che un'applicazione indiscriminata e incontrollata dell'accertamento con adesione finisca con il risolversi in effetti redistributivi distorsivi del carico tributario attraverso la sostanziale segmentazione del sistema di accertamento in due distinti meccanismi – uno basato su forme di transazione, peraltro non esplicitamente ancorate a parametri oggettivi, riservato ai redditi non soggetti alla ritenuta alla fonte, e l'altro, rigorosamente rispondente a formali, precisi e non negoziabili parametri di legge, applicato ai redditi soggetti a ritenuta alla fonte.

3.3.2 Dipartimento delle dogane e imposte indirette.

Nell'anno 1999, sul totale di risorse disponibili di 16.720.668 ore/uomo, il Dipartimento delle dogane e II.II. ne ha impiegato 6.290.037, pari a circa il 37,6%, in attività di prevenzione e repressione di violazioni agli obblighi tributari. Il 61,5% di tali risorse (3.871.955 ore/uomo) è stato specificamente destinato ad attività di accertamento e verifica.

Nel **settore dogane** (All. 21) erano stati programmati 32.000 controlli, rispetto ai 27.557 conseguiti nel 1998 (+16,12%). I controlli effettuati sono stati in numero maggiore – 34.835 (+8,86%) – del programmato. La differenza più elevata (+19% rispetto al programmato e +53,38% rispetto al conseguito 1998) la fa registrare l'attività di revisione, di accertamento ed altri controlli. Significativa la differenza rispetto al programmato dei maggiori diritti accertati³¹: +50,57%, ovvero 602,3 mld rispetto a 400 mld previsti. L'importo conseguito è superiore (del 10,07%) anche all'importo dei maggiori diritti accertati nel 1998 (547,2 mld). Non si comprende, tuttavia, come l'obiettivo per il 1999 in termini di maggiori diritti accertati fosse stato fissato ad un livello inferiore del 26,9% a quello conseguito nel 1998, pur avendo programmato, come si è visto, un aumento di oltre il 16% per il numero dei controlli.

Ulteriori elementi di valutazione si ricavano dall'analisi dell'evoluzione nell'ultimo triennio dei rendimenti dell'attività di verifica esterna (verifiche doganali con accesso), separatamente per i controlli in materia di IVA intracomunitaria ed i tradizionali controlli doganali (plafond, revisione di accertamento ed altri controlli)³². Nel totale, si può notare un aumento, tra il 1997 e il 1999, del rendimento medio dei controlli INTRA – da 15,63 a 16,78 milioni – ma quasi il dimezzamento – da 15,17 a 8,21 milioni – per i tradizionali controlli doganali. In considerazione del consistente calo della positività di questa tipologia di controlli (dal 47,3% nel 1997 al 43,2% nel 1999 per le verifiche sui plafond e dal 15,3% all'8,3% per le verifiche di accertamento e gli altri controlli doganali³³), il calo del rendimento medio si può probabilmente in parte spiegare anche con il ridursi dell'area della trasgressione come effetto del miglioramento complessivo dell'apparato di prevenzione e di repressione indotto dall'impiego delle nuove tecnologie.

Tale spiegazione merita tuttavia, per poter essere confermata, qualche diverso riscontro se si considera che l'indice di positività delle verifiche è diminuito anche per i controlli INTRA (dal 45,4% nel 1997 al 39,4% nel 1999)³⁴, senza che, però, ciò abbia comportato un calo del rendimento medio che, come si è visto, è anzi, sia pure di poco, aumentato.

Nel **settore accise**, a causa della parzialità dei dati disponibili, i raffronti sono possibili, per quanto riguarda il numero dei controlli, solo fra conseguito e programmato e, per quanto riguarda i maggiori diritti accertati, tra conseguito 1999 e conseguito 1998 (All. 25). Le differenze sono positive per entrambi i raffronti: relativamente al numero dei controlli, +30,74%

³¹ I maggiori diritti accertati sono il risultato dell'azione di controllo complessiva, sia interna che esterna, degli uffici periferici.

³² Allegato 22.

³³ Allegato 23.

³⁴ Allegato 24.

per le verifiche tecniche, +21,88% per le verifiche di determinazione della produzione e +7,95% per le verifiche tecnico-amministrative³⁵; per i maggiori diritti accertati, l'incremento nel 1999 è stato del 24,5% rispetto al 1998 (70,2 rispetto a 56,4 mld).

La parzialità dei dati non consente di formulare valutazioni che vadano al di là di una complessiva e generica impressione di miglioramento rispetto alla situazione di partenza ed alle stesse attese espresse negli obiettivi di programma.

Venendo, invece, ai profili innovativi dell'attività svolta in tema di controlli, va evidenziata la rilevanza che il ricorso all'autotutela va assumendo anche da parte del Dipartimento delle dogane e II.II., insieme con la positività dei risultati conseguiti, soprattutto in termini di capacità di ridurre l'insorgere di cause di contenzioso destinate alla soccombenza: Gli atti illegittimi annullati sono stati 2.240 per il 1998 e 600 per il 1999, a fronte di istanze prodotte in numero, rispettivamente, di 340 e 330. In particolare, va evidenziato che la mancata cognizione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti, avverso la quale erano state prodotte, nel 1998, 230 istanze, non risulta tra i vizi lamentati nel 1999.

Tra le innovazioni organizzative, una specifica rilevanza viene ad assumere l'attivazione, dal 1° febbraio 1999, su tutto il territorio nazionale, della procedura informatizzata per l'applicazione del nuovo Circuito Doganale di Controllo "Canale Verde". Si tratta di una procedura che, utilizzando le metodologie dell'analisi dei rischi, consente la selezione automatica delle dichiarazioni doganali da sottoporre al controllo, contestualmente alla loro registrazione nel sistema informatico, sulla base dei criteri (profili di rischio) definiti dall'Unità Centrale Antifrode. Attualmente il 75% delle merci in importazione ed esportazione sono svincolate senza alcun intervento dell'Autorità doganale, con conseguente velocizzazione dei traffici commerciali e diminuzione dei costi per l'impresa³⁶.

L'Amministrazione ha riferito che tramite l'esame del "feedback" dei controlli così selezionati si è, in alcuni casi, riusciti ad individuare operazioni irregolari, rispetto alle quali si è potuto procedere al recupero dei maggiori diritti doganali accertati, non solo nella dogana presso la quale era stato effettuato il controllo, bensì anche in altre dogane. Il sistema, infatti, garantendo la massima rapidità nella diffusione delle informazioni, consente di adottare tempestivamente adeguate contromisure su tutto il territorio nazionale.

Nel 1999 è stata anche progettata e resa operativa la struttura centralizzata di coordinamento "Unità centrale antifrode", con l'obiettivo di orientare l'azione complessiva delle unità periferiche in materia di contrasto alle frodi ed ai traffici illeciti. L'attività svolta si è concretizzata:

- nella costituzione e nello sviluppo della banca dati dei profili di rischio soggettivi ed oggettivi, nonché della banca dati riferita alle informative di mutua assistenza provenienti dall'interno, dagli organi comunitari, dai Paesi membri dell'UE e dagli altri paesi con i quali sono stati stipulati accordi in materia;
- in azioni di indirizzo per le indagini tese al contrasto di traffici illeciti;
- nella diretta conduzione di attività di polizia giudiziaria delegate dagli organi giudiziari inquirenti.

Tra le altre attività finalizzate all'innovazione nel settore dogane, particolare importanza assumono, infine, da una parte, le proposte di semplificazione e di alleggerimento degli oneri a carico dei contribuenti con l'unificazione dei termini di scadenza dei diritti afferenti alle

³⁵ Verifiche amministrative comprensive di controllo documentale e di inventario o bilancio di energia o bilancio di materia.

³⁶ Sulla base delle informazioni fornite dall'Amministrazione, in ambito Europeo solo la Dogana svedese ha sviluppato procedure informatiche di selezione in grado di liberare automaticamente le merci sottoposte a vincolo doganale. La Gran Bretagna e l'Olanda - da sempre all'avanguardia nel campo dell'analisi dei rischi - dispongono di procedure automatiche e complete di selezione, ma che richiedono sempre e comunque la supervisione da parte dei funzionari doganali. La Spagna ha sviluppato un sistema specifico di controllo e monitoraggio basato sui rischi solo per il traffico dei container marittimi.

dichiarazioni doganali ammesse al pagamento periodico/differito³⁷, e, dall'altra, il completamento della stesura del progetto di d.P.R. dell'aggiornamento del T.U. delle disposizioni legislative in materia doganale attraverso l'integrazione della normativa nazionale con il Codice Doganale Comunitario e relative disposizioni di applicazione. Le modifiche previste al testo del 1973 riguardano principalmente la disciplina del sistema sanzionatorio, la semplificazione del sistema di riscossione e di contabilizzazione dei tributi, la definizione dei poteri e delle facoltà attribuite ai funzionari doganali, la rivisitazione dell'istituto della vigilanza e della rappresentanza in dogana.

3.3.3 Guardia di finanza.

I controlli fiscali (All. 26) programmati dalla Guardia di finanza per il 1999 ammontavano, come per lo scorso anno, a 40.400, di cui 400 verifiche generali nei confronti di soggetti di rilevanti dimensioni, 9.000 verifiche generali di iniziativa e 31.000 verifiche parziali, controlli ed accertamenti. A consuntivo risultano effettuati 23.320 controlli in più (63.720), nella maggior parte nel campo delle verifiche parziali, dei controlli e degli accertamenti (54.045, +23.045). Le verifiche generali nei confronti di soggetti di rilevanti dimensioni sono state 9 in più e le verifiche generali d'iniziativa 266 in più del programmato (ma 395 meno del consuntivo 1998).

L'incremento è significativo rispetto al 1998 in termini complessivi (+28,5%) e soprattutto per quanto riguarda verifiche parziali, controlli ed accertamenti (+14.120 e +35,4%). Diversamente dallo scorso anno, quando erano diminuite del 5,5%, anche le verifiche generali sono aumentate, sia pure di poco (da 9.661 a 9.675). Continua, comunque, il *trend* alla diminuzione dell'incidenza di questa categoria di controlli dopo il massimo raggiunto nell'anno 1994 (17.864). E ciò - come evidenzia la stessa Guardia di finanza nella sua risposta alle richieste istruttorie - in linea con la variazione dei criteri nel tempo adottati in coerenza con gli orientamenti espressi dall'Autorità politica mediante le annuali Direttive per l'azione amministrativa e la gestione.

Con riguardo a questi dati, si possono esprimere tre ordini di considerazioni. La prima considerazione riguarda la constatazione di un indubbio miglioramento dell'efficacia dell'azione svolta, come evidenziato dalla positiva e rilevante differenza del numero dei controlli effettuati rispetto a quelli programmati. La seconda considerazione attiene all'impossibilità di esprimere valutazioni in termini di efficienza e di economicità dell'azione svolta, non essendo stati forniti dati né sulla capacità operativa impiegata, né sui recuperi d'imposta realizzati. La terza ed ultima considerazione attiene all'interrogativo che suscita la scelta di tenere invariati gli obiettivi nel tempo, prescindendo dai risultati effettivamente conseguiti. La programmazione non può essere, infatti, un esercizio del tutto astratto, ma va operata sulla base dell'elaborazione di standard tecnici da ricavarsi utilizzando i concreti dati gestionali. In tale ottica, - ed a meno che non sia stata corrispondentemente ridotta la capacità operativa da impiegarsi - non si comprende la *ratio* di aver mantenuto per il 1999 gli stessi obiettivi del 1998, quando lo scorso anno il consuntivo aveva superato del 32,7% il programmato.

3.4 Le determinanti dell'aumento del gettito.

3.4.1 I controlli.

3.4.1.1 Analisi del rendiconto.

Il consuntivo 1999 (All. 1) ha fatto registrare, in termini di accertamenti, il superamento delle previsioni definitive delle entrate tributarie del 4,4% (+27.200 mld). La crescita delle entrate tributarie appare ben più rilevante in raffronto con il 1998: +56.706 mld e +9,6% in

³⁷ Il relativo testo è contenuto nell'Atto senato n. 3663, all'esame della Commissione finanze della Camera dei Deputati.

termini di accertamenti, e +57.425 mld e +10,3% in termini di riscossioni di competenza. Un aumento percentuale notevolmente maggiore (+93,6%), con un incremento, però, di soli 4.946 mld, lo hanno fatto registrare le riscossioni nette sui residui, che portano, così, le riscossioni complessive del 1999 a crescere rispetto al 1998 di +62.371 mld in cifra assoluta e del +11,1% in termini relativi. Un ulteriore risultato positivo è rappresentato dall'aumento della quota di accertamenti riscossi, passata dal 94,51% del 1998 al 95,10% del 1999, con un effetto di maggiori riscossioni differenziali di competenza di 3.809 mld, facendo segnare un'inversione della tendenza alla diminuzione che si era, invece, manifestata a partire dal 1997.

Questi risultati si riferiscono indistintamente sia all'attività ordinaria di gestione dei tributi, sia all'attività di accertamento e controllo. In base alla nuova classificazione di bilancio, a partire dal 1998 è tuttavia possibile distinguere le entrate derivanti dall'una e dall'altra attività³⁸: gli importi delle entrate tributarie derivanti dall'attività di accertamento e controllo ammontano per il 1999 a 31.746 mld, importo, questo, che non solo è largamente inferiore alle previsioni definitive (-19,8%), ma si colloca, sia pure di poco (-2,2%), al di sotto anche del corrispondente dato del 1998 (32.448 mld)³⁹. Sicché il considerevole aumento fatto complessivamente registrare dagli accertamenti delle entrate tributarie è frutto esclusivamente delle entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione. Avendo, anzi, fatto segnare, come si è visto, una diminuzione in termini sia assoluti che relativi, le entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo vedono la loro incidenza sulle entrate tributarie complessive scendere dal 5,5% del 1998 al 4,9% del 1999.

Questo quadro risultante dal rendiconto merita, però, di essere riconsiderato alla luce di informazioni, da ultimo fornite dall'Amministrazione, secondo le quali, a causa del diverso momento di contabilizzazione del relativo carico⁴⁰, ruoli per un importo complessivo di circa 15.300 mld, emessi a seguito dell'attività di accertamento e controllo e "vistati" dagli uffici nel corso del 1999, sarebbero stati consegnati ai concessionari della riscossione nell'anno 2000. L'evoluzione effettiva nel 1999 delle entrate derivanti dall'attività di repressione, e comunque di contrasto diretto, dell'evasione potrà, pertanto, essere fondatamente verificata solo in sede di esame del rendiconto generale dello Stato per l'anno 2000. Pur con questa avvertenza, l'analisi a livello disaggregato può, allo stato, essere svolta solo sui dati del rendiconto.

Degli accertamenti complessivi, quelli attinenti alle imposte dirette⁴¹ sono ammontati a 22.127 mld, con un aumento di 2.989 mld e +13,5% rispetto al 1998 (quando gli accertamenti si erano fermati a 19.138 mld). Gli aumenti hanno riguardato le tre maggiori imposte: IRPEF +1.645 mld e +25,8%, IRPEG +2.569 mld e +57,8% e ILOR +1.687 mld e +28,5%. A diminuire sono stati gli accertamenti dei tributi indiretti gestiti dal Dipartimento delle entrate - da 12.165 mld a 8.912 mld (-3.253 mld e -26,7%), con l'apporto preponderante dell'IVA su scambi interni e intracomunitari (-3.786 mld e -45,4%). Pur nella loro relativa marginalità, una diminuzione l'hanno fatta registrare anche gli accertamenti relativi ai tributi indiretti gestiti dal Dipartimento delle Dogane e II.II.⁴² (da 1.124 mld a 694 mld, con una diminuzione di 430 mld e

³⁸ Per la base informativa e il dettaglio dell'analisi si rinvia alle tavole 2.1.2.2 e 2.3, da pagina 37 a pagina 81, dell'Appendice al Volume di parte generale della Relazione sul rendiconto generale dello Stato per l'anno 1999.

³⁹ Sulla base di elaborazioni operate dalla Corte sommando gli importi relativi agli articoli riscossi a mezzo ruolo, gli accertamenti derivanti dall'attività di accertamento e controllo erano ammontati, in cifra tonda, a 17 mila mld nel 1994, a 24 mila nei due anni successivi ed a 30 mila nel 1997.

³⁹ Corrispondenti alle U.P.B. 1.1.1.2-IRPEF, 1.1.2.2-IRPEG, 1.1.3.2-ILOR, 1.1.4.2-Imposte sostitutive, 1.1.5.2-Ritenute a titolo d'imposta definitiva, 1.1.6.2-Condoni, sanatorie ed introiti straordinari su tributi diretti, 1.1.7.2-Altri introiti diretti.

⁴⁰ Per effetto delle disposizioni attuative del d.lgs. n. 112/99 relativo al riordino del servizio nazionale della riscossione, la contabilizzazione del carico dei ruoli avviene nel momento della consegna degli stessi ai concessionari e non più, come prima avveniva, a seguito dell'apposizione del visto da parte degli uffici.

⁴¹ Corrispondenti alle UPB 1.1.8.2-IVA su scambi interni e intracomunitari, 1.1.9.2-Condoni, sanatorie ed introiti straordinari su tributi indiretti, 1.1.10.2-Lotto, lotterie ed altre attività di gioco e 1.1.11.2-Altri tributi indiretti.

⁴² Corrispondenti alle UPB 2.1.1.2-IVA su importazioni (con accertamenti di importo zero), 2.1.2.2-Accisa e imposta

-38,3%), mentre sono aumentati, da 109 a 118 (+9 mld e +8,3%), gli accertamenti derivanti dall'attività di controllo relativa ai tributi indiretti di competenza del Dipartimento del territorio⁴³.

Alle considerazioni basate sull'evoluzione dei soli accertamenti (e sempre con la riserva di riconsiderazione sulla scorta del segnalato slittamento al 2000 di ruoli per 15.300 mld del 1999), vanno, poi, aggiunte quelle dettate dall'evoluzione delle corrispondenti riscossioni effettivamente realizzate, e che, diminuendo del 29,4% (da 5.620 a 3.967 mld), fanno registrare una significativa riduzione dell'indice di riscossione del totale degli accertamenti di competenza derivanti dall'attività di accertamento e controllo - dal 17,32% nel 1998 al 12,50% nel 1999⁴⁴, sempre, però, senza tenere conto dei correttivi che andrebbero introdotti sulla scorta di quanto già prima ricordato in ordine allo slittamento al 2000 di consistenti riscossioni riguardanti il 1999. Un sia pur piccolo incremento in termini relativi (e ben più consistente in termini assoluti, considerando la base di riferimento) lo fa, invece, registrare il già elevato indice di riscossione delle entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione - da 99,01% nel 1998 a 99,37% nel 1999.

Sempre per le entrate derivanti da attività di controllo, diversamente da quanto riscontrato per gli accertamenti, che hanno fatto registrare un andamento in crescita per il comparto delle imposte dirette e in diminuzione per quello delle imposte indirette, le riscossioni di competenza hanno avuto un andamento specularmente opposto. Esse sono risultate nettamente in calo per il complessivo comparto delle imposte dirette (da 4.456 a 2.478 mld, -1.978 mld e -44,4%), come conseguenza del diminuito apporto degli introiti per condoni, sanatorie ed introiti straordinari (-899 mld), ma anche per le maggiori imposte (IRPEF -258 mld, IRPEG -209 mld e ILOR -142 mld) e per gli "altri introiti diretti" (-379 mld). La quota di accertamenti riscossi attinenti alle entrate tributarie derivanti dall'attività di accertamento e controllo sulle imposte dirette si è, pertanto, più che dimezzata - dal 23,3% all'11,2%. Le riscossioni di competenza delle imposte indirette gestite dal Dipartimento delle entrate sono, invece, aumentate, passando da 973 a 1.348 mld (+375 mld e +38,5%), facendo segnare un netto recupero anche in termini di quota di accertamenti riscossi (dall'8% al 15,1%). E ciò, soprattutto grazie al recupero dell'IVA, che non riesce, però, ad andare al di là di livelli comunque modesti (da 84 mld nel 1998 a 259 mld nel 1999 e dall'1% al 5,6% della quota di accertamenti riscossi) ed al consolidamento del peso degli altri tributi indiretti (da 819 a 986 mld e dal 22,3% al 23,6% della quota di accertamenti riscossi). In diminuzione le riscossioni connesse all'attività di accertamento e controllo connessa ai tributi indiretti gestiti dal Dipartimento delle Dogane e II.II. (da 179 a 141 mld), ma in aumento, però, la relativa quota di accertamenti riscossi (dal 15,9% al 20,3%). Del tutto insignificanti, infine, le riscossioni di competenza sulle entrate da attività di accertamento e controllo sui tributi indiretti gestiti dal Dipartimento del territorio: appena 552 milioni nel 1999, rispetto ai 7 mld e 401 milioni del 1998, con un crollo del relativo indice di riscossione dal 35,7% al 4,2%.

I dati sopra illustrati indicano un netto miglioramento, sia dell'indice di riscossione, sia degli importi riscossi per i comparti impositivi per i quali si è registrata una diminuzione dell'importo degli accertamenti (tributi indiretti gestiti dai Dipartimenti delle Dogane e delle Entrate) ed un peggioramento, sia per il comparto delle imposte dirette gestito dal Dipartimento delle entrate, sia per quello delle imposte indirette gestito dal Dipartimento del territorio, per i quali, invece, l'importo degli accertamenti è aumentato. Ciò porterebbe a concludere che nel

erariale di consumo sugli oli minerali, loro derivati, prodotti analoghi e relative sovrimposte di confine. 2.1.3.2-Accisa e imposta erariale di consumo su altri prodotti, 2.1.4.2-Imposte sui generi di monopolio e 2.1.5.2-Altri tributi indiretti.

⁴³ Corrispondenti alle UPB 3.1.1.2- Tasse imposte sugli affari, su atti concernenti il demanio e il patrimonio dello Stato e 3.1.2.2-Altri tributi indiretti (quest'ultima con voci di rendiconto tutte uguali a zero).

⁴⁴ In base alle elaborazioni della Corte, l'indice di riscossione di queste entrate era stato del 23,1% nel 1996 e del 14,9% nel 1997.