



Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi

2006 / 3

Partenza sprint per il quadro VT

I primi risultati dei dati sulla ripartizione territoriale dell'Iva al consumo esposti
nella dichiarazione 2005

Roberto Convevole

Forum quadro VT. Interventi di:

Alessandro Santoro, Raffaello Lupi, Saverio Fossati, Giuseppe Vitaletti

marzo 2006

Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi

2006/3

Partenza sprint per il quadro VT

I primi risultati dei dati sulla ripartizione territoriale dell'Iva al consumo esposti
nella dichiarazione 2005

Roberto Convevole

Forum quadro VT. Interventi di:

Alessandro Santoro, Raffaello Lupi, Saverio Fossati, Giuseppe Vitaletti

Marzo 2006

I documenti di lavoro non riflettono necessariamente l'opinione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate ed impegnano unicamente gli autori.

Possono essere liberamente utilizzati e riprodotti per finalità di uso personale, studio, ricerca o comunque non commerciali a condizione che sia citata la fonte attraverso la seguente dicitura, impressa in caratteri ben visibili: <http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi>

Informazioni e chiarimenti: ae.ufficiostudi@agenziaentrate.it

Il nuovo quadro VT della dichiarazione Iva 2005

Nella dichiarazione Iva 2005 è stato inserito un nuovo quadro per indicare la ripartizione regionale delle vendite a consumatori finali. I primi risultati statistici sono analizzati. Accanto all'Irap il federalismo fiscale potrà disporre di un secondo rilevante pilastro: l'Iva regionalizzata. L'Italia è il primo paese UE che si muove concretamente sulla strada della "riprogettazione" del tributo per contrastare fattivamente la sua evasione. E' questa l'impostazione più efficace per evitare di continuare a percorrere la strada della Commissione di Bruxelles, che, con le sue continue "deroghe" accordate agli Stati Membri nell'intento di contrastare le crescenti frodi Iva, rischia di snaturare definitivamente la logica dell'imposta.

Le nouveau cadre VT de la déclaration TVA 2005

Dans la déclaration TVA pour l'année 2005 un nouveau cadre indiquant la répartition régionale des ventes aux consommateurs finaux a été introduit. Les premiers résultats statistiques ont été analysés. A côté de l'"Irap", le fédéralisme fiscal pourra désormais se prévaloir d'un deuxième pilier important: la TVA régionalisée. L'Italie est le premier pays qui a pris des initiatives concrètes afin de "réviser" cette taxe afin de combattre son évasion avec succès. Il s'agit de l'approche la plus efficace pour éviter de parcourir le même chemin que la Commission de Bruxelles qui, dans le but de combattre les fraudes toujours plus importantes, risque de dénaturer définitivement la logique de cette taxe.

Der neue VT-Rahmen der Mehrwertsteuererklärung 2005

In der Mehrwertsteuer-Erklärung für das Jahr 2005 ist ein neuer Rahmen, der die Endverbraucher die regionale Verteilung der Verkäufe darauf hinweist, eingeführt worden. Die ersten statistischen Ergebnisse sind analysiert worden. Von "Irap" abgesehen, der fiskalische Föderalismus kann sich von nun an von einem zweiten wichtigen Pfeiler vorherrschen: die dezentralisierte Mehrwertsteuer. Italien ist das erste Land, das konkrete Initiativen ergriffen hat, um diese Steuer "zu überprüfen", um die Steuerhinterziehung erfolgreich zu bekämpfen. Es handelt sich um das wirksamste Konzept, um zu vermeiden, denselben Weg zu durchqueren als die europäische Kommission, die, mit dem Ziel den immer wichtigeren Betrug zu bekämpfen, definitiv die Logik dieser Steuer denaturieren könnte.

New framework VT of the VAT statement 2005

In the VAT statement for 2005 a new framework indicating the regional distribution of sales to the final consumers was introduced. The first statistical results were analyzed. Apart from "Irap", the fiscal federalism will be able now to avail itself of a second important pillar: regionalized VAT. Italy is the first country which took concrete initiatives in order to "revise" this tax in order to fight its evasion successfully. This involves the most effective approach to avoid following the same way as the European Commission which, with the aim of fighting still more important frauds, is likely to misrepresent the logic of this tax definitively.

El nuevo marco VT de la declaración IVA 2005

En la declaración IVA para el año 2005 se introdujo un nuevo marco que indicaba la distribución regional de las ventas a los consumidores finales. Se analizaron los primeros resultados estadísticos. Con el "Irap", el federalismo fiscal podrá en adelante prevalerse de un segundo pilar importante: el IVA regionalizado. Italia es el primer país que tomó iniciativas concretas con el fin de "revisar" este impuesto con el fin de combatir su evasión con éxito. Se trata del enfoque más eficaz para evitar recorrer el mismo camino que la Comisión de Bruselas que, con el fin de combatir los fraudes cada vez más importantes, corre el riesgo de desvirtuar definitivamente la lógica de este impuesto.

PARTENZA SPRINT PER IL QUADRO VT

Ecco i primi risultati dei dati esposti nel quadro VT della dichiarazione Iva 2005

Premessa¹

La dichiarazione Iva 2005 contiene al suo interno una novità estremamente importante: il quadro VT con la “*Ripartizione territoriale dell’Iva al consumo*”. La rilevanza concettuale sottostante questa novità amministrativa risiede nel fatto che, per la prima volta nella storia del tributo, nato nel 1954, nella dichiarazione vengono indicate separatamente le operazioni imponibili che gli operatori hanno effettuato nei riguardi di *altri soggetti Iva* (vendite a partite Iva) e/o di *consumatori finali* (vendite a non-partite Iva), questi ultimi essendo i contribuenti di fatto dell’imposta. Questa semplice operazione evidenzia, con immediatezza, i flussi di operazioni imponibili sui quali non è possibile esercitare alcuna rivalsa: si individua pertanto la base imponibile finale del tributo che può essere contestualmente territorializzata superando l’indeterminatezza macroeconomica che ha caratterizzato sin qui l’imposta.

Con la dichiarazione 2005 giunge così a compimento un percorso iniziato nel lontano 1994 allorché nel libro bianco del Ministero delle Finanze (pubblicato in collaborazione con *Il Sole 24 Ore*) venne enunciato il concetto di “*frazionamento dell’Iva riscossa sulle cessioni*”. Tale concetto venne poi meglio articolato e spiegato in un saggio di notevole spessore scritto da Maré e Vitaletti nella primavera 1996². Sempre nel 1996 gli studiosi britannici Keen e Smith proposero una distinzione concettualmente simile al fine di passare al regime definitivo³. Nel gennaio del 1997 per

¹. Ringrazio il dott. Cesare Liberati, del *Dipartimento Politiche Fiscali - Studi di Politica Tributaria della Sogei SpA*, per i chiarimenti forniti e che sono riportati in Appendice.

². Mauro Maré e Giuseppe Vitaletti: “La tassazione dei consumi nell’Unione Europea. Effetti economici ed ipotesi di riforma” in *il Fisco*, n. 15, aprile 1996. La lettura di questo saggio a distanza di anni consente anche di comprendere la strada percorsa nel frattempo sul tema del frazionamento. In effetti, la scelta dell’Agenzia delle Entrate di configurare il quadro VT come esso appare oggi, è, con il senno di poi, più semplice di quanto si preconizzasse nel 1996. Cruciale è stato nell’autunno del 2003 il confronto con i rappresentanti delle categorie, in particolare la CNA, che ha consentito di realizzare l’idea originaria nella maniera più semplice.

³. Michael Keen e Stephen Smith “VIVAT an alternative VAT for the EU. The future of value added tax in the European Union”, in *Economic Policy*, n. 23 ottobre 1996. Questo importante saggio era finalizzato a suggerire un percorso realistico per approdare al regime definitivo Iva superando quello transitorio, entrato in vigore il 1° gennaio 1993 e che doveva durare pochi anni, diventato poi perenne essendo tutt’ora in vigore. I due autori britannici non avevano in mente ciò che ha realizzato l’Agenzia delle Entrate con il quadro VT ma, implicitamente, facevano riferimento ad un concetto analogo allorché suggerirono di stabilire un’aliquota standard, identica per tutti gli Stati Membri (SM) della UE, da applicare alle operazioni imponibili che vedevano come contraenti i soli soggetti Iva. Ciò equivale, logicamente, a distinguere le vendite imponibili verso soggetti Iva da quelle verso consumatori finali (o equiparati tali). Queste ultime sarebbero state tassate con aliquote decise liberamente da ciascun SM. La separazione delle vendite, a seconda dell’acquirente, coincide esattamente con il ragionamento sviluppato da Maré e Vitaletti nel 1996.

interessamento di Giancarlo Fornari⁴ e del SeCIT si arrivò ad inserire nella dichiarazione Iva in via sperimentale, considerati i tempi di presentazione della novità, un campo destinato all'indicazione delle vendite Iva effettuate nel 1996 nei confronti dei consumatori finali (*percentuale delle vendite a soggetti sprovvisti di partita Iva*). Nonostante la disposizione fosse su base volontaria, ben un milione di dichiaranti compilò l'apposito riquadro. La mancanza di sensibilità, sul versante dell'Iva, all'interno dell'Amministrazione finanziaria dell'epoca, fece sì che la nuova disposizione non entrasse a regime nella dichiarazione del 1998 cadendo così nell'oblio.

Il comportamento delle platea

L'invio telematico delle dichiarazioni Iva 2005 per l'anno d'imposta 2004 ha riguardato 5.093.606 contribuenti con volume d'affari maggiore di zero⁵. Il 97,39% di essi ha indicato come si ripartiscono le operazioni imponibili verso *consumatori finali* e verso *soggetti Iva*. L'informazione è dunque fondata su una mole enorme di dati.

Figura 1

QUADRO VT RIPARTIZIONE TERRITORIALE DELL'IVA AL CONSUMO		1		2	
VT1	Ripartizione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili	,00	Totale imposta	,00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	,00	Imposta	,00
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	,00	Imposta	,00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
VT2	Abruzzo	1	,00	2	,00
VT3	Basilicata	1	,00	2	,00
VT4	Bolzano	1	,00	2	,00
VT5	Calabria	1	,00	2	,00
VT6	Campania	1	,00	2	,00
VT7	Emilia Romagna	1	,00	2	,00
VT8	Friuli Venezia Giulia	1	,00	2	,00
VT9	Lazio	1	,00	2	,00
VT10	Liguria	1	,00	2	,00
VT11	Lombardia	1	,00	2	,00
VT12	Marche	1	,00	2	,00
VT13	Molise	1	,00	2	,00
VT14	Piemonte	1	,00	2	,00
VT15	Puglia	1	,00	2	,00
VT16	Sardegna	1	,00	2	,00
VT17	Sicilia	1	,00	2	,00
VT18	Toscana	1	,00	2	,00
VT19	Trento	1	,00	2	,00
VT20	Umbria	1	,00	2	,00
VT21	Valle d'Aosta	1	,00	2	,00
VT22	Veneto	1	,00	2	,00

Il quadro VT consta essenzialmente di due parti (cfr. figura 1). Nella prima, la sezione VT1, il contribuente deve indicare il valore totale delle sue operazioni imponibili e poi scomporlo per destinazione tra consumatori finali ed altri soggetti Iva. Stessa procedura per l'imposta applicata.

⁴ Giancarlo Fornari era all'epoca il responsabile dell'*Ufficio centrale per lo sviluppo della coscienza civica e per l'informazione del contribuente*, presso il Segretariato generale.

⁵ Di questi solo 132.688 non hanno compilato il quadro VT.

Nella seconda sezione del quadro VT (vale a dire le righe da 2 a 22) il contribuente ripartisce per regione di destinazione le sole operazioni imponibili verso consumatori finali⁶.

Se si pone uguale a 100 il totale dei contribuenti che hanno compilato in tutto o in parte il quadro VT si osserva che:

- a) il 57,66% non ha compilato il rigo della regione nella quale si sono realizzate le vendite a consumo finale (cfr. la tabella 1), e rappresenta il 42,83% delle vendite finali;
- b) il 41,88% ha indicato una sola regione di esercizio (tabella 2), con il 47,22% di vendite finali;
- c) lo 0,45% ha indicato due o più regioni di esercizio (tabella 3), con il 9,94% di vendite finali.

Nel complesso già oggi il 57,16% (vale a dire la somma dei totali delle tabelle 2 e 3) delle vendite a consumo finale risulta allocato regionalmente.

Questi dati sono molto significativi per due motivi: esaminiamoli brevemente.

Innanzitutto incrociando le diverse caselle si possono isolare i soggetti che realizzano unicamente operazioni imponibili verso altri soggetti Iva (sono il 46,4% del totale) e che, pertanto, non dovevano compilare le righe regionali. Di converso il 53,6% degli operatori economici ha effettuato vendite a consumo finale o ha effettuato vendite miste. Di conseguenza, nelle frequenze indicate nella tabella 1, poco meno di 2.200.000 contribuenti non entrano nella nostra analisi mentre sono circa 528.000 i contribuenti che dovranno essere allocati nelle singole regioni facendo ricorso ai dati anagrafici. In sostanza, già oggi il 79% degli operatori economici, con vendite a consumo finale, risulta posizionato territorialmente in funzione delle sue vendite.

In secondo luogo si può constatare come i dichiaranti interessati a vendite al consumo in più di una regione siano soltanto 21.177. Tale numerosità può sembrare troppo esigua e dunque fallace ma, in realtà, riflette le caratteristiche della nostra economia, fondata, riguardo alle vendite finali alle famiglie, su piccole unità produttive caratterizzate da un bacino di domanda interna circoscritto a livello sub-regionale. Ciò, per altro, riguarda anche l'Irap e dunque gli stabilimenti di produzione. Si constata, infatti, che i soggetti Irap con unità produttive in almeno due regioni sono poco più di 15.000 (cifra riferita all'anno d'imposta 2002, ultimo disponibile).

In sostanza solo un contribuente su 120, tra quelli interessati alle vendite a consumo finale, effettua vendite in più di una regione e questa ristretta platea si è dovuta sobbarcare un'incombenza ulteriore rispetto al passato. Ma si tratta anche dei contribuenti contabilmente più organizzati e quindi "facilitati" al massimo nel rilevare i dati. Si pensi a due casi limite: una catena di supermercati ed una cantina sociale. E' del tutto ovvio che la catena di supermercati saprebbe indicare con precisione millimetrica le sue vendite a consumo finale nei singoli quartieri delle città dove opera. La cantina sociale, ubicata ad esempio in Toscana o in Sicilia, che vende per posta in

⁶. Si noti di sfuggita che la sezione regionale è costruita in maniera identica a quella introdotta nel 1998 per l'Irap (allocazione regionale della produzione netta).

tutta Italia (parliamo di vendite a non-partite Iva) sa benissimo dove sono localizzati i suoi acquirenti e siccome avrà una contabilità su personal computer è perfettamente in grado di evidenziare le informazioni relative alle singole regioni.

Si obietterà che il 21% circa dei dichiaranti interessati non ha compilato il rigo della regione. Ma, per il ragionamento fatto prima, è del tutto ovvio che si tratta di contribuenti con vendite a consumo in una sola regione.

I risultati della rilevazione

Come si vede dalla tabella 4, l'Iva fatturata sul totale delle operazioni imponibili è ammontata nel 2004 ad oltre 413.000 milioni di euro. Di questa cifra 67.669 milioni di euro concernono le operazioni imponibili verso *consumatori finali* e 345.517 milioni riguardano le operazioni imponibili verso *soggetti Iva*. I 67.669 milioni rappresentano l'Iva pagata dai “consumatori finali” sui loro acquisti mentre i 345.517 milioni rappresentano due poste qualitativamente distinte: a) l'Iva detraibile sugli acquisti, ed effettivamente detratta dai soggetti Iva; b) l'Iva indetraibile sugli acquisti (indetraibilità *soggettiva* ed indetraibilità *oggettiva*). La voce b) concorrerà assieme ai 67.669 milioni di euro a formare il gettito finale netto del tributo che in gergo si chiama Iva di competenza economica.

Da fonte ISTAT, che elabora oltre ai dati sui versamenti anche quelli relativi ai rimborsi richiesti ed alle compensazioni effettuate, sappiamo che il 2004 si è chiuso con un'Iva di competenza economica pari a 81.457 milioni di euro, comprensivi del gettito in passato attribuibile ai “Monopoli” che dall'anno d'imposta 2002 presentano la dichiarazione Iva essendo stati privatizzati⁷.

Se rapportiamo l'Iva a consumo finale al totale dell'Iva di competenza si ottiene un peso pari a circa l'83%. Si constata dunque che l'Iva che rimane da attribuire alle regioni è circa il 17% del totale e deriva, come già detto, dalle indetraibilità *soggettive* ed *oggettive* dei dichiaranti.

In sostanza l'Iva a consumo finale esposta nel quadro VT comprende:

- a) i consumi finali imponibili delle famiglie;
- b) gli investimenti delle famiglie (abitazioni e riqualificazione del patrimonio edilizio);
- c) gli acquisti intermedi della Pubblica amministrazione;
- d) gli investimenti in opere pubbliche.

⁷. Si veda a questo proposito la precisazione riportata in Appendice. E' utile ricordare che l'Iva di competenza dei tabacchi può essere territorializzata a livello di singolo comune, ovvero di circoscrizione per le grandi città, dal momento che i consumi di tabacchi sono disponibili per singola tabaccheria.

Tabella 1: Quadro VT compilato senza indicare la regione di esercizio - milioni di €

		Numero quadri compilati	2.704.993	
VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili	1.441.137	Totale imposta 260.854
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	221.643	Imposta 25.146
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	1.219.461	Imposta 235.705

Tabella 2: Quadro VT compilato indicando una sola regione di esercizio - milioni di €

		Numero quadri compilati	1.964.748	
VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili	652.390	Totale imposta 120.040
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	244.380	Imposta 34.787
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	408.011	Imposta 85.254

Tabella 3: Quadro VT compilato indicando più regioni di esercizio - milioni di €

		Numero quadri compilati	21.177	
VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili	194.280	Totale imposta 32.294
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	51.429	Imposta 7.736
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	142.850	Imposta 24.558

Tabella 4 - Rigo 1- Operazioni imponibili ed imposta - Totale generale - milioni di €

		Numero quadri compilati	4.690.918	
VT1	Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA	Totale operazioni imponibili	2.287.807	Totale imposta 413.188
		Operazioni imponibili verso consumatori finali	517.451	Imposta 67.669
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA	1.770.321	Imposta 345.517

Figura 2. Suddivisione delle operazioni imponibili: frequenze

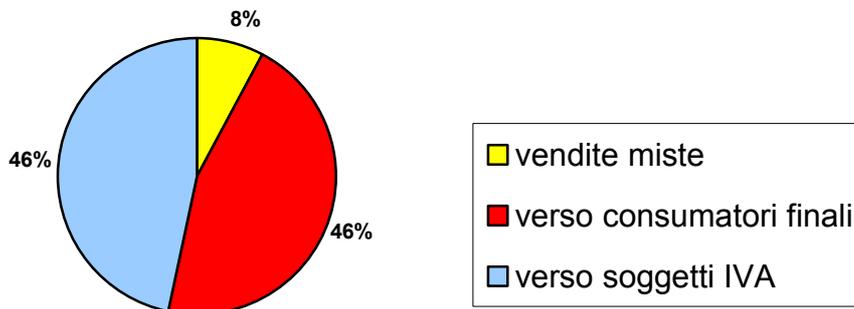
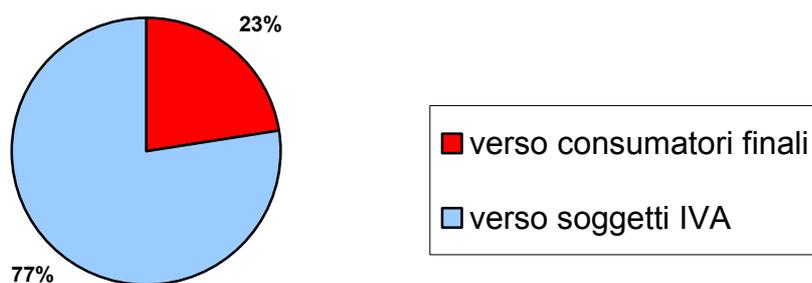


Figura 3. Suddivisione delle operazioni imponibili: volumi delle cessioni



L'utilità di questi dati

Per comprendere appieno la significatività delle informazioni che il quadro VT fornisce è sufficiente fare questo esempio. In base agli ultimi dati pubblicati dall'Anagrafe tributaria si sa che nel 2001 l'Iva di competenza è stata versata nella seguente maniera:

Nord 66%; Centro 26%; Sud 8%.

Questa distribuzione riflette il posizionamento delle sedi legali delle imprese ed è molto simile a al versamento dell'Ires. Basti pensare che tre sole regioni (Piemonte, Lombardia, Lazio) rappresentano quasi i 2/3 dei versamenti Iva.

Se invece consideriamo la territorializzazione dell'Iva a consumo finale (con le poste ad esso assimilate), ancorché *non completa* per i motivi ricordati all'inizio, la situazione in fieri che si delinea per il 2004 è la seguente:

Nord 56%; Centro 22%; Sud 22%.

Si tratta, ovviamente, di dati preliminari ma la loro significatività balza agli occhi: la distribuzione regionale dei consumi finali (e delle poste assimilate) che rimangono incisi dall'Iva non ha alcun riferimento con distribuzione regionale dei versamenti Iva⁸. E ciò rimane vero quand'anche, a posteriori, si dovesse riscontrare che nella regione "X" il peso dell'Iva territoriale fosse identico al peso dell'Iva versata: si tratterebbe di un caso, i due concetti sono tra loro logicamente distinti.

Approfondimenti analitici successivi

Sebbene i risultati acquisiti risultino molto promettenti, è necessario affrontare alcune tematiche specifiche, utili per completare la regionalizzazione ed arrivare così al 100% del gettito netto di competenza, quali ad esempio quelle relative a:

1) *pubbliche amministrazioni*: è noto come il Lazio accenti una parte degli acquisti che se pur riferibili alla PA sono però destinati ad essere utilizzati in altre regioni. Sarà necessario fare un riscontro con la distribuzione regionale della base imponibile Irap.

2) *banche ed assicurazioni*: per questi enti, caratterizzati massicciamente da operazioni esenti, la territorializzazione della base imponibile relativa all'indetraibilità soggettiva andrà verificata esaminando la territorializzazione della produzione netta Irap del settore finanziario.

3) *indetraibilità oggettiva* (carburanti, automobili, ecc. ma anche investimenti indetraibili): per i 21.000 contribuenti che hanno indicato vendite a consumo finale in più di una regione si dovrà riflettere sulla ripartizione a livello regionale dell'indetraibilità oggettiva in base alle loro vendite a consumo finale (famiglie) ed alle pubbliche amministrazioni (una sorta di pro rata);

4) *investimenti in abitazioni e riqualificazione del patrimonio edilizio effettuati dalle famiglie*: si dovrà vedere se c'è coerenza con la distribuzione regionale degli investimenti per branca produttrice del settore costruzioni di fonte ISTAT.

Il tutto potrà poi essere ulteriormente analizzato utilizzando anche la tavola intersettoriale dell'Iva (*Flussi intersettoriali della base imponibile Iva e relativa imposta*) che l'Ufficio Studi sta ultimando. Infatti, un aspetto importante nel lavoro di quadratura risiede nell'analisi dei dati per settore di attività economica dei dichiaranti.

⁸. Si dovranno naturalmente attendere non solo le elaborazioni relative ai 528.000 dichiaranti, che non si sono allocati nei righi regionali, ma anche la pulizia e la quadratura dei dati, vale adire la coerenza d'insieme dei dati trasmessi, che abitualmente l'Anagrafe tributaria esegue prima di rendere pubbliche le dichiarazioni fiscali. Pertanto, l'esito finale potrà differire da quello delineato con le informazioni oggi disponibili.

Prospettive future

In un contesto di tipo federale l’Iva è destinata a rivestire un ruolo centrale, sicuramente molto più rilevante di quello che oggi le viene assegnato per il fondo di perequazione della spesa sanitaria previsto dal decreto legislativo n. 56/2000⁹.

La dottrina di Scienza delle Finanze ha codificato le imposte in due grandi famiglie: le imposte *dirette* e le imposte *indirette*. Sono oramai maturi i tempi per una nuova classificazione che le distingua a seconda della destinazione economica dei cespiti che vengono incisi. I tributi andrebbero pertanto distinti in tre gruppi: sulla *produzione*, sui *redditi distribuiti*, sui *consumi*. In tal modo diventerebbero maggiormente evidenti le implicazioni sottese alle scelte di politica economica in un’ottica più trasparente e stringente delle relazioni intercorrenti tra obiettivi e strumenti. Per rimanere alle quattro principali imposte del sistema vigente l’Irap è un’imposta sulla *produzione*; l’Ire e l’Ires sono imposte sui *redditi*; l’Iva è un’imposta sui *consumi*.

Come si vede dalla tabella 5, se non si tiene conto dei pensionati nella base imponibile Ire e nella relativa imposta, perché non si potrà accollare ad essi il risanamento della finanza pubblica, l’Irap e l’Iva sono le imposte con la più ampia base imponibile ed il gettito dell’Irap è maggiore di quello dell’Ires. Banalmente la centralità del binomio Irap/Iva emerge anche dai dati: la sua base imponibile che è esattamente il doppio di quella del binomio delle Ire/Ires¹⁰ (cfr. la colonna 4 della tabella 5).

Ora, con il quadro VT, anche l’Iva risulterà regionalizzabile. E tutti sanno che il riferimento al “territorio” è decisivo per una contrazione dell’evasione che traghetti il sistema economico italiano dalla patologia alla fisiologia. Le autonomie locali avranno interesse a recuperare evasione perché ciò consentirà loro di poter disporre di ulteriore gettito senza aumentare le aliquote e ciò a maggior ragione in un contesto quale quello delineato dall’art. 57 della Costituzione che postula la *invarianza della pressione fiscale* nel passaggio dal sistema vigente a quello federale. Il precetto dell’art. 57 dovrebbe essere interpretato distinguendo la pressione fiscale *effettiva* (quella percepita

⁹. Nel periodo di transizione e finché rimarrà vigente il D.Lgs. n. 56/2000, La Ragioneria generale dello Stato potrà determinare la quota di compartecipazione regionale all’Iva in maniera più oggettiva e trasparente sulla base dei consumi finali desunti dalle dichiarazioni fiscali anziché sulla scorta di stime statistiche, che includono per definizione l’evasione fiscale. Si tratta, in sostanza, di utilizzare un metro analogo a quello della compartecipazione Irap che avviene sulla base delle dichiarazioni e non già sulla base del valore aggiunto dell’ISTAT, che è una stima statistica. In conclusione, in sede di compartecipazione di una qualsiasi imposta l’unico parametro possibile è quello della sua base imponibile altrimenti la compartecipazione conterrebbe al suo interno *un elemento redistributivo*.

¹⁰. Come osservò sessanta anni fa Cesare Cosciani “La conoscenza della pressione tributaria che un sistema fiscale esercita..... è indispensabile quando il sistema tributario ammetta, come quello italiano, il concorso concomitante di più tributi ad incidenza definitiva sempre sui medesimi cespiti” (cfr. “La pressione tributaria legale delle imposte dirette nel 1947”, in *Congiuntura economica*, bollettino di informazioni dell’ISE (Istituto per gli studi di economia), n. 13, anno II, marzo 1947).

Tabella 5. Rilevanza dei principali tributi sul PIL* nel 2001

	(1) Base imponibile sul PIL*	(2) Aliquota media	(3) Quota sulle entrate totali	(4) Peso sulla somma dei quattro tributi: Base imponibile	(5) Peso sulla somma dei quattro tributi: Gettito
IRAP	51,6%	4,86%	5,91%	36,60%	12,56%
IVA	43,1%	14,82%	15,05%	30,57%	31,98%
IRE**	39,1%	22,16%	20,44%	27,73%	43,42%
IRES	7,2%	33%	5,67%	5,10%	12,05%
Entrate totali		42,73%	100		

* Il PIL è quello della serie ISTAT antecedente l'ultima revisione entrata in vigore nel 2006

** La base imponibile dell'Ire non comprende le pensioni e l'aliquota non comprende le addizionali

Tabella 6 Pressione fiscale apparente ed effettiva nel 2001

	(1) Base imponibile sul PIL*	(2) Aliquota media	(3) Scarto in punti base del PIL	(4) Valore in milioni di un punto base
Pressione fiscale apparente (IRAP+IVA+IRE+IRES)		20,11%		
Economia sommersa ISTAT**	15,85%	0%		
Pressione fiscale effettiva (IRAP+IVA+IRE+IRES) e scarto con la pressione apparente		23,90%	379	461,8

* Il PIL è quello della serie ISTAT antecedente l'ultima revisione entrata in vigore nel 2006

** E' la media tra le ipotesi minima e massima stimate dall'ISTAT

dai cittadini e che dipende dalle aliquote legali vigenti) dalla pressione fiscale *apparente* (quella che è calcolata sul PIL statistico e che è riportata al rigo 5 della tabella 5 ed al rigo 1 della tabella 6). L'invarianza prevista dall'art. 57 deve essere intesa come costanza delle aliquote legali e dunque della pressione effettiva. Se le autonomie locali si attiveranno per recuperare evasione esse saranno in grado di far *crescere* la pressione apparente (rigo 1 della tabella 6 con riferimento alle quattro imposte considerate) contestualmente al *calo* della pressione effettiva complessiva (che è riferita

alla totalità delle imposte, rigo 5 della tabella 5)¹¹. In questo caso il recupero di gettito derivante dal restringimento delle aree di evasione non può essere interpretato come crescita della pressione fiscale *tout court*, altrimenti si arriverebbe al paradosso di scambiare il recupero di base imponibile per un aumento della pressione fiscale. Al contrario, il gettito così recuperato potrà essere destinato alternativamente a: “risanamento finanziario” ovvero a “restituzione fiscale” ovvero a “maggiori servizi” finanziati con la *costanza* delle *aliquote legali*. Sono ovviamente possibili vari mix che risponderanno a scelte diverse di politica economica.

I concetti sopra riportati sono stati ampiamente dibattuti nei lavori in seno all’Alta Commissione di studio sul federalismo fiscale che nell’autunno del 2003 mise a punto, con la piena partecipazione delle rappresentanze imprenditoriali, lo schema che poi ha dato luogo al quadro VT della dichiarazione Iva 2005. Più nel merito, il presidente dell’Alta Commissione Giuseppe Vitaletti ha varie volte osservato che¹²:

- a) fosse necessario puntare a rafforzare il ruolo dell’Iva, ben al di là delle funzioni assegnate dal decreto legislativo 56/2000, realizzando il decentramento del tributo *su basi di effettività* del gettito dell’imposta;
- b) le probabilità di successo di un ruolo attivo degli enti territoriali sul fronte dell’accertamento sono massime per un tributo come l’Iva e minime per le imposte personali, perché l’accertamento di queste ultime necessita di un controllo territoriale troppo ampio;
- c) il gettito pro-capite Iva su base territoriale è molto meno sperequato di quello delle imposte personali;
- d) c’è una sovrapposizione *logica e specifica* tra la platea dei consumatori (che sono i contribuenti di fatto dell’Iva) e la platea degli utenti di molti servizi territoriali erogati dalle Regioni;
- e) esiste la possibilità, in prospettiva, dietro autorizzazione dell’Unione Europea, di attuare forme semplici di flessibilità territoriale del gettito applicando incrementi di aliquote, entro massimali contenuti, sulla parte di Iva derivante dai consumi della famiglie.

Il punto b) sembra particolarmente rilevante nella *vexata* ed irrisolta *quaestio* dell’elevata evasione fiscale italiana che ormai vede un consenso parlamentare unanime sulla necessità di un suo contenimento. Infatti, se ad un certo livello di astrazione ha ragione Saverio Fossati a sostenere che

¹¹. Nella tabella 6 il passaggio dalla pressione fiscale *apparente* a quella *effettiva* avviene sottraendo alla cifra del PIL la stima dell’economia sommersa effettuata dall’ISTAT. Il meccanismo sintetizzato nel testo è il seguente. Se l’azione sinergica dello Stato e degli Enti locali consegue un recupero di Iva, partendo dall’Iva al consumo, esso si tramuta tramite l’ampliamento della base imponibile *tout court*, in un recupero a cascata per le altre imposte della tabella 5. A questo punto, per i quattro tributi in esame, si osserva: a) una riduzione dello scarto tra pressione effettiva e pressione apparente; b) la pressione fiscale effettiva rimane invariata; c) la pressione apparente sale perché si è ristretta l’economia sommersa; d) cala contestualmente la pressione fiscale effettiva totale, cioè riferita alla globalità delle entrate.

¹². Cfr. ad esempio la *Relazione finale* dell’Alta Commissione nella pagina web della ACoFF nel sito Governo.it

“*il controllore non può essere eletto dai controllati*”¹³ è pur vero che questo grande paradosso vada rovesciato perché il controllore è *il responsabile della spesa* e dunque dal “conflitto” tra controllore e controllati deve necessariamente scaturire un equilibrio, una volta che sia scomparso il “pagatore di ultima istanza” e cioè la figura di “Pantalone/Stato”. In un simile contesto c’è una grande differenza logica tra il tentare di contenere l’evasione dell’imposta sui consumi ed il tentare di contenere l’evasione sui redditi, cosa per la quale da quaranta anni gli enti locali non sono più attrezzati. Certo la partita è aperta e nessuno ha la bacchetta magica. Ma dalla situazione nella quale versa il Paese se ne esce solo con una maggiore consapevolezza e trasparenza a tutti i livelli.

Alcune conclusioni

1. La realizzazione del quadro VT rappresenta una rilevante novità amministrativa che getta le basi per un salto di qualità nel contenimento dell’evasione *tout court*. Le cassandre di turno sono state smentite giacché, come si è visto, l’accoglienza che i contribuenti e gli intermediari hanno riservato al nuovo adempimento è stata senz’altro positiva. Lungi dal “*cercare l’ago nel pagliaio*”, come maliziosamente chiosava Raffaele Rizzardi¹⁴, l’Amministrazione si è dotata di uno strumento, semplice ma potente, che consente di disvelare il contenuto ultimo dell’Iva dal momento che si supera definitivamente il paradosso in base al quale l’Imposta sul valore aggiunto nasconde la sua vera natura di tributo finale sui consumi radicati sul territorio. Se si riflette, un appellativo più appropriato per l’Iva sarebbe quello di *Imposta sui consumi finali* (ICF): in francese ed in inglese la nuova sigla potrebbe essere TCF/FCT (*Taxe sur la consommation finale* ovvero *Final consumption tax*). In questo caso il nome espliciterebbe la natura reale dell’imposta: l’essere un’imposta generale sul consumo.

¹³. Saverio Fossati *Il Sole 24 Ore* del 27 febbraio 2006. Il suo incipit è folgorante: “Non lo hanno fatto e non lo faranno mai. La proverbiale riluttanza dei Municipi ad aiutare il Fisco nella lotta all’evasione ha una serie di ragioni, alcune squisitamente politiche, che possono essere comprese meglio mettendo a confronto la struttura e il *modus operandi* dell’amministrazione centrale con quella locale”. Invece di stare a discettare se gli enti locali vogliono o no recuperare evasione, perché non li si fa riflettere sul fatto che il recupero di un solo punto base del tax gap sul PIL, con riferimento alle quattro maggiori imposte, vale ben 461,8 milioni di euro? E poi Fossati dovrebbe dirci se ritiene che si debba utilizzare il *principio del beneficio* nella scelta delle fonti di finanziamento della spesa pubblica locale, così da collegare spese ed imposte. O se invece lui preferisca continuare sulla strada della irresponsabilità della spesa rispetto al suo finanziamento. Questi aspetti sono trattati da Gianni Trovati nell’articolo “Il federalismo parte dall’Iva. Occorre abbandonare il mito dell’Ire ai Comuni” (cfr. *Il Sole 24 Ore* del 21 novembre 2005) che a proposito della “finanza autonoma” osserva: “Il principio è semplice da enunciare, ma difficile da tradurre in pratica: per superare l’impianto centralista dello Stato bisogna abbandonare il meccanismo della finanza derivata, che lega il portafoglio delle autonomie ai trasferimenti concessi dallo Stato, e dare agli enti territoriali la possibilità di trovare da soli le risorse con l’imposizione fiscale. Il tutto, dice la legge, senza determinare ‘un incremento della pressione fiscale complessiva’ sui cittadini”.

¹⁴. Raffaele Rizzardi su *Il Sole 24 Ore* del 4 dicembre 2004 scrisse un articolo molto critico intitolato: “Iva ‘regionale’, il Fisco cerca l’ago nel pagliaio. Difficile individuare gli elementi del quadro VT”. Anche in questo caso l’incipit è senza via di scampo: “Debutta nel nuovo modello di dichiarazione Iva l’adempimento che inaugura l’era delle complicazioni”. Evidentemente i contribuenti sono più maturi di quanto non si pensi.

2. Quanto realizzato dall’Agenzia delle Entrate ha parecchi punti di contatto concettuali con la proposta avanzata nel 1996 da Keen e Smith i quali, però, non seppero proporre una soluzione semplice per il meccanismo di clearing (la compensazione tra Stati Membri (SM) per l’attribuzione finale del gettito Iva in seno alla UE) proprio perché non avevano pensato a qualcosa di simile al quadro VT. La loro proposta passò dunque inosservata, essendo ritenuta solo un grazioso esercizio intellettuale.
3. Qualora poi, in futuro, il quadro VT venisse adottato in sede UE esso rappresenterebbe il passo decisivo per approdare finalmente al regime definitivo Iva, senza il quale non si ha un reale mercato interno, perché semplificherebbe molto i meccanismi di clearing (compensazione tra SM) che comunque sarebbero necessari ma che avverrebbero su dati *di fonte amministrativa* (dichiarazioni fiscali).
4. Il regime definitivo verrebbe completato dall’adozione di un’aliquota sulle “esportazioni intracomunitarie” dei singoli Paesi *identica in tutta la UE e coincidente con l’aliquota normale più bassa tra gli SM* (ora le esportazioni intracomunitarie sono tassate ad aliquota zero) lasciando liberi gli Stati membri di manovrare l’aliquota interna, anche a livello regionale cioè sub-nazionale, proprio come suggerito da Keen e Smith. Tutto ciò agevolerebbe molto la lotta alle frodi Iva intracomunitarie, che sono enormi, e fornirebbe strumenti di valutazione molto potenti ai singoli paesi per contrastare l’evasione interna sui consumi finali che è altrettanto grande.
5. L’introduzione dell’imposta sul valore aggiunto ha rappresentato uno dei grandi successi della costruzione comunitaria. Questo successo ha praticamente invaso il mondo intero: oggi sono 136 gli Stati¹⁵ che la adottano, ma senza una riforma simile a quella delineata non sarà possibile fare altri passi sulla strada dell’armonizzazione europea. Non è certamente un caso se recentemente il *Financial Times* ha così intitolato un suo editoriale: “Il regime Iva comunitario assomiglia ad una gruviera”¹⁶.

I punti 1), 3) e 4) delineano una sorta di piccola rivoluzione “culturale” che appare quanto mai indispensabile se si vuole combattere seriamente le frodi Iva abbandonando la strada delle deroghe alla VI Direttiva che da alcuni anni la Commissione di Bruxelles autorizza per

¹⁵. L’elenco completo dei paesi che adottano l’Iva è riportato nel volume “Global conference on Value Added Tax”, edito dal Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell’economia e delle finanze, *Quaderni* n. 2, 2005.

¹⁶. “*Europe VAT regime is like a Swiss cheese*”, editoriale apparso il 1° febbraio 2006. E’ vero che l’articolo commentava l’ennesimo scontro sulle aliquote ridotte per i servizi ad alta intensità di lavoro. Ma la sua conclusione è di una rara e graffiante efficacia: “L’Iva è stata un’invenzione europea con un successo clamoroso, diffusasi a tutti i paesi industriali eccetto gli Stati Uniti, ed ha dietro di sé più di cento paesi. E’ una tassa efficiente, e l’unica che si possa adattare alla rapida terziarizzazione mondiale. E’ perciò veramente ironico vedere i suoi progenitori europei farne sempre più scempio, è tempo per essi di iniziare a chiudere tutte queste scappatoie”.

accogliere le pressioni dei singoli SM¹⁷. Il passaggio al regime definitivo, con la semplificazione dei controlli che ne consegue, rappresenterebbe una base credibile per arrivare rapidamente ad una contrazione significativa dell'evasione dell'imposta. Con grande beneficio sia per le casse degli SM che per il bilancio della UE, che ne risulterebbe accresciuto, allentando così anche le tensioni sulle miopi e poco edificanti discussioni sul bilancio comunitario cui si è assistito nei mesi scorsi e cui si assisterà, ahinoi, ancora in futuro.

Appendice

Alienazione della partecipazione detenuta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze Tesoro nell'Ente Tabacchi Italiano S.p.A. (ETI)

Prima del 1998 la produzione e la commercializzazione del tabacco era gestita in via esclusiva dall'Amministrazione dei Monopoli di Stato.

Nell'ambito del processo di riorganizzazione e riordino delle amministrazioni centrali, con il decreto legislativo n. 283 del 9 luglio 1998, le attribuzioni e le competenze dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, relativamente a tutte le attività produttive e commerciali inerenti alla produzione di sigarette, sigari, trinciati ed altri derivati del tabacco venivano assegnate all'Ente tabacchi italiani (ente pubblico economico).

Il 23 giugno 2000, con delibera del consiglio di amministrazione, il predetto Ente veniva trasformato in società per azioni, come previsto dall'art. 1, comma 6 del D.L.vo 283/98.

Successivamente, con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (pubblicato nella G.U. n. 158 del 10.07.2001) si determinava l'alienazione della partecipazione del Ministero del Tesoro nell'Ente tabacchi S.p.A., mediante trattativa diretta con i potenziali acquirenti, che si è conclusa nel luglio del 2003, anno nel quale la società British American Tobacco ha acquistato l'Ente.

¹⁷. E' sintomatico che l'Austria avendo ottenuto nel 2002 una deroga circoscritta ad un caso particolare di lavorazioni nell'industria delle costruzioni, cerchi oggi, nel 2006, di ottenere una sorta di generalizzazione a molte altre attività economiche per una fascia specifica di volume d'affari. Dopo quella austriaca, analoga deroga venne poi accordata alla Germania nel 2004. Non ci vuole molto a capire che, passo dopo passo, si arriverà allo smantellamento dell'Iva.

Interventi nell'ambito del "Forum quadro VT" già pubblicati sulla rivista telematica dell'Agenzia delle Entrate Fiscooggi.it

Territorio, studi di settore e adempimento spontaneo

di Alessandro Santoro, Università degli Studi di Milano – Bicocca

Premessa

L'articolo di Roberto Convevole "[Partenza sprint per il quadro VT](#)", e la ricerca in esso sintetizzata, sono di grande interesse sotto diversi profili. Tralascio, non certo perché si tratti di un argomento di secondaria importanza, i suggerimenti che ne derivano in tema di riformulazione dell'Iva a livello europeo. Mi concentro, invece, sulle implicazioni in termini di politiche di contrasto dell'evasione fiscale.

Nell'articolo si suggerisce l'importanza di incentivare gli enti locali a partecipare alla lotta all'evasione tenendo conto dei vantaggi informativi e dei vincoli istituzionali. Per quanto riguarda i primi, si dice che "c'è una grande differenza logica tra il tentare di contenere l'evasione dell'imposta sui consumi ed il tentare di contenere l'evasione sui redditi, cosa per la quale da quaranta anni gli enti locali non sono più attrezzati". Per quanto riguarda i vincoli istituzionali, si sottolinea come il recupero di base imponibile evasa sia la principale possibilità di attuazione, da parte degli enti locali, del federalismo fiscale condizionato all'invarianza delle aliquote legali.

L'idea di "territorializzare" la lotta all'evasione è sicuramente interessante ed è di piena attualità. Sarebbe tuttavia utile entrare nel merito degli strumenti che gli enti locali potrebbero concretamente utilizzare una volta ottenuta (ed affinata) questa informazione. Posto che gli enti locali "non sono attrezzati" a contribuire concretamente alla lotta all'evasione delle imposte sui redditi, *cosa* potrebbero fare gli stessi enti locali per contrastare l'evasione (o, meglio, le richieste indebite di rimborso) dell'Iva e dell'Irap (nella misura in cui consegue ad una sottodichiarazione dei ricavi)?

Non ci sono dubbi che le cifre evidenziate da Convevole sottolineino che le Regioni e gli altri enti locali possono essere responsabilizzati rispetto al recupero sul territorio di base imponibile evasa, ma rimane da affrontare la questione di come passare dalla rilevazione statistica generale (seppure disaggregata a livello territoriale) alla verifica dell'imponibile evaso da parte dei singoli contribuenti. Quest'ultimo accenno porta quasi naturalmente a discutere degli studi di settore che sono ad oggi il principale strumento in grado di elaborare alcune informazioni statistiche deducendone valori plausibili per i singoli contribuenti e conseguenti politiche di accertamento.

Gli studi di settore sono uno strumento utilizzabile per valutare la capacità di produrre ricavi o conseguire compensi dalle singole attività economiche. Sono realizzati tramite la raccolta sistematica di dati, sia di carattere fiscale sia di tipo "strutturale" che caratterizzano l'attività e il contesto economico in cui questa si svolge. Essi consentono quindi di determinare i ricavi o i compensi che con massima probabilità possono essere attribuiti al contribuente, individuando anche i fattori interni ed esterni relativi all'attività che potrebbero determinare una limitazione della capacità stessa (orari di

attività, situazioni di mercato, eccetera).

Alla base degli studi di settore, applicati in misura massiccia dal 1998, c'è l'idea che sia possibile, quantomeno per le attività svolte su scala piccola e media, individuare i contribuenti che più probabilmente evadono confrontando, attraverso tecniche statistiche avanzate, i dati da loro dichiarati, e in particolare i ricavi e un insieme di variabili ad essi correlate, con quelli medi dichiarati dai contribuenti simili ed economicamente coerenti. L'azione di controllo e di accertamento dovrebbe quindi concentrarsi sui soggetti segnalati dagli studi ovvero quelli con ricavi "incongrui" e quelli con dati economici "incoerenti". Un contribuente è definito congruo se dichiara ricavi non inferiori a quelli puntuali come determinati dal relativo studio. In caso contrario, il contribuente è incongruo, sebbene esista una soglia di tolleranza (l'intervallo di confidenza). Un contribuente è definito "incoerente" se presenta valori di determinati indicatori che risultano molto diversi da quelli dichiarati da un insieme di contribuenti considerato sufficientemente affidabile. Vi sono diverse ipotesi di riforma degli studi oggi in discussione, e tra queste vi è anche la possibilità di dare un maggior peso agli elementi territoriali.

Studi di settore e territorio

Nell'attuale procedura di elaborazione degli studi, l'analisi della territorialità interviene solo attraverso una modifica del coefficiente relativo alla variabile che ha il maggior peso per il calcolo dei ricavi congrui. Per esempio, se questa variabile è il costo del venduto (o una sua funzione), in base all'analisi territoriale il peso del coefficiente ad essa relativo viene corretto, per ogni *cluster*, al rialzo per le imprese operanti in aree ad alto benessere e livello di sviluppo e al ribasso per aree aventi caratteristiche opposte. Pure in mancanza di dati certi sembra di poter affermare che l'incidenza effettiva della territorialità sugli attuali studi di settore sia estremamente esigua. Una possibile revisione del ruolo giocato dalle variabili territoriali nell'elaborazione degli studi di settore dovrebbe essere finalizzata ad aumentare il grado di efficienza e di efficacia degli studi di settore.

Per *efficienza* si può intendere l'attitudine degli studi di settore ad intercettare, per così dire, a monte, tutti gli evasori. In altri termini, gli studi di settore sono efficienti se tutti i contribuenti che evadono risultano incongrui, ed inoltre se tutti i contribuenti che non evadono risultano congrui. L'efficienza dipende quindi dal confronto tra i ricavi stimati dagli studi e quelli veri (e non osservabili) del contribuente. Minore è la differenza fra queste due variabili, maggiore è l'efficienza degli studi. Qual è stata l'efficienza degli studi fino ad oggi? E' molto difficile rispondere a questa domanda perchè i dati disponibili circa l'effettivo impatto degli studi di settore sono piuttosto scarni e non aggiornati. Da questo punto di vista vi è una scarsissima trasparenza da parte degli enti competenti, e ciò inficia gravemente la possibilità di esprimere un giudizio compiuto e fondato sull'andamento degli studi di settore nei primi anni della loro applicazione. Sarebbe auspicabile la piena disponibilità dei microdati - depurati ovviamente dei particolari anagrafici - per valutare l'efficienza e l'efficacia degli studi di settore nei confronti delle singole imprese. Non solo questo tipo di dati è lungi dall'essere accessibile - in linea con la pressoché totale inaccessibilità dei microdati fiscali - ma non esiste neppure una fonte ufficiale che con regolare periodicità

fornisca informazioni aggregate sui principali parametri, quali congruità e coerenza. I pochi dati disponibili evidenziano una crescita della quota di contribuenti congrui, costante sebbene non lineare, nel periodo compreso tra il 1998 e il 2001. Vi sono sostanzialmente due interpretazioni possibili di questo fenomeno, aventi implicazioni opposte circa il grado di efficienza degli studi e l'evasione. Secondo una prima ipotesi, diciamo ottimistica, dato un certo grado di efficienza degli studi, una spontanea riduzione del grado di evasione, e quindi un aumento dei ricavi dichiarati avrebbero potuto generare un passaggio dall'incongruità alla congruità. Al contrario, secondo una tesi meno ottimistica il grado di efficienza degli studi potrebbe essersi ridotto con il passare del tempo. Ciò avrebbe comportato, data una certa differenza tra ricavi veri e ricavi dichiarati, un avvicinamento dei ricavi stimati dagli studi più ai secondi che ai primi, con la conseguenza che un maggior numero di contribuenti avrebbe potuto fregiarsi della condizione di congruità, pur non riducendo (o addirittura aumentando) la propria evasione. Ovviamente, non è affatto semplice dire quale di queste due interpretazioni sia più fondata. Tuttavia, va rilevato che nel caso la tesi ottimistica risultasse corretta, bisognerebbe osservare un aumento degli imponibili e dei ricavi dichiarati, che invece non sembra riscontrarsi. Al contrario, i dati sembrano suggerire come più plausibile la tesi, per così dire, pessimistica: l'incremento della congruità potrebbe essere dovuto più ad una progressiva perdita di efficienza degli studi di settore che non ad una progressiva riduzione dell'evasione(1).

Per *efficacia*, invece, si può intendere l'attitudine degli studi di settore a ridurre effettivamente l'evasione da parte dei contribuenti incongrui. Un problema che si è manifestato nei primi anni di applicazione degli studi consiste nel fatto che determinate categorie di contribuenti (in particolare le società in contabilità ordinaria per obbligo e, in secondo luogo, le società in contabilità ordinaria per opzione e i professionisti) hanno mostrato una scarsa per non dire nulla propensione ad adeguarsi alle indicazioni degli studi di settore. I ricavi dichiarati dai contribuenti, in altri termini, hanno continuato a mantenersi ben al di sotto rispetto ai ricavi plausibili secondo gli studi, e solo in alcuni casi gli adeguamenti spontanei hanno evidenziato dinamiche significative. Ciò è in larga parte spiegabile con lo "schermo contabile" di cui hanno potuto beneficiare, con modalità differenziate, le categorie predette e che oggi permane sebbene nella forma ridotta dell'accertamento cosiddetto "due su tre". Questo schermo rende meno probabile l'accertamento, e quindi disincentiva l'incremento dei ricavi dichiarati verso il livello indicato dagli studi. La dimensione territoriale può assumere rilievo, anche alla luce dei dati recentemente emersi, nel necessario momento di verifica delle dimensioni e delle cause dell'inefficienza e dell'inefficacia.

Verso un'analisi territoriale dell'efficienza degli studi?

Si è detto in precedenza che l'(in)efficienza degli studi dipende dalla differenza tra i ricavi veri e quelli ritenuti plausibili in base agli studi di settore, mentre l'(in)efficacia dipende dalla differenza tra i ricavi plausibili e quelli dichiarati (considerato anche l'adeguamento). E' quantomeno plausibile che i livelli di (in)efficienza e di (in)efficacia degli studi siano territorialmente disomogenei. I dati contenuti nel quadro VT della dichiarazione Iva 2005 potrebbero essere utilizzati per verificare in quali regioni l'inefficienza degli studi è di maggiore evidenza e gravità quantomeno con riferimento

alle vendite finali. Per esempio, si potrebbero considerare inizialmente i contribuenti che effettuano solo vendite al consumo in una sola regione. Dato che, come emerge dall'articolo di Roberto Convevole, le vendite al consumo sono effettuate dal 53,6 per cento degli operatori, che una parte limitata di questi dovrebbe effettuare vendite miste e che viceversa la grande maggioranza degli stessi operatori risulta effettuare vendite al consumo in una sola regione, si dovrebbe trattare di un insieme di indagine significativo. Per ciascuna regione sarebbe quindi possibile ottenere il totale dei ricavi dichiarati dagli operatori per le vendite al consumo. A questo punto si dovrebbe abbinare a ciascuno (o ad un campione rappresentativo) di questi soggetti il livello dei ricavi congrui (considerando anche l'intervallo di confidenza) attribuito dal relativo studio di settore, nella versione più recente possibile. La differenza tra questi ricavi e quelli dichiarati, calcolata per ciascuna regione, potrebbe consentire, attraverso elaborazioni successive che tengano conto degli adeguamenti spontanei, di avere una indicazione territoriale del livello di (in)efficacia degli studi, dando per scontato che i ricavi dichiarati ai fini Iva siano comparabili con i ricavi dichiarati ai fini degli studi di settore, a meno di eventuali approssimazioni. Per ogni regione, infine, si dovrebbe ottenere dall'indagine sui consumi delle famiglie italiane effettuata dall'Istat il totale dei consumi finali, che dovrebbe essere confrontato con il totale dei ricavi congrui ottenendone un'indicazione del livello di (in)efficienza regionale degli studi. Se il risultato di questi confronti fosse una significativa disomogeneità dei livelli di efficienza e di efficacia degli studi a livello regionale, potrebbe essere opportuno considerare una riforma in senso territoriale degli studi stessi. In particolare, pur lasciando immutata la struttura degli studi (raccolta dei dati, ACP, *cluster analysis*, regressioni nei *cluster*), questa dovrebbe essere applicata a livello regionale e con riferimento ai soli ricavi ottenuti da vendite al consumo in quella regione, utilizzando il dato indicato nel quadro VT.

Quale sarebbe il vantaggio di questo approccio? Innanzitutto, avendo una valutazione iniziale del grado di (in)efficienza e di (in)efficacia, per ciascuna regione potrebbero essere definiti degli obiettivi di sforzo fiscale, cioè di recupero della base imponibile, da utilizzarsi, per esempio, nel quadro delle politiche di trasferimento e di perequazione. In secondo luogo, l'analisi dell'inefficienza e dell'inefficacia potrebbe anch'essa essere territorializzata. E' plausibile che ciascuna regione identifichi un insieme di variabili significative per la stima dei ricavi tanto più diverso (in ogni *cluster*) da quello definito a livello nazionale quanto maggiore è il grado di inefficienza rilevato in partenza. Questi vantaggi potrebbero essere tali da compensare l'aumento di complessità del sistema e la moltiplicazione degli studi rispetto a quelli esistenti (del resto, non è detto che a livello regionale sia necessario riprodurre tutti gli studi oggi in vigore). Ovviamente, poiché l'informazione è disaggregata territorialmente per le sole vendite finali, l'approccio esposto in precedenza non sarebbe applicabile a quel 46,4 per cento di soggetti Iva che effettuano solo vendite ad altri operatori Iva, cioè ai fornitori, nonché agli altri operatori che effettuano vendite miste o in più regioni. Per questi soggetti gli studi rimarrebbero quelli attuali, e quindi convivrebbero due procedure diverse per soggetti giuridicamente simili ma con diversa finalizzazione della propria struttura

produttiva. Tuttavia, quantomeno da un punto di vista sostanziale, si tratterebbe di un inconveniente relativo e transeunte se il miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia degli studi di settore sui venditori (puri e monoregionali) al consumo fosse significativo. In questo caso, infatti, i venditori al consumo avrebbero un naturale incentivo a far emergere gli acquisti (e l'Iva a credito) effettuati presso i fornitori.

NOTE:

1) Per un'analisi più compiuta si rinvia a "*Evasione e studi di settore: quali risultati? Quali prospettive?*" in corso di pubblicazione in *La Finanza Pubblica Italiana. Rapporto 2006*, Il Mulino, Bologna.

Il ruolo dei Comuni nella lotta all'evasione

di Raffaello Lupi, ordinario di Diritto tributario, Facoltà di Giurisprudenza, Università di Roma Tor Vergata

Premessa

L'ultima legge finanziaria ha proposto di coinvolgere nella lotta all'evasione fiscale i Comuni, attribuendo loro una parte del gettito recuperato. Per molti versi la proposta riprende, sensatamente, considerazioni diffuse tra economisti e tributaristi. Gli enti locali sono infatti "vicini" a molte forme di capacità economica "sfuggente", anche se non bisogna generalizzare, in quanto questo vale solo per attività fortemente visibili e ancorate al territorio, ad esempio locazioni immobiliari da privati, piccolo commercio e artigianato.

La misura prevista dalla Finanziaria 2006 è però prima di tutto insufficiente e macchinosa, proprio in quanto limitata alle maggiori imposte accertate. Queste ultime, in una fiscalità basata sull'autotassazione e sui controlli selettivi del fisco, sono infatti scarsamente rilevanti in termini di gettito, e hanno unicamente una funzione deterrente, di stimolo alla corretta autoliquidazione delle imposte. Già estrapolando i dati del gettito recuperato, pubblicati su questa stessa rivista da [Roberto Convevole](#) pochi giorni or sono, emerge l'insufficienza finanziaria della eventuale compartecipazione in esame. Se riportiamo su base annua i pur lusinghieri dati trimestrali di incassi da "lotta all'evasione" si arriva a circa un miliardo di euro. Una parte di questa somma è inerente ad attività che non hanno nulla a che vedere con i Comuni, ma anche ammettendo di condividere con essi tutta questa somma, saremmo nell'ordine di grandezza di 300 milioni, secondario rispetto alle necessità della finanza locale.

Inoltre, sarebbe un gettito macchinoso da acquisire, in quanto collegato ai tempi della gestione di procedure amministrative e contenziose spettanti all'Agenzia delle entrate, e non ai Comuni. Già si possono quindi intravedere le difficoltà di coordinamento e gli ingorghi amministrativi tra Comuni, uffici dell'Agenzia delle entrate, esattorie e contribuenti. Insomma, il gettito per i Comuni sarebbe "poco" e "complicato", anche se alcuni aspetti positivi di questa misura devono, come vedremo, essere valorizzati.

Le proposte di "Iva territoriale"

Il gettito necessario ai Comuni non può quindi che provenire dall'ordinario gettito "fisiologico", di tributi autoliquidati dai contribuenti. Casomai, è a questo gettito "da autoliquidazione spontanea" che può essere funzionalizzata la capacità accertativa comunale sui particolari settori che abbiamo indicato sopra. In quest'ottica si inserisce l'idea di affiancare all'Iva un tributo comunale sui consumi, manifestazione di capacità economica fortemente ancorata al territorio. Se ne parlò già nell'ambito dei dibattiti che portarono all'istituzione dell'Irap, ma l'ipotesi di una "imposta sui consumi locali" fu abbandonata nella previsione che essa fosse contraria al

divieto comunitario di istituire nuovi tributi sui consumi, in violazione del principio di esclusività dell'Iva. Suscita una certa amara ironia, a dieci anni di distanza, vedere che invece è stata proprio l'Irap a finire sotto la scure della Corte di giustizia europea. Per chiudere la parentesi, questo dimostra solo quanta confusione possa nascere quando si coinvolgono organismi europei in questioni sulle quali neppure noi, a livello nazionale, abbiamo le idee chiare.

Le considerazioni di [Convenevo](#) e di [Santoro](#), già pubblicate su *FISCOoggi*, confermano i pregi economici di una tassazione locale dei consumi; del resto, oggi la finanza tributaria comunale è eccessivamente sbilanciata sulla tassazione immobiliare (Ici / Tarsu) e sulle addizionali Ire. Varrebbe quindi la pena almeno di esplorare i margini, a livello comunitario, per un tributo sui consumi locali, incardinato sulla struttura dell'Iva. Sarebbe troppo lungo in questa sede, oltre che prematuro, prevedere le posizioni degli organi comunitari su questo eventuale quesito.

Una possibile "variazione sul tema"
Vorrei invece formulare, con riferimento agli articoli di [Convenevo](#) e [Santoro](#), alcune precisazioni relative all'inopportunità di operare indiscriminatamente su tutte le forme di consumo finale; questo anche in funzione di quel coinvolgimento dei Comuni nella lotta all'evasione, da cui avevo preso le mosse. Dobbiamo sempre ricordare, infatti, che i Comuni hanno dimensioni idonee a gestire solo *tassazioni elementari*, collegate al territorio (esempio classico, quella immobiliare). Sotto questo profilo, alcune attività di consumo finale hanno una dimensione decisamente sovracomunale, per non dire addirittura nazionale o europea. Pensiamo alla grande distribuzione, alla telefonia, alle infrastrutture, ai trasporti aerei nazionali. Nella grande distribuzione, infatti, le vendite sono "locali", ma la gestione degli acquisti è centralizzata ed estremamente complessa; per quanto riguarda telefonia e trasporti, invece, il radicamento locale è pressoché inesistente. Ma soprattutto, in questi settori, non si intravede quale contributo potrebbero portare i Comuni alla lotta all'evasione.

Sotto questo profilo, e nell'ipotesi in cui le obiezioni comunitarie a un tributo locale sui consumi fossero (come prevedo) difficili da superare, potrebbe essere esplorata l'idea di attribuire ai Comuni *una parte del gettito Iva* collegato alle piccole attività, sulle quali i Comuni possono cooperare efficacemente all'attività di controllo. C'è infatti bisogno di un atteggiamento nuovo e pragmatico verso tutta una serie di piccoli commercianti e artigiani, che sfuggono dalla rete dei grandi sostituti di imposta (su questo concetto, in una certa misura non preciso dal punto di vista tecnico giuridico, ma concettualmente esaustivo, LUPI, Società, diritto e tributi, il Sole 24 ore, 2005, 131 ss: comunque, proprio grazie a questi soggetti, l'attuale fiscalità analitica riesce, nel bene e nel male, a funzionare). I piccoli commercianti, gli artigiani, una parte dei professionisti, sfuggono a questa ragnatela, e per essi è sempre attuale la teoria secondo cui le imposte vengono pagate a condizione che qualcuno le vada a chiedere, o che esistano altri sufficienti stimoli a farlo, come appunto le segnalazioni provenienti dai "grandi sostituti di imposta". Si innesca così un'evasione che non va criminalizzata, come se si trattasse di delinquenti, verso i quali far tintinnare le manette. Si tratta semplicemente di donne e uomini che pagano meno imposte perché hanno meno

prospettive che qualcuno gliel'è vada a chiedere. E nessuno sarà mai in grado di chiedergliel'è con la precisione analitica con cui i grandi sostituti di imposta tassano o segnalano i loro dipendenti, i loro consumatori, i loro fornitori, i risparmiatori, eccetera. Piccolo commercio e artigianato, come tutti i "piccoli che operano con i piccoli" pagheranno sempre le imposte su redditi inferiori a quelli effettivi, con buona pace di tutto quello che si può scrivere sulla Gazzetta Ufficiale. La lotta all'evasione può contenere il fenomeno, mantenendo le dichiarazioni nei limiti della credibilità, della ragionevolezza e del buonsenso. L'esperienza ha dimostrato quanto sia inutile bandire una sorta di *jihad* contro l'evasione di elettricisti, baristi, parrucchieri, falegnami e simili. Per chi, essendo di piccole dimensioni, opera con consumatori finali, una rendita fiscale, rispetto a chi opera coi grandi sostituti di imposta, è inevitabile. Si tratta solo di mantenerla nei limiti della ragionevolezza, cioè della congruità esteriore con le modalità di esercizio dell'attività. Per ricreare una certa ragionevolezza nella tassazione degli autonomi, può servire, assieme agli studi di settore, alle associazioni di categoria, anche l'aiuto degli enti locali; questi ultimi effettivamente dispongono di una conoscenza del territorio che potrebbe contribuire a una stima ragionevole dell'ordine di grandezza di simili attività. Sarebbe quindi concepibile devolvere, al Comune in cui è esercitata l'attività di piccolo commercio o artigianato, una parte dell'Iva versata in autotassazione da queste categorie di contribuenti, individuati in base ai codici di attività.

Su questo presupposto potrebbe funzionare l'attribuzione ai Comuni di una parte, anche consistente, del gettito innescato da controlli di ragionevolezza dei ricavi dichiarati da queste tipologie di imprese sul loro territorio. In questi settori, del resto, non c'è bisogno di raffinata competenza giuridico-tributaria, né di conoscenze contabili o di bilancio, ma solo di buonsenso nella stima. Quel buonsenso necessario a comprendere la verosimiglianza dei ricavi dichiarati rispetto alle caratteristiche dell'attività svolta.

E' la via d'uscita di una fiscalità ingessata, dove ormai sull'emerso si è raschiato il fondo del barile, con grande insofferenza in chi è preso nella ragnatela dei grandi sostituti d'imposta, e paure, diffidenze e rancori in chi riesce, in buona misura, a restare sommerso.

Quest'ultimo sa bene, infatti, che le imposte si pagano quando qualcuno ce le chiede (o ci costringe indirettamente ad adempiere, mettendoci in una condizione di "civismo forzato"). Chi appartiene al popolo degli autonomi (o delle partite Iva) teme da decenni che questo qualcuno possa bussare alla porta con atteggiamenti vessatori o pretestuosi, a portargli via quella che lui ritiene una *legittima e diffusa* rendita fiscale. Potrebbe però esserci un atteggiamento diverso rispetto a controlli in cui, dando per scontata l'impossibilità di ricostruire il volume d'affari effettivo, si facesse presente l'irragionevolezza dei ricavi dichiarati, e se ne chiedesse un adeguamento alla decenza. E' un po' quello che si cerca di fare con gli studi di settore, strumento utile, ma ancora troppo rigido e soprattutto poco applicato rispetto al numero dei contribuenti. Questo numero elevatissimo impedisce all'Amministrazione fiscale centrale di esercitare un adeguato controllo del territorio, compito per il quale potrebbe essere aiutata proprio dagli enti locali.

Il filo conduttore di questo breve scritto è l'importanza, ai fini della tassazione, delle diverse modalità di circolazione giuridica e di organizzazione della capacità economica

oggetto di tassazione. I punti di emersione, di visibilità, di controllabilità, della capacità economica, sono diversi da contribuente a contribuente, e anche nei confronti del singolo contribuente, possono coesistere redditi a diverso grado di volatilità (immobiliari, commerciali, finanziari, da pensione, eccetera). Su alcune di queste capacità economiche può essere efficace l'intervento di un "grande sostituto d'imposta" o di un determinato ente di controllo. E' una prospettiva di "segmentazione" e "frammentazione" della tassazione, con cui devono fare i conti non solo le imposte globali, personali e progressive, ma persino un tributo sul consumo, come l'imposta sul valore aggiunto.

**Contro l'evasione priorità ineludibile è il recupero alla legalità
non solo di carattere economico, ma soprattutto morale**

Saverio Fossati, giornalista de Il Sole 24 Ore

La lotta all'evasione fiscale è forse, già di per sé, un'espressione poco coerente al quadro politico e sociale in cui si trova l'Italia. Per questo occorrerebbe definire prima il terreno del dibattito, che non è più solo tecnico-giuridico. "Lotta", infatti, presuppone l'esistenza di un nemico ben identificabile e una vittoria (o sconfitta) finale. Un concetto facilmente applicabile a molte condotte devianti ma non a tutte. Non certamente a un costume sociale talmente diffuso da essere mal tollerato solo dai lavoratori dipendenti, oggettivamente costretti a pagare le tasse fino all'ultimo centesimo. Non di "lotta" si deve quindi parlare, ma piuttosto di "digestione" del fenomeno da parte di un organismo fiscale profondamente diverso da quello attuale, impossibilitato ad affrontare il problema da una selva di norme inapplicabili.

Le [riflessioni di Raffaello Lupi](#), pubblicate su FISCOoggi del 4 maggio scorso, vanno, in sostanza, anche se si riferiscono alla fiscalità locale, nella stessa direzione. Le esigenze erariali vanno commisurate alla realtà economica e alla "capacità di spesa" dei contribuenti, pena il reiterarsi, come in un incubo, di obiettivi di entrate utopistici regolarmente frustrati da risultati avvilenti. Il tutto condito da clamoroso dispiegarsi di mezzi (soprattutto normativi, cioè cartacei) o, ancor peggio, da contabilizzazioni in Finanziaria di somme enormi e non incassabili, che contribuiscono a dare fregacci di colore nero sul quadro sempre più pietoso del pubblico bilancio.

L'insuccesso del concordato, l'ultimo ritrovato per convincere i contribuenti a pagare, non è forse attribuibile del tutto alla questione della triennialità quanto piuttosto all'incapacità dei contribuenti interessati di metabolizzare in generale il discorso fiscale: pagare le tasse non è più da tempo un imperativo etico come lo vedeva Vanoni, ma una seccatura da evitare. Un processo di ricostruzione del rapporto fra Fisco e contribuente passa quindi da un ripensamento dell'organismo sociale, in cui la penetrazione reciproca delle esigenze sociali (incassare le tasse) e individuali (non pagare troppo secondo i propri privati e individuali criteri) trovi una via osmotica e non autoritaria o di contrapposizione. Si tratta di una necessità e non di una scelta: quando la devianza assume connotati di massa, come ci insegnano sociologia, antropologia e criminologia, si cerca di metabolizzarla nell'impossibilità di espellerla o amputarla. E, sempre restando nel campo delle definizioni, l'evasione fiscale è un fenomeno fortemente deviante ma che nasconde la frantumazione di uno dei cardini dei rapporti sociali, quello della solidarietà.

Solo quando verrà rifondato laicamente il rapporto fra Fisco e contribuente sarà possibile pretendere e ottenere il rispetto del patto normativo. Il primo passo è quindi quello di lavorare con impegno sugli studi di settore per individuare con sempre maggiore chiarezza la situazione reale, che non è mai possibile ingabbiare in una norma,

e la proposta di Raffaello Lupi per una loro territorializzazione è addirittura sacrosanta. Ma non basta: se agli strumenti di predeterminazione del reddito già in uso all'agenzia delle Entrate si accompagneranno norme che consentano di applicare la necessaria elasticità, conferendo alle agenzie locali la necessaria autonomia per risolvere con rapidità i problemi dei contribuenti che "non si trovano" con gli studi e che si sentiranno a casa e non in Tribunale negli uffici finanziari, allora sarà possibile ricostruire concretamente e non con vane petizioni di principio il sostrato psicologico sui si regge l'imperativo morale della solidarietà attraverso lo strumento fiscale.

Proprio per questo, controlli e verifiche andranno affidati non agli organismi politici locali ma a una forte ed efficiente struttura centrale, quale è l'agenzia delle Entrate, naturalmente attraverso le sue strutture decentrate. Il problema di cui si discute, dopo la Finanziaria 2006, non è però tanto il decentramento dei controlli quanto, in estrema sintesi, la partecipazione attiva degli enti locali all'individuazione di soggetti il cui tenore di vita o la notoria attività imprenditoriale risultino in macroscopica distonia con il reddito fiscalmente dichiarato. Insomma, i Comuni devono collaborare con le Entrate, ricevendone un compenso sul ricavato.

Ciò su cui non si può esser d'accordo non è tanto il meccanismo giuridico o l'entità dei compensi quanto il principio stesso, basato probabilmente su una voglia di mobilitazione antievasione che ancora una volta rientra nel concetto di "lotta" e non di "metabolizzazione" di cui sopra. E che è destinata a restare inappagata. Chiedere infatti a un organo elettivo, che periodicamente viene sottoposto alla verifica delle urne, di individuare gli evasori fiscali fra gli stessi elettori, è un puro vaniloquio. Certo, la perfetta conoscenza del "territorio fiscale" farebbe dei Comuni i collaboratori ideali nella grande battaglia contro l'evasione. Ma se si escludono i grandi Comuni, dove l'autonomia delle strutture che potrebbero essere preposte a questa attività è determinata soprattutto dalla loro grandezza e dal loro potere, sedimentato nelle istituzioni municipali al punto da opporsi in molti casi alle pressioni del potere politico, nella grandissima parte d'Italia ci si troverebbe di fronte a evasori che sono, inutile dirlo, parte cospicua del motore economico comunale e che per la loro posizione sono spesso influenti nella vita politica locale.

Mai come nei Comuni medio-piccoli la logica dei favoritismi viene seguita con italico puntiglio: come pensare che proprio sulla segnalazione degli evasori le cose dovrebbero andare diversamente?

Un caso emblematico: nel maggio del 2005 ho ricevuto una fattura da un avviato, e sottolineo avviato, studio professionale di Lucca, la tipica cittadina italiana bella e civile. Sapete quale numero portava la fattura dopo quasi cinque mesi di attività nell'anno? Era la numero due. Questa è la realtà.

Non è un problema di politica fiscale o economica: è un problema di funzionamento dei meccanismi elettorali, cioè un problema politico. Come sempre, per comprendere meglio, occorre far riferimento ai padri del pensiero politico dell'ottocento. De Maistre, per esempio, aveva abbastanza chiaro il problema. Sarebbe certo meraviglioso assistere al discorso del sindaco di Castelbello o Pratolieto che, novello Cneo Marcio (meglio noto come Coriolano), si erga dallo scranno

municipale per annunciare che d'ora in poi i cittadini notori evasori (come il macellaio dove si serve la moglie del sindaco, la falegnameria di proprietà dell'assessore ai trasporti, il geometra che ha carta bianca in Comune anche perché cognato del vicesindaco) saranno segnalati allo Stato e, di conseguenza, le tasse per loro aumenteranno, insomma che per salvare la Patria occorre combattere contro i suoi cittadini.

Ma questo accade solo nella favole (e non è un caso che la figura di Coriolano sia in realtà leggendaria, creata per giustificare la guerra fra Volsci e Romani). Abbiamo assistito a un condono fiscale di estensione leggendaria proprio negli anni scorsi, tale è stata la fermezza del legislatore e del Governo nel perseguire la lotta all'evasione, che un sindaco di un comune inferiore ai 300mila abitanti sarebbe ben stolto a mettere in atto ciò che l'articolo 1 del DL 203/2005 gli chiede, attirandosi l'odio profondo di quella vasta classe media che vive con e grazie all'evasione fiscale. E questo, poi, per un compenso incerto e che arriverebbe oltretutto dopo le elezioni!

Non perdiamo, quindi, tempo a "lottare" contro i mulini a vento, sperando di ricondurre a un ovile per loro insopportabile milioni di contribuenti smarriti, nel senso che hanno smarrito il senso della solidarietà. E pensiamo piuttosto a tarare le imposte (e la spesa pubblica) sulle reali possibilità di pagarle. Solo dopo si potrà parlare di equità e progressività.

Certo, una proposta di tal fatta cozza robustamente contro alcuni, chiari, principi costituzionali. E forse i lavoratori dipendenti avrebbero molto da ridire. Tuttavia, un periodo transitorio nel quale avvenga il recupero alla legalità si pone come una priorità ineludibile, non solo di carattere economico ma soprattutto morale.

Forum quadro VT

La scommessa del quadro VT

*di Giuseppe Vitaletti*¹

L'intervento di Roberto Convevole sul FiscoOggi nell'edizione del 16 marzo 2006 ha segnato un importante punto di svolta nel dibattito sul nuovo quadro VT della dichiarazione Iva, introdotto con la finanziaria per il 2004 ed operativo già in tale anno d'imposta. Grazie all'invio telematico delle dichiarazioni Iva e all'immediato trattamento delle medesime su input dell'Agenzia delle entrate, si sono potuti evidenziare primi risultati in tempi rapidissimi. Il Forum che ne è seguito ha registrato importanti interventi (Saverio Fossati, Raffaello Lupi, Alessandro Santoro). La materia acquista consistenza per l'ulteriore importante circostanza che l'obbligo di compilazione del quadro non è stato rimosso dalla prima finanziaria della nuova legislatura.

L'idea alla base del quadro VT, ovvero la suddivisione (spesso denominata frazionamento) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, con evidenziazione dell'importo dell'Iva lorda, a seconda che queste riguardassero i consumatori finali oppure altri acquirenti (tra cui i più importanti sono le attività Iva non esenti), è maturata a cavallo degli anni novanta, anche su contributo dello scrivente, per cui mi è gradita l'opportunità di ripercorrerne brevemente le fasi di concepimento e gli sviluppi.

Nel dibattito sulle tipologie di prelievo, in quel periodo, si assisteva alla riproposizione della monofase sui consumi, in sovrapposizione all'Iva e non come alternativa a tale imposta, come prefigurato nel passato. Le motivazioni principali erano: il rafforzamento dell'imposizione indiretta, a fronte della crisi dell'imposizione diretta; la disponibilità di un cespite sul quale si poteva impostare un ragionamento di attribuzione territoriale del gettito; la possibilità di misurare per via statistica l'evasione nel suo punto principale di innesco, i consumi privati, con possibili ricadute positive per i nuovi strumenti antievasione che stavano decollando, *in primis* gli studi di settore.

In tale periodo cominciavano inoltre ad emergere le difficoltà di approdare ad un regime Iva europeo di tipo "interno", che evitasse cioè di prendere quale riferimento portante l'import-export tra i vari paesi dell'Unione (come è proprio sia del regime basato sulle dogane, in essere fino al 1992, sia del regime successivo, denominato "transitorio"), permettendo nello stesso tempo di conservare l'attribuzione del gettito ai singoli Stati Membri sulla base dei consumi nazionali. L'unica possibilità per quadrare il cerchio sembrava essere l'attribuzione del gettito sulla base dei consumi nazionali misurati per via statistica, tuttavia con l'inconveniente fondamentale di *premiare* gli Stati a *maggiore evasione*.

In questo contesto l'idea del frazionamento dichiarativo delle operazioni di vendita

¹ Il prof. Giuseppe Vitaletti è esperto tributario nel SeCIT

soggette all'Iva si poteva configurare come modalità positiva per affrontare le varie problematiche che si stavano delineando. La disponibilità dei dati delle vendite Iva nei riguardi dei consumatori apre infatti la via per il superamento del regime transitorio dell'imposta procedendo all'attribuzione del gettito ai singoli stati sulla base dei consumi registrati fiscalmente in maniera effettiva e non delle statistiche di contabilità nazionale. Ove, nel caso di imprese con volumi di affari distribuiti su più Regioni, venga ad esse prescritto, relativamente alle vendite al consumo, di dichiarare gli importi afferenti alle varie Regioni, diviene inoltre possibile decentrare il gettito Iva all'interno del Paese, realizzando uno degli obiettivi della monofase. La disponibilità dei consumi fiscali effettivi a livello settoriale oltre che a livello territoriale, tramite opportuni raffronti con le grandezze di contabilità nazionale, permette infine un *monitoraggio penetrante dell'evasione*, i cui risultati possono in parte fungere da guida per la revisione degli studi di settore.

I risultati riportati da Convevole sono incoraggianti sotto molti profili. Ne sottolineo tre:

- a) degli oltre 5 milioni di contribuenti con volume di affari superiore a zero che hanno inoltrato le dichiarazioni Iva in via telematica, una percentuale quasi totalitaria, il 97,39%, ha indicato le vendite in maniera frazionata;
- b) l'Iva dichiarata sulle vendite al consumo, pari a circa 67,7 miliardi di euro, va a confrontarsi con i circa 81,5 miliardi rilevati dall'Istat come gettito di competenza per il 2004.

L'ordine di grandezza dello scarto non sembra incompatibile con il gettito in conto Iva che deriva dagli acquisti intermedi delle imprese, a causa delle numerose indetraibilità soggettive ed oggettive dell'imposta; c) rispetto ai dati relativi ai versamenti, emerge una distribuzione del gettito assai meno squilibrata tra macroregioni, in particolare tra Nord e Sud, risultato che permette prime correzioni delle distorsioni legate alla misura della territorialità dell'Iva a seconda della distribuzione dei versamenti. Questi dipendono infatti, oltre che dai consumi, dal posizionamento della sede legale delle imprese e dall'import-export interregionale.

Certamente sono necessari approfondimenti. Occorre stimare le distorsioni legate alla facoltatività dell'indicazione del frazionamento su basi regionali nel caso di imprese con vendite al consumo su più territori. Anche nei casi in cui il frazionamento su basi territoriali è stato effettuato, vanno verificati i criteri adottati da alcuni grandi operatori (ad esempio banche, telefonia, ferrovie), per i quali l'applicazione della norma poteva non presentarsi univoca. Va stimato con accuratezza il gettito derivante dagli acquisti intermedi non detraibili delle imprese, nonché il gettito che a causa dei meccanismi dichiarativi è confluito nel quadro VT accanto a quello dei consumi privati (in connessione agli acquisti delle pubbliche amministrazioni, agli acquisti di immobili nuovi ed altro).

Ove gli approfondimenti dovessero confermare le prime positività emerse, sarebbe ovviamente opportuno proseguire sulla via intrapresa. In particolare, passi in avanti importanti sarebbero costituiti dall'obbligatorietà del frazionamento su basi regionali, e dalla specificazione delle vendite effettuate verso pubbliche amministrazioni. Già allo stato attuale, peraltro, alcune iniziative sembrano percorribili. Ad esempio può essere

tentato il lancio in sede europea del dibattito su una nuova possibilità di coniugare il superamento dell'attuale regime transitorio Iva con l'attribuzione nazionale del gettito in base ai consumi di fonte amministrativa. Possono essere effettuati confronti settoriali e territoriali tra ammontare dei consumi fiscali risultanti dal quadro VT e ammontare dei consumi risultanti dalle apposite indagini ISTAT, verificando la possibilità di fare uso degli scostamenti per "revisioni mirate" degli studi di settore.