

raggiungersi. Nel caso del Ministero delle finanze, tali dati sono disponibili e, nonostante le limitazioni che tuttora presentano e sulle quali ci si soffermerà in seguito, sono in buona parte idonei a consentire un'analisi significativa. Per altre amministrazioni, invece, risulta addirittura impossibile, per la mancanza di dati significativi ed affidabili, lo stesso svolgimento delle analisi necessarie.

Più in particolare, da un'apposita indagine svolta dalla Corte in tema di direttive generali per l'azione amministrativa e per la gestione previste dall'art. 14 del d.lgs. 29 del 1993 ed emanate per l'anno 1998²⁴, è risultato che solo il Ministero delle finanze, e, in una certa misura, quello del Commercio con l'estero e il Dipartimento della funzione pubblica della Presidenza del consiglio sono riusciti ad elaborare documenti significativi. Ed è emerso altresì che il livello di affinamento cui è pervenuta la direttiva emanata dal Ministro delle finanze, con il supporto di un servizio di controllo interno che, operativo dal 1995, ha ormai superato la fase del rodaggio, rende possibile tradurre le politiche pubbliche di settore contenute nella legge di bilancio in indirizzi della gestione, coniugando la pianificazione strategica (intesa come esplicitazione di obiettivi e di priorità dell'azione amministrativa, con indicazione della qualità e della quantità dei risultati intermedi e finali attesi, avuto riguardo alle risorse finanziarie e umane a disposizione -*budget*) con la programmazione operativa (artt. 16 e 17 d.lgs. 29 del 1993) e con il controllo di gestione (art. 20 d.lgs. 29 del 1993). Rende, cioè, possibile realizzare il necessario passaggio istituzionale tra attività di indirizzo politico e gestione amministrativa e finanziaria delle risorse, concretamente esplicitando il necessario legame tra funzioni e centri di responsabilità, con recupero del controllo e della visibilità di obiettivi, priorità e programmi e del loro grado di realizzazione.

La direttiva generale del Ministero delle finanze, per il modo stesso in cui è articolata (piano strategico, programmazione operativa e valutazione dell'andamento della gestione, consuntivazione e controllo gestionale, ripianificazione e riprogrammazione, controllo gestionale strategico, adempimenti informatici) e per il dettaglio delle indicazioni contenute, se integrata con i documenti che espongono "I presupposti di rendimento" e "Il piano dei conti per destinazione", può costituire un vero e proprio manuale per gli adempimenti relativi all'elaborazione delle direttive generali.

Se rilievi in proposito possono essere fatti, questi si riducono sostanzialmente a due. Il primo riguarda l'impegno che sarà necessario prevedere e dispiegare per anticipare di due mesi nell'avvenire l'emanazione della direttiva, in considerazione del fatto che quella per il 1998 è stata emanata il 5 marzo 1998, e cioè con un ritardo che è minimo, rispetto ai sessanta giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio stabiliti dall'originario art. 14 del d.lgs. 29 del 1993, ma è notevole rispetto tanto all'inizio dell'esercizio finanziario, quanto al nuovo termine di soli 10 giorni prescritto dal recente d.lgs. in materia di organizzazione e di rapporti di lavoro nelle amministrazioni pubbliche, di giurisdizione nelle controversie di lavoro e di giurisdizione amministrativa, emanato in attuazione della delega prevista art. 11, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59, oltre che allo stesso termine di 10 giorni posto dall'art. 3, c.2, del d.lgs. 279 del 1997, per l'assegnazione delle risorse ai dirigenti titolari dei centri di responsabilità. Un secondo rilievo attiene alla mancata presentazione, alla pari di quanto avviene per altri ministeri, della "nota politica", e cioè della nota preliminare della spesa da allegare al disegno di legge di bilancio ai sensi dell'art. 2, c.4 *quater* della legge 468 del 1978, nota che, oltre a costituire un indispensabile strumento per una più trasparente lettura dei documenti di bilancio

²⁴ "Osservazioni al Presidente del Consiglio dei Ministri e al Ministro per la funzione pubblica, ai sensi dell'articolo 3, comma 6, legge 14 gennaio 1994, n. 20, in tema di direttive ministeriali generali di indirizzo politico-amministrativo per l'esercizio finanziario 1998". Deliberazione SS.RR. in sede referente n. 25/98 dell'8 aprile 1998, depositata in Segreteria il 27 aprile 1998.

da parte del Parlamento, si pone in qualche modo a monte ed a fondamento della stessa direttiva generale.

3.2.2 Possibilità e limiti del sistema di pianificazione, programmazione e controllo (PPC).

Venendo ora ad un esame più specifico delle possibilità e dei limiti del sistema di programmazione e controllo del Ministero delle finanze (PPC), va anzitutto rilevato che nella relazione dello scorso anno la Corte aveva ritenuto di dover formulare tre principali rilievi: 1) l'impiego del PPC come un meccanismo più di semplice registrazione e descrizione e meno di effettivo governo dei fatti e dei processi gestionali; 2) l'accento impropriamente posto, nel fissare gli obiettivi e nel valutare i risultati dell'azione amministrativa, sulla massimizzazione della quantità delle risorse umane e materiali impiegate invece che sulla loro efficiente utilizzazione; 3) la rilevazione ancora "manuale" e *ad hoc* dei dati gestionali, che si traduce in un gravoso adempimento aggiuntivo per gli uffici ed ostacola l'attuazione del desiderato tempestivo processo di auto-analisi e di auto-regolazione delle strutture operative. L'Amministrazione ha ritenuto sostanzialmente fondati tali rilievi, dichiarandosi pienamente consapevole dei limiti connessi alla metodologia impiegata in ordine all'insufficienza delle informazioni che da essa potevano essere acquisite in una fase di sviluppo ancora incompleto, e, in particolare, circa la sua inadeguatezza ai fini della verifica della maggiore o minore efficienza delle strutture. Insoddisfazione viene anche espressa per gli effetti, che non sarebbero quelli sperati, della pur positiva scelta di "dipartimentalizzazione" del sistema, sia per i tempi di risposta dei centri di responsabilità di primo livello, sia per la qualità e la dimensione dell'impegno professionale della concessionaria SOGEI, nonché dei limiti dell'apporto di consulenza esterna, scarsamente in sintonia con la filosofia del progetto, con l'ambiente dell'Amministrazione finanziaria e con il rispetto dei vincoli di tempo e di legge. Più in generale, a spiegazione dei ritardi e delle carenze sono stati richiamati, insieme con il non ancora esaurito rodaggio della nuova procedura, l'atavico deficit di cultura della misurazione dei risultati e l'esigenza di una progressiva, ma costante professionalizzazione del personale deputato a gestire l'intero sistema PPC a livello tanto centrale che periferico. L'Amministrazione nel contempo indica, però, che profonde innovazioni sarebbero state in merito introdotte con le direttive generali per i due successivi esercizi finanziari 1997 e 1998. Con specifico riferimento alla evidenziata - e persistente - mancanza di una rilevazione automatizzata, viene anche riferito delle richieste formulate in tal senso dal S.In.Co. in quest'ultimo biennio, onde porre in condizione le strutture operative di attuare tempestivamente il processo di autoregolazione, avvertendo, tuttavia, che le profonde modificazioni introdotte nel sistema tributario potrebbero comportare la rimodulazione di talune metodologie gestionali e della connessa rilevazione di dati.

Dalle osservazioni ai rilievi dello scorso anno si comprende facilmente che il sistema di PPC, soprattutto a causa del suo quasi inesistente sviluppo sul piano informatico, non sembra presentare apprezzabili miglioramenti. A tutt'oggi, infatti, non è ancora in grado di offrire i necessari elementi di valutazione per la costruzione di indicatori gestionali per la misurazione dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa e del livello di conseguimento delle missioni istituzionali, nonché della stessa "qualità" dei servizi e dei "prodotti" offerti. I sottoprogetti relativi alla determinazione dei tempi *standard*, agli indicatori di qualità ed alla contabilità analitica sono tuttora in fase sperimentale. Solo quando saranno stati realizzati, sarà possibile spostare l'ottica del sistema in direzione di un'effettiva attività di programmazione e di valutazione della gestione, non solo sotto il profilo dell'impiego di risorse, ma soprattutto di quello dell'efficacia e della qualità dell'azione amministrativa. Il fatto è che ancora oggi i giudizi di positività o di negatività dei risultati di gestione formulabili in

base agli elementi offerti dal sistema di controllo interno sono impropriamente correlati, rispettivamente, al maggiore o minore impiego delle risorse programmate, mentre continua a gravare sulle strutture operative l'onere della rilevazione manuale dei dati gestionali.

Mentre rallentava il processo di sviluppo, aumentavano le sollecitazioni, da una parte, all'accelerazione e, dall'altra, alla riconsiderazione del sistema così come progettato e in via di completamento. Tra i fattori di accelerazione vanno ricordati:

- a) la riforma del bilancio (legge 94 del 1997 e d.lgs. 279 del 1997), che ha reso obbligatoria per le amministrazioni pubbliche l'adozione dal 1° gennaio 1998 di un sistema di contabilità economica incentrato sulla natura della spesa, sui centri di costo e sui servizi resi ed il conseguente recepimento nella direttiva generale per l'esercizio 1998 degli aspetti connessi con un controllo di gestione basato su una contabilità analitico-monetaria per centri di responsabilità;
- b) il nuovo contratto collettivo dei dirigenti, che ha reso operativo, sempre dal 1° gennaio 1998, il sistema di valutazione dei dirigenti in base ai risultati quali-quantitativi conseguiti ed alle capacità manageriali dimostrate;
- c) l'anticipazione dell'introduzione della contabilità analitica su base economica nell'Amministrazione dei Monopoli di Stato (AAMS);
- d) l'introduzione dell'analisi *cost-benefit* voluta dall'art.1, comma 17 della legge Bassanini (l. 16/6/1998, n. 191), che ha, fra l'altro, integrato, con l'aggiunta della lettera g-ter, l'articolo 20, comma 5, lettera g della legge 15/3/1997, n. 59.

Altrettanto significative le sollecitazioni a riconsiderare le modalità di realizzazione del sistema per effetto, anche qui, di una serie di fattori rilevanti:

- 1) la compresenza nel Ministero delle finanze, accanto a normali attività di carattere pubblicistico civile (quelle dei dipartimenti, del segretariato generale, della direzione generale degli affari generali e del personale, del SeCIT e della Scuola tributaria Ezio Vanoni)²⁵, di attività di mantenimento dell'ordine pubblico e di polizia giudiziaria (le attività della Guardia di finanza) e persino di carattere industriale (i Monopoli di Stato), che spinge a specializzare il modello a seconda della natura dell'attività svolta dai diversi centri di responsabilità di primo livello;
- 2) l'intervenuta riforma del sistema impositivo, che, insieme con le prospettive di sua ulteriore evoluzione e di correlate esigenze di riassetto dell'apparato amministrativo, sollecitano un ridisegno del sistema di PPC che, da un lato, gli consenta di adeguarsi alla nuova realtà, e, dall'altra, lo ponga anche in grado di poter essere utilizzato come strumento per governare e per facilitare il cambiamento;
- 3) la necessità di consuntivare e controllare l'attività dei concessionari nel contesto della riforma in corso del sistema di riscossione.

A fronte delle sollecitazioni provenienti dai fattori sopra indicati, gli aggiustamenti introdotti nel modello in via di realizzazione sembrano aver per ora riguardato quelli di tipo aggiuntivo (per la valutazione dei dirigenti, per la consuntivazione ed il monitoraggio dell'attività dei concessionari, ecc.). Per quanto si riferisce, invece, alle implicazioni della riforma del sistema tributario, l'Amministrazione si è limitata ad osservare che la stessa, come già detto, potrebbe "comportare la rimodulazione di talune metodologie gestionali e della connessa rilevazione dei dati".

Tra gli sviluppi innovativi del sistema di PPC va segnalato quello del superamento della programmazione e consuntivazione in termini meramente fisici e della valorizzazione di

²⁵ Anch'esse, peraltro, fra loro diversificate: si pensi, ad esempio, alla diversità delle esigenze connesse con l'attività di accertamento tributario rispetto a quella di gestione del catasto o del patrimonio immobiliare o a quello della formazione.

obiettivi e prodotti in termini monetari. Il sistema prevede il confronto tra volume della produzione e costi sostenuti. Nell'Amministrazione finanziaria le spese per il personale rappresentano circa il 70% della spesa totale. Ai fini della rilevazione delle risorse per destinazione, la realizzazione di un sistema che consenta di trasformare le spese per il personale in costi sostenuti per ogni processo da ciascun centro di responsabilità risulta, quindi, un requisito irrinunciabile per una corretta valorizzazione della produzione e per un'efficace analisi degli scostamenti. Di qui la necessità di conoscere la quantità di tempo *effettivamente impiegata* dal personale per ciascun processo²⁶, anche sulla base dell'esperienza della Guardia di finanza (sistema SIRIS).

I rendiconti sperimentali di produzione, che illustrano i risultati della gestione come differenza tra il volume di produzione totale (valorizzata sulla base del prodotto dei tempi unitari di produzione definiti in sede di programmazione per le quantità prodotte nel periodo considerato - quadrimestre o anno) ed i costi sostenuti (calcolati sommando costi diretti di produzione e costi indiretti), sono alla loro prima applicazione nell'Amministrazione finanziaria e rappresentano, quindi, uno strumento altamente innovativo che - come avverte la stessa Amministrazione - proprio per questo inevitabilmente risente di talune approssimazioni che suggeriscono più di una cautela iniziale nel trarre immediate conseguenze gestionali e valutative dai valori emergenti.

Né per assicurare può essere sufficiente la procedura di **validazione delle risultanze della gestione** operata a cura del Servizio interno, che valuta sia la completezza di rappresentazione degli accadimenti gestionali e l'adeguatezza delle spiegazioni offerte dai centri di responsabilità circa gli eventi rilevanti, sia la qualità della programmazione operativa (che è, naturalmente, il termine di riferimento essenziale per ogni considerazione sull'andamento della gestione), con l'obiettivo di pervenire alla certificabilità delle rappresentazioni fornite. La verifica della qualità dei dati consuntivati dalle diverse strutture di terzo livello consente di riscontrare e correggere, utilizzando un'apposita metodologia statistica, le anomalie più evidenti, relative, soprattutto, o ad errori materiali nella consuntivazione dei dati di produzione (peraltro, di norma, già evidenziati dal centro di responsabilità di primo livello nella propria relazione di autocontrollo gestionale o di controllo direzionale²⁷) o all'elevata ed ingiustificata varianza dei tempi unitari consuntivati a livello "locale" rispetto al tempo unitario medio nazionale consuntivato²⁸.

L'insufficienza della procedura di validazione per indurre ad abbandonare le cautele sulla effettiva significatività ed affidabilità delle risultanze dei rendiconti sperimentali di produzione non dipende solo dalle limitazioni implicite nella metodologia statistica utilizzata per le rettifiche, ma soprattutto dalle forti perplessità che suscita la metodologia di valorizzazione della produzione. Questa, infatti, avviene sulla base dei cosiddetti *actual standard*, e cioè maggiorando di *supplementi tecnici* - statisticamente calcolati - gli standard tecnici (o tempi tecnici), che rappresentano il tempo necessario per realizzare specifici prodotti in configurazione data, in condizioni tecniche predefinite, ottenuti nel rispetto delle specifiche procedurali, con un risultato qualitativamente impeccabile. In realtà, se appare senz'altro utile

²⁶ I processi indicati nella direttiva generale per l'azione amministrativa nel 1997 erano 500.

²⁷ Si tratta della relazione di autovalutazione che i responsabili di primo livello presentano nella logica del comma 1 dell'art. 20 del d. lgs. n. 29/93 e che offre un quadro analitico della gestione oggetto della procedura di validazione da parte del S.In.Co..

²⁸ Le rettifiche operate dal S.In.Co. attraverso la procedura di validazione riguardano solo il "valore della produzione"; per quanto riguarda, invece, i "volumi della produzione" consuntivati, essi coincidono con quelli che pervengono dai centri di responsabilità, anche se vengono evidenziati (con un asterisco) i dati ritenuti non pienamente attendibili (margine di errore statistico stimato, in più o in meno, superiore al 5%) alla luce delle verifiche effettuate dal Servizio stesso.

far ricorso ai supplementi tecnici per valutare *ex post* le ragioni delle eventuali differenze tra valori programmati e valori consuntivati di produzione, non appare, invece, corretto voler attribuire allo stesso prodotto valori diversi, a seconda della diversa efficienza operativa di partenza. Volendo simulare un mercato concorrenziale, il prezzo di un prodotto non può che essere unico, e proprio in quanto tale in grado di costituire un fattore di riorganizzazione dei processi produttivi e delle condizioni di operatività dei soggetti economici meno efficienti, pena la loro espulsione dal mercato. In altri termini, i supplementi tecnici possono, sì, essere utilizzati, ma solo per valutare i miglioramenti di efficienza e di efficacia degli interventi correttivi a tal fine attuati, ma non già per artificiosamente accrescere il valore della produzione. Diversamente operando, non ci si allontanerebbe dal vecchio ed inaccettabile criterio dell'equivalenza fra produzione e costi, per cui basterebbe aumentare l'apporto della componente più inefficiente per determinare un aumento fittizio del valore della produzione.

Insieme con i mancati sviluppi nel sistema di controllo interno, va segnalata anche qualche involuzione rispetto agli anni precedenti, qual è quella della **mancata compilazione del referto generale** in cui venivano posti a raffronto i risultati di gestione del periodo per i diversi centri di responsabilità e per i cosiddetti obiettivi trasversali. Per il 1997 tali referti generali non sono stati elaborati - o quanto meno non sono stati trasmessi alla Corte - facendo così venire a mancare un utile ed agevole strumento di raffronto, per chi è chiamato ad esercitare il controllo dall'esterno, ed una privilegiata occasione di analisi comparativa e di stimolo al miglioramento sul piano metodologico, per chi è chiamato a gestire l'attività di monitoraggio e di controllo all'interno.

Concludendo su questo punto, va quindi rinnovato il riconoscimento per la posizione avanzata in cui il Ministero delle finanze viene a trovarsi rispetto a tutte le altre amministrazioni statali per quanto riguarda l'adozione di un sistema di programmazione strategica ed operativa e di controllo interno di gestione. Nello stesso tempo vanno, però, anche segnalati i ritardi nel completamento e nell'adeguamento del sistema, insieme con il carattere ancora prevalentemente sperimentale che lo stesso sistema presenta. Di conseguenza, e tenendo anche conto delle limitazioni dei dati utilizzati - logicamente costruiti più che oggettivamente rilevati - i giudizi che si possono formulare sulla base delle risultanze del controllo interno vanno presi con particolare cautela. Più che di analisi incontrovertibile, si tratta, prevalentemente, ancora di un esercizio metodologico.

4. Analisi dei risultati della gestione.

4.1 Rilevanza finanziaria e missioni istituzionali del Ministero delle finanze.

Come si è già precedentemente ricordato, il Ministero delle finanze non può essere considerato alla stregua di un'ordinaria amministrazione centrale di spesa, dato il ruolo preponderante che espleta per quanto riguarda le entrate. Nell'ambito di responsabilità del Ministero rientra, infatti, la gestione non solo di tutte le entrate tributarie, ma anche della maggior parte delle altre entrate. Nel complesso, per l'anno 1997 al Ministero delle finanze è riferibile circa il 90% delle entrate dei primi tre titoli (in termini sia di accertamenti che di riscossioni), con una variazione, rispetto al 1996, di oltre l'11,1%.

Per quanto concerne la spesa, dalla classificazione delle funzioni di governo (COFOG) si rileva come il peso del Ministero delle finanze sia certamente significativo, ma, ovviamente, molto lontano da quello che appare quando lo si guarda dal lato delle entrate. In base al rendiconto generale dello Stato per l'anno 1997, al Ministero delle finanze sono infatti imputabili il 4% circa degli stanziamenti di competenza, il 3,4% degli impegni ed il 3,3% dei pagamenti.

Sempre in linea con quanto ci si dovrebbe attendere, il Ministero delle finanze si trova ad

avere, fra tutti i Ministeri, il peso più rilevante nella voce "servizi generali delle Amministrazioni", in termini tanto assoluti quanto relativi (28,5% della competenza e della cassa, 31,5% degli impegni e 34,9% dei pagamenti), in ragione delle dimensioni dell'apparato amministrativo di cui deve avvalersi per poter gestire le entrate²⁹. Non è, però, trascurabile neppure il peso che ha sulla spesa complessivamente imputabile ai cosiddetti *general public services* (il 5,3% della competenza, il 6,3% della cassa, il 4,4% degli impegni e il 4% dei pagamenti), e segnatamente nella sotto voce di classificazione denominata "politica finanziaria e fiscale". A proposito di quest'ultima classificazione, va osservato che, riguardando la stessa sostanzialmente rimborsi d'imposta dovuti ai contribuenti, la sua rilevanza - non solo relativa, ma anche assoluta (28.218 miliardi di impegni effettivi nel 1997) - è destinata ad essere drasticamente ridimensionata dalla piena applicazione della riforma tributaria nella parte che concerne la compensazione tra debiti e crediti d'imposta, che, come si è visto, a cominciare dal 1998 verrà in tre anni estesa a tutte le diverse categorie di contribuenti, in modo da essere pienamente operativa l'anno 2000.

4.2 Analisi del rendiconto della spesa.

Gli impegni effettivi nel 1997 sono ammontati nel complesso a circa 31.118 miliardi, pari al 76,7% degli stanziamenti definitivi (98% nel 1996). Tenendo presente la classificazione economica semplificata, il ridimensionamento degli impegni ha riguardato soprattutto gli interventi (74,4% degli stanziamenti definitivi). Più elevati di quello medio sono invece i rapporti relativi alla spesa per investimenti (77%) e, soprattutto, per la spesa di funzionamento (80,7%). Nell'ambito di quest'ultima categoria, gli impegni di spesa per il personale hanno, a loro volta, raggiunto il livello, ancora più elevato, dell'89,4%.

Gli impegni di spesa del 1997 sono stati inferiori non solo rispetto agli stanziamenti definitivi, ma anche rispetto a quelli dell'anno prima: di 9.250 miliardi (-22,9%), per effetto soprattutto della riduzione dei trasferimenti finanziari e degli interventi - passati da 28.398 a 20.905 miliardi (-7.493 miliardi, pari ad una diminuzione del 26,4%) - se si guarda alle funzioni obiettivo, e della riduzione che ha interessato il Dipartimento delle entrate, che gestisce l'attività dei rimborsi - da 32.598 miliardi nel 1996 a 23.875 nel 1997 (-27%) - se si guarda ai centri di responsabilità. Sono ugualmente diminuiti gli impegni per la gestione dei tributi (-45,5%), anch'essa prevalentemente d'interesse del Dipartimento delle entrate, e per la prevenzione e repressione delle attività illegali e pericolose (-36,4%), di competenza della Guardia di Finanza. Sostanzialmente invariati (2.402 miliardi nel 1997 rispetto a 2.460 nel 1996) gli impegni relativi alla prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari, e cioè alla vera e propria attività di accertamento. "Servizi generali comuni, di supporto e di indirizzo", in cui rientrano sostanzialmente le attività indirette e di autogestione, è l'unica funzione obiettivo per la quale nel 1997 si registra un aumento degli impegni effettivi rispetto a quelli dell'anno precedente (+16,3%).

Indicazioni più precise sull'andamento della gestione finanziaria si ottengono analizzando la distribuzione tra le funzioni obiettivo delle sole spese di funzionamento, in modo da eliminare le distorsioni dovute al peso anomalo della funzione "trasferimenti finanziari ed interventi", che, pur incidendo per il 69% sugli stanziamenti definitivi, il 67% sugli impegni effettivi e quasi il 70% sui pagamenti, comporta, però, spese di funzionamento di appena il 3,1% del totale delle spese della categoria e spese di personale pari ad una frazione

²⁹ In termini assoluti si tratta di 1.952 miliardi di stanziamenti di competenza, 2.129 di autorizzazioni di cassa, 1.857 di impegni di competenza e 1.588 di pagamenti di competenza. Nonostante le dimensioni, Ministero del lavoro e della previdenza sociale e Ministero della pubblica istruzione hanno, comunque, un peso inferiore (rispettivamente del 30% e del 40%) a quello del Ministero delle finanze.

dell'un per mille della categoria (5 miliardi rispetto ad un totale di spesa di 8.487 miliardi in termini di stanziamenti e di 7.590 in termini di impegni effettivi).

Da questo esame risulta che, rispetto al consuntivo degli impegni per l'esercizio 1996, la distribuzione degli stanziamenti, con il 35% del totale rispetto al 28,8% degli impegni effettivi del 1996, privilegia la funzione obiettivo "servizi generali comuni, di supporto e di indirizzo"³⁰, riconducibile a cinque funzioni obiettivo di secondo livello o microfunzioni: servizi di coordinamento, di valutazione e di supporto (in sostanza, le funzioni del segretariato generale e delle strutture centrali dei dipartimenti), che, da sola, pesa per oltre il 70% sugli stanziamenti della funzione; gestione delle risorse umane (Direzione generale affari generali e personale, Scuola centrale tributaria), che incide per un altro 18% sugli stanziamenti della funzione; conduzione del sistema informativo (5,9%); acquisizione e gestione di altre risorse strumentali e servizi dall'esterno (3,3%); controllo ispettivo relativo alle funzioni del SeCIT e dei servizi ispettivi dei dipartimenti (2,1%). Ciascuna delle cinque microfunzioni ricomprende anche quelle specifiche corrispondenti della Guardia di finanza. Si tratta, come si vede, di una funzione che in grandissima parte riguarda le attività indirette e di autogestione.

Le priorità che sembrano emergere dalla distribuzione degli stanziamenti risultano confermate e rafforzate se si guarda alla distribuzione degli impegni effettivi nell'esercizio finanziario 1997: la funzione "servizi generali comuni, di supporto e di indirizzo" incide, infatti, per il 40% (rispetto, come si è visto, al 35% degli stanziamenti dell'anno ed al 28,8% degli impegni 1996). In aumento anche la quota della funzione "prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari" (23% degli impegni 1997 rispetto al 21% degli stanziamenti 1997 ed al 20,2% degli impegni 1996). Mentre, però, nel caso della prima funzione l'importo impegnato nel 1997 (3.928 miliardi), anche se inferiore a quello degli stanziamenti 1997 (4.292 miliardi), supera comunque quello dei corrispondenti impegni 1996, nel caso della seconda funzione obiettivo il valore assoluto dell'importo degli impegni 1997 (2.296) è inferiore a quello sia degli stanziamenti 1997 sia degli impegni 1996. Un deciso ridimensionamento si registra, poi, per la funzione "gestione tributi" (17% degli impegni nel 1997, rispetto al 28,1% degli impegni 1996 ed al 27% degli stanziamenti 1997). Significativo, in termini sia di stanziamenti (1.109 miliardi, pari al 9% del totale) che di impegni effettivi 1997 (1.031 miliardi e 10%), il ridimensionamento, rispetto agli impegni 1996 (1.620 miliardi, pari al 13,7% del totale) della funzione, affidata alla Guardia di Finanza, "prevenzione e repressione delle violazioni degli obblighi tributari". Le ultime due funzioni - servizi ai cittadini e alle imprese e supporto alle altre amministrazioni pubbliche - che, nonostante il modesto assorbimento di risorse³¹ e, per converso, la valenza decisamente strategica che hanno ai fini della risposta da dare alla crescente domanda di un fisco "dal volto umano", in grado di erogare servizi - risultano ridimensionate in termini assoluti e relativi per quanto riguarda gli stanziamenti definitivi ed in termini solo assoluti per quanto concerne gli impegni effettivi, a riprova, in qualche modo, del carattere pressante delle domande che le funzioni stesse dovrebbero

³⁰ Il peso degli stanziamenti imputabili alle altre funzioni obiettivo è conseguentemente inferiore a quello corrispondente degli impegni effettivi dell'esercizio 1996, ad eccezione di quello relativo alla funzione obiettivo "prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari" a cui risultano imputati stanziamenti del 21% rispetto alla corrispondente valore del 20,2% per gli impegni 1996.

³¹ Per la funzione "servizi ai cittadini e alle imprese", rispetto ad impegni effettivi nel 1996 per 689 miliardi, pari al 4,9% del totale, si sono avuti nel 1997 stanziamenti per 544 miliardi (4%) ed impegni effettivi per 486 miliardi (5%). Per ciò che riguarda la funzione "supporto alle altre amministrazioni pubbliche" (fiscalità locale, amministrazione e gestione del demanio e del patrimonio, spese in conto capitale per investimenti immobiliari destinati ad altre amministrazioni pubbliche, attività estimale e di consulenza tecnica) i cui impegni effettivi nel 1996 erano ammontati a 198 miliardi (1,6% del totale), nel 1997 gli stanziamenti definitivi si sono ridotti a 177 (1%) e gli impegni effettivi a 161 miliardi (2%).

soddisfare.

Continuando l'analisi sommaria della formazione e dell'utilizzo della massa impegnabile e della massa spendibile, si può osservare che un profilo di evoluzione per funzioni obiettivo e per centri di responsabilità, analogo a quello fin qui descritto a proposito del rapporto fra impegni effettivi e stanziamenti definitivi, presenta anche il quadro degli impegni totali sulla massa impegnabile, con un rapporto complessivo del 76% (rispetto al 95,8% del 1996 ed al 97,2% del 1995).

Le economie di spesa, ovviamente per effetto delle misure restrittive della finanziaria, hanno fatto registrare un aumento di grandi proporzioni, dai circa 342 miliardi del 1996 a ben 9.310 nel 1997, con una concentrazione, per ciò che riguarda le funzioni obiettivo, su "trasferimenti finanziari e interventi" (6.933 miliardi) e "gestione dei tributi" (1.633 miliardi), e, per ciò che concerne i centri di responsabilità, sul Dipartimento delle entrate, al quale sono sostanzialmente riconducibili le predette funzioni obiettivo, e che incide per circa il 94% (8.743 miliardi) sul totale delle economie.

Un drastico calo - dal 93,5 al 79,5% dell'anno precedente - ha fatto registrare il rapporto fra autorizzazioni di cassa e massa spendibile, con punte minime che hanno interessato, con riguardo alle funzioni obiettivo, la gestione dei tributi (74,8%) e, con riguardo ai centri di responsabilità, il segretariato generale (45,1%) e, tra i dipartimenti, quello del territorio (70,6%). E' conseguentemente aumentato, rispetto all'anno precedente, il rapporto tra pagamenti totali ed autorizzazioni di cassa (dal 73,3 al 79%), restando comunque ben al di sotto della potenzialità massima di spesa, con valori particolarmente bassi per la funzione "gestione dei tributi" (59,1%) ed il centro di responsabilità "affari generali e personale" (54,3%).

Per quanto riguarda, infine, i residui passivi, quelli totali di stanziamento "F" si sono dimezzati rispetto all'anno precedente³², passando da 1.446 a 750 miliardi, con una concentrazione sulle funzioni obiettivo "servizi generali comuni, di supporto e di indirizzo" (46,1%) e "gestione dei tributi" (41,2%) e sui dipartimenti delle entrate (40,8%) e del territorio (34,5%). I residui totali "F+C" si sono, a loro volta, più che dimezzati - da 18.241 a 8.030 miliardi - con una concentrazione su tre funzioni (trasferimenti finanziari ed interventi: 56%; servizi generali comuni, di supporto e di indirizzo: 16,1%; gestione dei tributi: 13,2%) e due centri di responsabilità (Dipartimento entrate: 76,2%; Dipartimento del territorio: 10,9%).

4.3 Analisi dei risultati di produzione.

I risultati della gestione 1997 sono presentati ed illustrati nei referti annuali del Servizio per il Controllo Interno (S.In.Co.) datati 18 aprile 1998 per ciascuno dei nove centri di responsabilità³³. Manca, come si è già accennato, il referto generale che negli anni precedenti veniva opportunamente redatto per illustrare e porre a raffronto, in un documento di sintesi, risultati e carenze di tutte le strutture amministrative del Ministero. Ciascun referto contiene tuttavia - ad uso soprattutto dei vertici politici del Ministero - la rappresentazione sintetica dei risultati conseguiti a fronte degli obiettivi assegnati a ciascun centro di responsabilità ("Cruscotto direzionale"), attraverso una serie di indicatori standard che consentono anche di operare alcuni raffronti ed aggregazioni. I "cruscotti direzionali" sono costruiti partendo dalle relazioni di autocontrollo gestionale o controllo direzionale elaborate dai responsabili di primo livello, sulla cui base vengono redatti dal S.In.Co. i "rendiconti di produzione", operando,

³² Anche qui per effetto dei vincoli imposti sul piano contabile (art. 54 legge 449/97 e direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri).

³³ "Controllo gestionale strategico sul livello di attuazione della direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione" (Anno 1997).

limitatamente ai "valori di produzione"³⁴, le necessarie rettifiche per correggere gli errori materiali nella consuntivazione dei dati di produzione e per rendere congruenti, attraverso un procedimento statistico *ad hoc*, i valori consuntivati da ciascun ufficio, quando risulti palesemente elevata ed ingiustificata la varianza dei tempi unitari consuntivati a livello locale rispetto al tempo unitario medio nazionale.

Utilizzando, con gli opportuni accorpamenti, i dati di tali referti, sono stati ricostruiti i risultati generali della gestione dei tre Dipartimenti nel loro complesso - nonché dell'intero Ministero, ad esclusione della Guardia di finanza, considerata a parte - per le funzioni obiettivo di produzione (allegati 1, 2 e 3) e per le funzioni obiettivo indirette (allegato 4).

Cominciamo con l'analisi dell'andamento dell'aggregato delle missioni e dei centri di responsabilità finalizzati di produzione diretta (allegato 5). Il valore consuntivato complessivo della produzione³⁵ dell'aggregato, che indica il valore della produzione espresso in ore persona, risulta di circa il 2% inferiore al valore programmato in Direttiva, per effetto dello scostamento ben più significativo (di circa l'11%) fatto registrare dal Dipartimento delle entrate. Gli altri due dipartimenti, infatti, hanno entrambi superato l'obiettivo: di circa l'11% il Dipartimento delle dogane e imposte indirette e di circa il 15% il Dipartimento del territorio. Il costo delle attività dirette, espresso anch'esso in numero di ore allocate, è stato del 5% inferiore a quello programmato, con una differenza maggiore per il Dipartimento delle entrate (-5,59%) e minore per il Dipartimento delle dogane e imposte indirette (-4,81) e per quello del territorio (-3,80).

Il margine lordo, che risulta dalla differenza tra il volume della produzione totale ed i costi diretti e che individua il contributo delle attività dirette al "finanziamento" di quelle indirette, è stato del 7,79% superiore all'obiettivo, come risultato di una significativa differenza in meno per le entrate (-24,75) e di differenze in positivo ancora più elevate per dogane (+54,7%) e territorio (+82,86%). Il costo delle attività indirette è risultato superiore a quello programmato del 5,35%, anche qui per effetto del risultato fatto registrare dal Dipartimento delle entrate (+8,98), in quanto per gli altri due dipartimenti si registra invece un valore consuntivato per tali costi inferiore a quello programmato, sia pure di modesta entità (-0,34% per le dogane e -1,37% per il territorio). Sottraendo dal margine lordo il costo delle attività indirette (esprese anch'esse in ore allocate), si ottiene il risultato riassuntivo della gestione³⁶, inferiore del 27,6% al programmato, sempre per l'impatto del preponderante risultato negativo del Dipartimento delle entrate: a consuntivo esso è stato per tale dipartimento negativo per 3.831 mila ore persona, rispetto ad un valore positivo programmato di 1.733 migliaia. Per converso, gli altri due dipartimenti hanno fatto segnare risultati molto migliori del programmato: 2.937 rispetto a 228 per il Dipartimento delle dogane e imposte indirette e 3.638 migliaia di ore rispetto a 39 programmate per il Dipartimento del territorio.

Si tratta di risultati che vanno naturalmente presi con la massima cautela, sia per le perplessità che, ai fini di comparazioni e raffronti, ovviamente suscita l'impiego di un parametro qual è quello della quantità impiegata di risorse per misurare i risultati, sia per il modo discrezionale ed ancora poco convincente con cui vengono determinati i tempi unitari

³⁴ I "volumi di produzione" consuntivati coincidono, invece, con i dati trasmessi dai centri di responsabilità, anche se vengono evidenziati (con un asterisco) quelli ritenuti non pienamente attendibili, alla luce delle verifiche effettuate dallo stesso Servizio.

³⁵ Il valore della produzione viene calcolato moltiplicando le quantità di ciascun prodotto per il relativo tempo unitario nazionale annuo, definito in sede di programmazione, ed incrementando poi il risultato totale ottenuto di un'aliquota rappresentativa del contributo delle attività indirette sul risultato finale di produzione (cosiddetta percentuale di ricarico).

³⁶ Il risultato riassuntivo della gestione determina l'apporto di un centro di responsabilità al "finanziamento" del costo degli uffici di *staff* (Gabinetto, Segretariato generale, Direzione generale affari generali e personale, SeCIT, ecc.).

utilizzati per la “valorizzazione” e sul quale ci si è già soffermati nel precedente paragrafo 3.2, e sia, infine, per l’inevitabile arbitrarietà insita in comparazioni che si limitano ad operare confronti con i soli obiettivi. Lo stesso S.In.Co., infatti, avverte che il piano 1997 del Dipartimento delle entrate si caratterizzava per una strategia di forte discontinuità rispetto al passato ed è stato realizzato in un contesto reso gestionalmente molto più complesso ed incerto dal coinvolgimento – e dai condizionamenti – nel processo di ampia e di accelerata riforma del sistema impositivo, operato, come si è visto, con l’elaborazione di ben diciotto decreti legislativi ed un numero imprecisato di correlati regolamenti, decreti e circolari. In altri termini, il mancato raggiungimento degli obiettivi di produzione stabiliti in direttiva dipenderebbe, in parte, dal loro volutamente elevato livello di ambizione ed in parte dalle inevitabili turbative indotte sul piano operativo dal processo di riforma. Nel referto del servizio di controllo interno del Ministero si trovano in effetti elementi a supporto di questa interpretazione: anche se inferiori agli obiettivi, i risultati del Dipartimento delle entrate sono comunque migliori di quelli del 1996, in quanto fanno registrare:

- un forte incremento di efficienza nelle attività dirette, pari a circa il 19%;
- una riduzione del costo delle attività indirette, rispetto al valore della produzione, di circa il 29%;
- un risultato della gestione superiore del 27%.

Ulteriori elementi si ricavano dall’analisi dei risultati conseguiti nei periodi infrannuali e dal confronto con i miglioramenti fatti registrare rispetto al 1996 dagli altri dipartimenti. Per quanto riguarda il primo aspetto, si riscontra un continuo miglioramento fra il primo ed il terzo quadrimestre: l’indice di efficienza gestionale passa da 87 nel 1° quadrimestre a 104,9 nel terzo (obiettivo di piano: 102, 6); il risultato riassuntivo della gestione che, su base annua, risulta, come si è visto, negativo, nel terzo quadrimestre fa registrare un segno positivo³⁷. Per quanto concerne, poi, il confronto con le altre strutture, si può rilevare che, rispetto all’anno precedente, il Dipartimento delle entrate ha fatto registrare miglioramenti di efficienza (+16,7%) significativamente inferiori a quelli del Dipartimento del territorio (+29%), ma sostanzialmente allineati con quelli del Dipartimento delle dogane e imposte indirette (+18%).

I referti redatti dal servizio di controllo interno offrono elementi di valutazione anche per quanto riguarda i risultati generali per tre funzioni obiettivo di produzione: gestione dei tributi, prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari, servizi ai cittadini ed alle imprese. L’unica differenza rispetto all’analisi dei risultati generali della gestione è che, mancando l’esplicitazione del costo delle attività indirette, non si conosce il risultato riassuntivo della gestione e non è, quindi, utilizzabile il parametro di efficienza gestionale, ma solo quello di efficienza operativa, da calcolarsi come rapporto tra il margine operativo lordo ed il costo delle attività dirette³⁸.

Relativamente alla funzione obiettivo “gestione dei tributi” (allegato 6), per il valore della produzione si registra, a livello aggregato di Ministero, una quasi perfetta equivalenza fra valore consuntivato e valore programmato (+0,68). Per effetto, però, di un minor costo delle attività dirette rispetto a quello programmato (-3,42%) - al quale hanno contribuito, sia pure in misura diversa, tutti e tre i dipartimenti - il margine lordo risulta superiore del 12,90% e l’efficienza operativa, per la quale la direttiva 1997 aveva assegnato un obiettivo di 133,46, è stata a consuntivo pari a 139,11 (+4,24%). Anche qui, però, i risultati sono differenziati per

³⁷ In termini aziendalistici, e con le riserve ripetutamente espresse in ordine al metro di misura, si potrebbe dire che il Dipartimento ha generato un “utile”, nel senso che ha contribuito positivamente alla copertura dei costi generali legati al funzionamento delle strutture di staff centrali.

³⁸ Se superiore a 100, indica il grado di contribuzione alla copertura del costo delle attività indirette e dei costi generali.

centro di responsabilità: valore consuntivato della produzione inferiore a quello programmato (-6,92%) per il Dipartimento delle entrate, superiore del 6,28% e del 14,26%, rispettivamente, per il Dipartimento delle dogane e quello del territorio. Andamento analogo per il margine lordo e l'efficienza operativa.

Riscontri di diversa fonte, che sembrano convalidare il risultato negativo di questa funzione per quanto riguarda in particolare il Dipartimento delle entrate, sono rappresentati sia dall'analisi per funzioni obiettivo del rendiconto precedentemente svolta, sia dalla differenza riscontrabile di circa 3.000 miliardi (-12%), rispetto all'obiettivo, finalizzato in sede di assestamento di bilancio, dei rimborsi d'imposta in favore di famiglie e di imprese (ivi inclusi i titolari di conto fiscale)³⁹.

Molto più deludenti appaiono, però, i risultati relativi alla funzione obiettivo "prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari" (allegato 7) che si riferisce all'attività di accertamento e controllo degli uffici: in questo caso risultano complessivamente inferiori ai corrispondenti valori programmati sia il valore della produzione totale, sia il margine lordo, entrambi nella misura del 9,1%; siccome, però, minore, e nella stessa misura, è anche il costo consuntivato delle attività dirette, per quanto riguarda il parametro dell'efficienza operativa si ha piena corrispondenza tra consuntivo e direttivo. Del tutto diversificato è stato, però, l'apporto dei tre dipartimenti: quello delle entrate ha fatto registrare un valore allineato con la media per il costo delle attività dirette (-9,4%), ma scostamenti negativi rispetto al programmato superiori alla media per quanto riguarda sia il valore della produzione totale (-15,1%), sia il margine lordo (-30,9%) e sia l'efficienza operativa (-6,3%); inferiore alla media la differenza per il costo delle attività dirette (-7,20) del Dipartimento delle dogane, che fa, però, registrare scostamenti largamente positivi per gli altri parametri⁴⁰; grazie ad un consistente contenimento dei costi (-19,7% rispetto al programmato), il Dipartimento del territorio fa registrare scostamenti positivi significativi sia per il margine lordo che per l'efficienza operativa, nonostante il minor valore della produzione⁴¹.

Guardando alle produzioni specifiche, gli scostamenti in negativo rispetto agli obiettivi riguardano soprattutto la liquidazione delle dichiarazioni IVA (-59%) e IRPEF (-46%) e la valutazione degli atti e successioni (-49%), ma anche i controlli IVA (-22%) e l'attività legata al contenzioso (-25% dei ricorsi trattati e -23% e -6% di deduzioni nelle Commissioni provinciali, rispettivamente per IRPEF/IRPEG ed IVA). Gli obiettivi di piano risultano superati, o comunque pienamente conseguiti, solo per il contenzioso degli uffici del registro (deduzioni +19%), per le comunicazioni alle parti delle fissazioni d'udienza di competenza delle segreterie delle commissioni tributarie (+10%) e per i controlli IRPEF effettuati (+3%).

Ulteriori elementi di valutazione dell'efficacia dell'azione di diretto contrasto dell'evasione si ricavano dalle statistiche dei controlli effettuati dagli Uffici delle imposte dirette e da quelli IVA, per quanto, però, riguarda più la loro significatività che la loro evoluzione negli anni, dati i continui cambiamenti introdotti nelle modalità di calcolo della capacità operativa e dello stesso numero dei controlli⁴². La caratteristica principale che si

³⁹ Il totale dei rimborsi d'imposta è stato di 21.692 miliardi a fronte di un obiettivo di 24.640.

⁴⁰ La differenza in positivo del consuntivato rispetto al programmato è del 15,7% per la produzione, del 77,6% per il margine lordo e del 24,7% per l'efficienza operativa.

⁴¹ Margine lordo +29,4%, efficienza operativa +14,4%, produzione -8,1%.

⁴² Ad esempio, diversamente dai criteri seguiti nel 1996, a partire dallo scorso anno il tempo standard dei controlli delle imposte dirette incorpora anche quello del personale di supporto impiegato nella specifica attività. Conseguentemente, il rendimento della capacità operativa impiegata espressa in maggiore imposta accertata per giorno uomo, e che per il 1997 risulta apparentemente pari a poco più del 69% di quella del 1996 (16,6 milioni rispetto a 23,9), risulta, in realtà, superiore del 20% circa (28,6 milioni), se per il calcolo della capacità operativa si seguono gli stessi criteri del 1996. Altre innovazioni metodologiche introdotte riguardano: l'attribuzione di peso

intende evidenziare, per le implicazioni che ne derivano ai fini della programmazione dell'impiego delle risorse umane disponibili e delle scelte da operare in termini di gestione del contenzioso, è quella della concentrazione della maggiore imposta accertata - per modello, per fonte d'innescio, per regione, per classe d'importo.

Esaminando i dati relativi alle imposte dirette (allegato 8), si rileva che la concentrazione si verifica, per quanto riguarda i modelli, sul Mod. 760 (soggetti IRPEG) con il 69,2% a fronte di una capacità operativa impiegata pari al 20,6% del totale. Minore è la concentrazione per ciò che concerne le fonti d'innescio: il 29,1% della maggiore imposta si riferisce ai verbali, per i quali viene, però, spesa una quota di capacità operativa pari a meno della metà (14,1%). Guardando alla distribuzione regionale (allegato 9), il 50,7% della maggiore imposta è accertato dagli uffici delle imposte dirette della Lombardia che, però, impiegano appena il 13,8% della capacità operativa totale. Infine, considerando le classi d'importo (allegato 10), oltre il 90% della maggiore imposta è riferibile all'8,5% dei controlli per i quali l'importo dell'imposta accertata è superiore ai 100 milioni. Da un'altra classificazione (allegato 11) operata per maggior imponibile, si riscontra che gli imponibili relativi al 2,25% dei controlli che si concludono con accertamenti superiori ai 500 milioni incidono sul totale accertato per circa l'82%.

Fenomeni di concentrazione, ancorché meno rilevanti di quelle delle imposte dirette, si riscontrano anche per l'IVA (allegato 12): alle verifiche parziali, per le quali si impiega poco più del 20% della capacità operativa, corrisponde circa il 38% della maggiore imposta accertata. Dal punto di vista della distribuzione territoriale (allegato 13), si rileva che gli uffici IVA della Lombardia accertano il 30% della maggiore imposta impiegando l'11,6% della capacità operativa totale.

Secondo l'Amministrazione, le cause dei non soddisfacenti risultati in materia di prevenzione e di repressione dell'evasione vanno fatte risalire a due principali fattori: 1) le innovazioni normative in tema di IVA, che hanno richiesto modifiche nelle modalità di lavorazione dei prodotti; 2) le non previste difficoltà incontrate per la liquidazione delle dichiarazioni integrative *ex lege* n. 413 del 1991, su cui la Corte aveva lo scorso anno richiamato l'attenzione, e che nei primi mesi del 1998 hanno dato origine al fenomeno delle cosiddette "cartelle pazze". Per superare questa situazione di criticità, il Dipartimento delle entrate intende seguire criteri selettivi anche per le liquidazioni ed attuare nel 1998 un'azione straordinaria per il recupero dell'arretrato. Nel frattempo si è però trovato costretto a dover fare ampio ricorso all'istituto dell'autotutela, a consentire il rinvio degli adempimenti da parte dei contribuenti raggiunti da notifiche errate ed a rivedere, in condizioni di emergenza, centinaia di migliaia di avvisi di accertamento e di iscrizione a ruolo, con tutte le conseguenze, sicuramente negative, che ciò rischia di proiettare anche sull'attività di accertamento e controllo dell'anno in corso. Richiamando quanto osservato nel referto dello scorso anno ed anticipando quanto si concluderà in seguito, i risultati non in linea con gli obiettivi prima illustrati e le difficoltà che li spiegherebbero sono in realtà il riflesso della persistente e tenace sottovalutazione della dimensione gestionale, rispetto a quella normativa, dei problemi. Le innovazioni normative in materia di IVA sono state evidentemente proposte senza contestualmente porsi il problema della loro gestione amministrativa; le procedure di liquidazione del condono 1991, pur essendo state definite con cinque anni di ritardo, non tenevano evidentemente conto di quei problemi operativi che, una volta entrati nella fase attuativa, non potevano non manifestarsi.

Venendo infine alla funzione obiettivo "servizi ai cittadini ed alle imprese" (allegato 14),

nullo ai controlli negativi svolti senza istruttoria; l'allargamento della forbice fra i parametri di consuntivazione per incentivare l'impiego di modalità istruttorie ritenute più efficaci; la limitazione della consuntivazione ai soli controlli notificati o definiti.

i parametri di valutazione dei risultati appaiono nel complesso positivi⁴³ grazie alla *performance* del Dipartimento del territorio (produzione +16%, costi -7%, margine lordo +117%, efficienza operativa +24%). Deludenti sono, infatti, i risultati del Dipartimento delle entrate che vedono un livello di produzione consuntivata in linea con l'obiettivo, ma con maggiori costi (+13%) e quindi un minor margine lordo e una più bassa efficienza gestionale. Un andamento analogo si riscontra anche per il Dipartimento delle dogane, anche se in termini, sia assoluti che relativi, più contenuti rispetto al Dipartimento delle entrate⁴⁴. Gli obiettivi sono stati mancati soprattutto per quanto riguarda le informazioni ai contribuenti in materia di dichiarazioni per le imposte dirette e per l'assistenza da parte delle strutture di 2° livello (pareri e risoluzioni). Il generalizzato maggiore impiego di risorse umane rispetto a quello programmato si spiega, da una parte, con la probabile sottovalutazione dei tempi unitari richiesti e, dall'altra, con la pressione sempre maggiore esercitata nei confronti dell'Amministrazione affinché soddisfi la crescente domanda di informazioni e di assistenza nell'ottica di quel fisco dal "volto umano" che traspare dal disegno di legge sullo "statuto del contribuente", già approvato da un ramo del Parlamento.

Per concludere l'analisi dei risultati di produzione, restano da esaminare i dati contenuti nel referto del S.In.Co. relativamente alla Guardia di finanza, per la quale nella relazione dello scorso anno si era richiamato l'attenzione sul rilevante scostamento in positivo rispetto al programmato per quanto riguarda le attività di autoconsumo ed indirette, insieme con la particolarità di aver pianificato per il 1997 una ripartizione delle risorse fra le funzioni obiettivo identica a quella consuntivata per il 1996, quasi volendo così affermare l'impossibilità di migliorarla. Il consuntivo del 1997 fa ora registrare sensibili scostamenti in meno per le attività indirette ed in più per le funzioni a valenza produttiva, a favore soprattutto di quelle più specificamente tributarie. La direttiva per il 1998 introduce ulteriori, anche se limitati, aggiustamenti nella stessa direzione, in una peraltro condivisibile ottica di realistico gradualismo, che non era stata invece, evidentemente, seguita, né con la direttiva 1996, allorché non si era data la giusta importanza all'esigenza di assicurare la congruità obiettivi/risorse per attribuire alla programmazione valenza non meramente formale, ma sostanziale, né con la direttiva 1997, quando si era praticamente rinunciato a programmare un'allocazione delle risorse diversa da quella "spontanea".

Venendo ai dati (allegato 15), la direttiva 1997 assegnava alle funzioni indirette (servizi generali e servizi professionali) il 62% delle risorse umane. In sede di consuntivo la percentuale è risultata più bassa di circa quattro punti (58,3%) ed è stata programmata per il 1998 con la riduzione di un altro punto (57,4%). Ma il consuntivo prima e la direttiva 1998 poi fanno registrare una altrettanto significativa correzione di rotta per quanto riguarda il rapporto fra risorse impiegate nella prevenzione e repressione agli obblighi tributari, da una parte, e la prevenzione e repressione delle attività illegali o pericolose, dall'altra. Per la prima, la direttiva assegnava una quota del 19,5%, che è però risultata del 22,4% in sede di consuntivo e che viene incrementata a 23,3% con la direttiva 1998. Per la seconda, a cui la direttiva 1997 aveva assegnato una quota del 18,5%, la percentuale di impiego di risorse umane è risultata più elevata, ma di poco (19,3%), nel consuntivo 1997 e viene riconfermata, con un lieve ritocco (19,2%), nella direttiva 1998.

Andando un po' più nel dettaglio (allegati 16 e 17), si possono rilevare notevoli scostamenti del consuntivato rispetto al programmato tra le missioni in cui si articola la funzione obiettivo "prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari": a fronte

⁴³ +8,59% per la produzione, +2,52% per i costi, +29,79% per il margine lordo e +5,92 per l'efficienza operativa.

⁴⁴ Lo scostamento in negativo dell'efficienza gestionale è del 12% per il Dipartimento delle entrate e del 4% per quello delle dogane.

di uno scostamento in meno nel campo dei controlli intracomunitari centralizzati e di iniziativa (-60%), delle verifiche generali centralizzate nei confronti di soggetti di rilevanti dimensioni (-13%), dei controlli strumentali (-9%) e delle attività di supporto informatico (-5%), si registrano scostamenti in più per tutte le restanti 10 missioni e soprattutto per le "altre attività di contrasto all'evasione" nei settori delle imposte dirette e dei redditi (+155%). Seguono verifiche parziali e controlli orientati nei confronti di soggetti per i quali sussistono indizi di evasione o elementi di pericolosità fiscale (+58%) e verifiche generali d'iniziativa nei settori delle imposte dirette e dei redditi (+38%).

4.4 Attività contrattuale.

Nella relazione dello scorso anno erano stati formulati a proposito dell'attività contrattuale in materia informatica alcuni rilievi in merito alla legittimità del ricorso allo strumento concessorio, al protrarsi dell'iter per l'approvazione del VII Atto esecutivo con la SOGEI S.p.A. ed alla formazione di residui perenti.

Con le sue osservazioni, l'Amministrazione ha fatto anzitutto presente che è allo studio una profonda ristrutturazione dell'architettura generale del sistema informatico: un'apposita Commissione ministeriale, che ha concluso i suoi lavori il 10 dicembre scorso, ha raccolto gli elementi di valutazione forniti dalle società incaricate di elaborare - attraverso specifiche attività di *benchmarking* - analisi e proposte, che ha sottoposto alla valutazione dell'Autorità politica. Quanto al protrarsi dell'iter per l'approvazione del VII Atto esecutivo della Convenzione di concessione con la SOGEI S.p.A., l'Amministrazione si è detta essa stessa consapevole della eccessiva lunghezza dei tempi occorrenti per il perfezionamento delle convenzioni e da sempre impegnata a favorire gli adempimenti procedurali, ivi compresi quelli attinenti alle liquidazioni dei corrispettivi contrattuali. Per quanto riguarda, infine, la formazione di residui perenti, l'Amministrazione ne indica la causa nella laboriosità delle procedure di controllo dell'acquisizione dei dati risultanti dai documenti fiscali prodotti dai contribuenti, cui inevitabilmente conseguirebbe l'allungamento dei tempi di liquidazione dei corrispettivi contrattuali⁴⁵. Si tratta, come si vede, di osservazioni che, da una parte, confermano il perdurare della validità dei rilievi, mentre, dall'altra, non sono, per la loro genericità, sufficienti per poter fondatamente valutare se gli interventi in atto siano adeguati oppure no.

Venendo all'attività contrattuale svolta nel 1997, alcuni elementi si possono ricavare dall'analisi delle funzioni obiettivo di secondo livello a tale attività più direttamente ed esplicitamente riconducibili: conduzione del sistema informativo (f.o. 2.4), acquisizione e gestione di altre risorse strumentali e di servizi dall'esterno (f.o. 2.5) e spesa in conto capitale per investimenti immobiliari destinati al Ministero delle finanze (f.o. 8.4). Insieme, gli impegni effettivi attinenti alle tre funzioni ammontano per il 1997 a 763.682 miliardi, pari al 6,7% della spesa totale del Ministero al netto di quella per rimborsi d'imposta. Da rilevare che gli impegni effettivi, così come i pagamenti, risultano abbastanza in linea con gli stanziamenti definitivi, con la parziale eccezione della funzione 2.4 (conduzione del sistema informativo), per la quale, a stanziamenti di 328 miliardi e ad impegni di 313 miliardi, corrispondono pagamenti inferiori del 15% (278 miliardi), evidentemente, come si vedrà meglio in seguito, per effetto dei tagli

⁴⁵ Il riferimento è al cap. 1139 (Spese derivanti dalla convenzione con il Consorzio nazionale tra i concessionari del servizio di riscossione dei tributi), sul quale, dal consuntivo 1995 sono risultati residui perenti per 22 miliardi 429 milioni, unitamente ad economie di cassa per 39 miliardi. In realtà, però, la perenzione dei residui riguarda anche altre attività contrattuali. In particolare, per il 1997 risultano residui perenti sul capitolo 1134 (Spese di gestione funzionamento del sistema informatico del ministero delle finanze) per 34,8 miliardi (erano stati 89,2 miliardi nell'esercizio 1996).

operati alle relative autorizzazioni di cassa. Quasi perfettamente allineati sono, invece, i valori per gli investimenti immobiliari (funzione 8.4): 320 miliardi di stanziamenti definitivi, 310 di impegni effettivi, 317 di pagamenti.

L'analisi può essere condotta con maggior dettaglio esaminando i dati di consuntivo dei sei capitoli di spesa interessati (allegato 18), tre dei quali (1134, 7200 e 7851) oggetto di tagli alle autorizzazioni di cassa previsti nella I e V nota di variazione al Disegno di legge di bilancio per l'esercizio 1997.

Iniziando dal cap. 1134, relativo a spese per la gestione ed il funzionamento del sistema informatico del Ministero delle finanze, stanziamenti definitivi e impegni effettivi hanno praticamente coinciso (616 miliardi circa i primi e 610 i secondi), rimanendo al di sopra delle autorizzazioni di cassa (580 miliardi) con le quali risultano allineati i pagamenti. Per apprezzare la rilevanza – peraltro solo teorica – della stretta di cassa, va considerato che la massa spendibile ammonta ad oltre 1.106 miliardi (di cui, quindi, l'importo autorizzato rappresenta poco più del 52%).

Nessuna restrizione di cassa per il cap. 1139, riguardante "Reiscrizione dei residui passivi perenti relativi a: Spese derivanti dalla convenzione con il Consorzio nazionale tra i concessionari del servizio riscossione dei tributi", per l'acquisizione dei dati delle dichiarazioni dei contribuenti: in questo caso si ha perfetta coincidenza fra tutte le grandezze finanziarie finora considerate: previsioni definitive di competenza, impegni effettivi, massa impegnabile, massa spendibile e pagamenti risultano tutti nello stesso ammontare di 15 miliardi 711 milioni. La spiegazione sta nel fatto che per il 1997 il capitolo in questione fa seguito a residui perenti per un importo di 22,4 miliardi risultanti dal consuntivo 1995⁴⁶.

Il cap. 7851 (acquisto di stabili e terreni e costruzione di immobili per i centri di servizio), insieme con il cap. 7853 (acquisto e costruzione di immobili da adibire a sedi degli uffici finanziari ed alla ristrutturazione ed all'ammodernamento degli edifici esistenti) e con il cap. 8205 (realizzazione di strutture edilizie per gli uffici centrali e periferici del Dipartimento delle dogane) dovrebbe corrispondere alla funzione obiettivo 8.4 (investimenti immobiliari destinati al Ministero delle finanze), di cui si è detto. Sennonché, la somma degli importi relativi ai tre capitoli è inferiore a quella della funzione obiettivo per quanto riguarda sia gli stanziamenti definitivi (198,4 miliardi rispetto a 320), sia gli impegni (198,4 rispetto a 310), sia i pagamenti (289,6 miliardi rispetto a 317). Per quanto riguarda più specificamente il cap. 7851, gli impegni coincidono con le previsioni (171,3 miliardi), mentre i pagamenti ammontano a 239,8 miliardi, in notevole crescita rispetto ai 70,3 ed ai 31,4 miliardi, rispettivamente, del 1995 e del 1996⁴⁷. Va aggiunto che le autorizzazioni di cassa, pur contenute nei limiti del 37,6% della massa spendibile, sono state impiegate per i pagamenti per meno della metà (46,4%), rimanendo non utilizzate somme per 276,4 miliardi. Anche per il cap. 7853 c'è perfetta corrispondenza tra previsioni e impegni (27 miliardi 158 milioni). I pagamenti sono stati, invece, di 15,4 miliardi, pari al 17,3% della massa spendibile (un rapporto, questo, allineato con quello relativo al precedente cap. 7851 – 17,5%). Diverso, invece, il discorso per il cap. 8205, per il secondo anno privo di stanziamenti e di impegni: i pagamenti, nell'ammontare di 34,3 miliardi, hanno rappresentato il 24% della residua massa spendibile.

Resta da esaminare il cap. 7200 (spese per lo sviluppo dei servizi automatizzati del

⁴⁶ Cfr. la nota precedente. Per il 1997 il capitolo in questione è stato istituito con Decreto del Ministro del tesoro d.m.t. 160835 e successivamente variato con i D.M.T. 185560, 186048 e 200523.

⁴⁷ Nel 1997 il I Collegio della Sezione del controllo ha ammesso al visto ed alla registrazione due contratti di acquisto immobili il cui impegno di spesa veniva imputato al cap. 7851/R dell'esercizio 1996: il contratto approvato con DDG n. 32171 dell'8.8.1996 per £.127,3 miliardi (deliberazione del 20.02.1997) e quello approvato con DDG n. 32112 dell'8.8.1996 (deliberazione n. 117/97 del 3.4.1997).

sistema informatico del Ministero delle finanze), riguardante una parte delle spese riferibili alla funzione 2.4 (conduzione del sistema informativo) ed anch'esso, alla pari dei capp. 1134 e 7851 di cui si è già detto, interessato dai tagli alle autorizzazioni di cassa, che in questo caso sembrano avere, però, effettivamente inciso. Gli impegni sono risultati allineati alle previsioni definitive di competenza (256 miliardi 804 milioni). L'importo dei pagamenti (124 miliardi 534 milioni) è stato, a sua volta, di soli 466 milioni inferiore alle autorizzazioni di cassa (fissate nella misura del 16,5% della massa spendibile), venendo a rappresentare meno del 50% dell'importo degli impegni.

Per concludere l'esame dell'attività contrattuale, si può riferire che il numero dei contratti esaminati e registrati dal competente Ufficio del controllo preventivo della Corte nel 1997 è di 77: per 25 di essi è stata seguita la procedura prevista dalla normativa comunitaria - 14 con gara U.E. e 11 a trattativa privata U.E.. Distinguendo per modalità di aggiudicazione, per 2 è stata adottata l'asta pubblica, per 15 la licitazione privata, per 14 la trattativa privata. In 46 casi si è trattato di lavori in economia. In particolare, con la procedura della licitazione privata le Direzioni regionali delle entrate hanno assunto in fitto immobili adibiti a sede degli uffici periferici.

4.5 Analisi dei risultati di gettito.

Proprio perché, come si è prima detto, il Ministero delle finanze non è un'ordinaria amministrazione di spesa, ma la struttura amministrativa alla quale è affidata la missione di acquisire il 90% delle entrate dello Stato, la valutazione dei risultati della sua gestione può - e deve - anche essere tentata basandosi su un indicatore sicuramente più affidabile del cosiddetto "valore della produzione" utilizzato dal S.In.Co.. Ci si riferisce, naturalmente, al gettito, che è assimilabile al fatturato di un'impresa produttiva e che presenta, oltre tutto, la caratteristica di poter essere opportunamente disaggregato in base ad una molteplicità di criteri (funzionale, dipartimentale, territoriale, ecc.), consentendo, così, di non doversi limitare a considerazioni di ordine solo generale⁴⁸. Alla individuazione delle possibili modalità di correlare le voci del rendiconto delle entrate con quelle del rendiconto della spesa (anche in termini di classificazione per funzioni obiettivo) è finalizzata un'apposita indagine deliberata dalla Sezione del controllo, i cui risultati permetteranno di condurre in futuro un'analisi molto più articolata di quella che è allo stato attuale possibile.

Gli accertamenti di entrate riconducibili alla gestione del Ministero delle finanze (allegato 19) hanno nel 1997 superato i 601.505 miliardi, 11,1% in più rispetto al 1996 e con uno scostamento in più del 3,2% rispetto alle previsioni definitive di competenza (583.328 miliardi)⁴⁹.

Molto di più sono però aumentati i resti da riscuotere sia degli anni precedenti (+27,4% e +20.000 miliardi in cifre assolute), sia di competenza (+26,7% e circa 7 mila miliardi in più rispetto al 1996), raggiungendo nel complesso la cifra di 125.558 miliardi circa⁵⁰.

⁴⁸ Naturalmente, anche se l'aggregato del gettito che si considera è solo una parte di quello complessivo, dato il peso del 90% che esso comunque ha sul totale, è inevitabile che vengano ad essere in parte ripetute in questa sede considerazioni più ampiamente e sistematicamente svolte nella parte relativa alla gestione dell'entrata del cap. III del 1° volume.

⁴⁹ Parte della differenza è dovuta al permanere immutato - nonostante il rilievo in merito nella decisione della Corte sul rendiconto degli anni precedenti (così come di quello in esame) - del criterio contabile che, non comprendendo nella previsione del cap. 1203, relativo all'imposta sul valore aggiunto, l'importo corrispondente alle somme dovute all'Unione Europea a titolo di risorse proprie, e correttamente imputando, invece, al medesimo capitolo l'intero gettito accertato, fa figurare una maggiore entrata, rispetto alle previsioni, di importo più elevato di quello effettivo: quest'ultimo, infatti, va cifrato in soli 4.300 miliardi circa, in luogo dei 12.763 risultante dal rendiconto, con una differenza di 8.500 miliardi, pari all'importo iscritto in previsione al diverso cap. 3985.

⁵⁰ Particolarmente significativo appare il dato relativo all'aumento dei resti da riscuotere di competenza, i quali, per la