

i resti da riscuotere degli anni precedenti sono stati ridotti a 105.821 mld e la quota di residui riscossi risulta del 4,76%, ed è, quindi, comunque diminuita rispetto agli anni precedenti. In sede di consuntivo finale, il dato veniva ulteriormente ridimensionato a circa 70 mila mld.

L'anomalia è stata, quindi, contabilmente corretta. Tuttavia, vale in ogni caso la pena di interrogarsi sul significato della, sia pure temporanea, lievitazione contabile dei residui in sede di preconsuntivo. Si è già più volte accennato, infatti, alla circostanza che, prima di approdare al dato di consuntivo di -28.877 mld, si sia passati attraverso importi riaccertati indicati inizialmente in +130.065 e poi in +7.089, con un campo di variazione di ben 159 mila mld circa. Si tratta, in realtà, di una circostanza non nuova, in quanto analoga a quella riscontrata per il consuntivo 1996, quando emersero riaccertamenti dell'ordine di 115 mila mld rispetto agli oltre 121 mila mld di oggi e che, dopo l'interessamento della Corte, vennero drasticamente ridimensionati, trattandosi di cifre connesse a taluni singoli accertamenti fiscali di anomala entità (particolarmente nell'imposta sul valore aggiunto)⁶.

I riaccertamenti del preconsuntivo 1998 si spiegano nella stessa logica. Ed infatti, l'Amministrazione finanziaria aveva analizzato il fenomeno, riscontrando che una quota consistente dell'ammontare dei residui (203.592 mld, pari al 91% circa del totale) atteneva a somme iscritte a ruolo relative a nove capitoli di bilancio, i più importanti dei quali sono il cap.1203 (IVA) per 98.248 mld, il cap.1244 (multe, ammende, ecc. per l'IVA) per 32.589 mld, il cap.1023 (IRPEF) per 30.930 mld e il cap.1024 (IRPEG) per 20.828 mld⁷. Secondo quanto comunicato dall'Amministrazione, l'importo dei residui conterrebbe alcune partite, per complessivi 107.047 mld circa, correlate al condono c.d. tombale e ad accertamenti IVA su Napoli di assai problematica sostenibilità e che annualmente, in sede di consuntivo, vengono eliminate. Compiendo analoga operazione per il consuntivo dell'esercizio 1998, l'entità delle somme rimaste da riscuotere si sarebbe attestata, secondo il Ministero delle finanze, a 107.047 mld circa, importo che l'Amministrazione riteneva doversi ridurre al 50% - e quindi a 48.263 mld - per valutazione di esigibilità. A seguito di queste prospettazioni, le somme da riscuotere sui residui del Titolo I (entrate tributarie) sono state in sede di preconsuntivo corrette - operando evidentemente anche altri aggiustamenti - in 105.821 mld ed in sede di consuntivo finale in 69.855 mld. Diversamente dal 1996, quindi, non solo sono state tenute fuori dal bilancio, in quanto ritenute sostanzialmente inesigibili, partite che formalmente dovevano essere iscritte in aumento, ma, per lo stesso motivo, sono anche state cancellate dal conto residui somme che vi erano state prima iscritte.

Si tratta, come appare evidente, di operazioni contabili opportunamente finalizzate a rendere il bilancio più veritiero, ma delle cui implicazioni è necessario essere consapevoli su due diversi piani. Il primo è quello di aver presente che ridurre i residui da riscuotere porta a far apparire migliori alcuni indicatori di bilancio (in particolare, quello dello smaltimento dei residui). Su di un piano diverso e più sostanziale, va

⁶ Cfr. il volume primo, pag.163, della decisione e della relazione al Parlamento della Corte dei conti sul rendiconto 1996.

⁷ I residui importi riguardano il cap.1025 (ILOR) per 16.813 mld, il cap.1253/1 (definizione pendenze IVA) per 1.673 mld, nonché i capp.1234 (Indennità e interessi imposte affari), 1242/2 (condono registro) e 1245 (multe, ammende, ecc., diverse dall'IVA), rispettivamente per 1.402, 702 e 407 mld.

richiamata l'esigenza che la valutazione dell'esigibilità o meno dei crediti venga affrontata non solo nella sede del bilancio, in termini *macro* ed utilizzando tecniche di natura esclusivamente statistica, ma anche in sede gestionale, attraverso l'analitica classificazione per grado di exigibilità dei crediti ai sensi del comma 2 dell'art.268 del regolamento di contabilità generale, in collegamento con il comma 2 del precedente art.263 dello stesso regolamento.

A tal proposito, va rilevato che quest'anno, dall'allegato n.24 al rendiconto risulta che su 152.860 mld di somme rimaste da riscuotere alla fine dell'esercizio, è stata operata, ai sensi, appunto, dell'art.268 del regolamento di contabilità generale, una riduzione di 24.822 mld, pari al 16,2% del totale (lo scorso anno ci si era fermati ad una riduzione dell'8,6%). Nel conto consuntivo le somme rimaste da riscuotere sono pertanto complessivamente indicate in 128.038 mld, di cui 103.840, pari al 67,9%, considerate "di riscossione certa quantunque ritardata", con un netto ridimensionamento rispetto all'esercizio 1997, quando la stessa categoria di somme incideva sul totale per l'88,9%.

Ai fini della riduzione, le somme riconosciute come assolutamente inesigibili sono, però, in tutto 293 mld, delle quali 107 mld relative all'IVA. A parte la modestia dell'importo complessivo, sorprendono anche la modestia del contributo dell'IVA (i cui residui ammontavano, prima della riduzione, a 32.377 mld). Così come lascia perplessi che sempre per l'IVA i crediti riconosciuti di dubbia e difficile esazione siano pari a 185 mld e che gli stessi crediti ammontino per l'IRPEF (con 18.980 mld di residui a fine anno) a meno di 396 milioni, per l'ILOR (11.356 mld di resti di fine esercizio) a meno di 16 milioni e per l'IRPEG (15.124 mld di resti da riscuotere a fine esercizio) manchino del tutto. Le persistenti perplessità in ordine all'affidabilità di questa classificazione sono giustificate dai già ricordati modesti risultati in termini di riscossione dei residui nel 1998: 1.346 mld per l'IVA, 1.190 per l'IRPEF, 322 per l'IRPEG e 199 per l'ILOR. E' quindi di tutta evidenza che quella contenuta nell'allegato n.24 al rendiconto, nonostante i maggiori elementi di realismo che sono stati introdotti rispetto ai passati esercizi finanziari, appare tuttora una classificazione scarsamente attendibile. Ci si trova, in altri termini, di fronte ad adempimenti che appaiono ancora di tipo prevalentemente formale, che prestano insufficiente attenzione a considerazioni e ad impegni di tipo sostanziale.

Con riguardo a questo problema, va tuttavia riferito che la stessa Amministrazione appare esserne ormai pienamente consapevole. Già nelle controdeduzioni ai rilievi sul rendiconto 1997, sono state fornite in proposito una serie di precisazioni e si è dato conto delle iniziative adottate. Per quanto riguarda la macroscopica sproporzione tra il rilevante ammontare degli accertamenti ed i modesti importi delle conseguenti riscossioni, l'Amministrazione riconosce che essa dipende dall'insoddisfacente livello di fondatezza e di accuratezza dell'attività di accertamento, la quale, spesso, viene posta in essere a ridosso del termine di decadenza, e quindi a notevole distanza temporale dal momento in cui si verifica il presupposto impositivo, con addirittura il rischio che i soggetti da perseguire siano cessati. Proprio tenendo conto di questo fatto, è stato deciso di applicare il criterio di autovalutazione dei crediti da accertamento che dovrà portare ad una loro quantificazione maggiormente aderente alla realtà.

Ai rilievi relativi, da una parte, all'inarrestabile accumulo dei residui attivi associato al continuo calo del loro tasso di riscossione e, dall'altra, alla modestia delle riscossioni a mezzo ruolo a fronte della corrispondente spesa diretta complessivamente sostenuta (anche per accertamento e contenzioso), l'Amministrazione risponde chiarendo che la maggior parte dei residui attivi (ad esempio, le quote inesigibili non lavorate e, quindi, non definite contabilmente) è da ritenersi fittizia e che, nella consapevolezza dell'indispensabilità di un intervento riformatore dell'intero contesto della riscossione, è stata ottenuta da parte del Parlamento l'approvazione della legge 28 settembre 1998, n.337, recante "Delega al Governo per il riordino della disciplina relativa alla riscossione". All'attuazione di tale delega l'Amministrazione legava, attraverso una sorta di compensazione delle partite debitorie e creditorie, anche la soluzione del problema delle regolazioni contabili necessarie per poter cancellare dal bilancio residui attivi (di versamento) solo apparenti, afferenti alle quote inesigibili assistite dall'obbligo del non riscosso per riscosso, per le quali, quindi, i concessionari hanno già corrisposto le anticipazioni e fruiscono, all'attualità, delle tolleranze sui versamenti delle somme riscosse.

Più recentemente, in risposta alle richieste istruttorie formulate ai fini della relazione sul rendiconto 1998, la stessa Amministrazione ha fatto presente che le valutazioni sul grado di esigibilità delle pendenze creditorie, cui si è fatto prima riferimento e che hanno portato la RGS ad effettuare drastici riaccertamenti in diminuzione dei resti da riscuotere, sono state effettuate solo "in via provvisoria". L'Amministrazione ha, infatti, informato che è "stata avviata di recente una procedura di autovalutazione, da parte dei singoli uffici finanziari, in merito al grado di probabilità di riscossione (Circolare n.100E/98 del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze) delle singole iscrizioni a ruolo". Già a partire dal prossimo anno dovrebbe essere, pertanto, possibile avere "dati più attendibili per la riduzione dei residui attivi".

Rimanendo alle entrate tributarie e limitandoci sempre all'esame dell'andamento delle riscossioni, si nota un indice di accertamenti riscossi particolarmente basso per le entrate del capo II (dogane e consumi), con poco più del 37% - in calo rispetto al già insoddisfacente livello del 1997 (42%). Inferiori alla media anche le riscossioni del capo VIII (tasse), con un rapporto che non raggiunge il 93% (92,93%), anch'esso in costante calo dopo il 1995. Per le imposte dirette (capo VI), il rapporto (94,77%) è di poco superiore alla media del titolo (94,51%), ed è parimenti in calo dopo il massimo del 97,08% registrato nel 1995. In leggero calo, pur mantenendosi su alti livelli, la quota di accertamenti riscossi per le imposte di produzione (dal 98,33% del 1997 al 97,07% del 1998).

In ripresa per le imposte dirette le riscossioni sui residui che, salendo da 1.545 mld nel 1997 a 2.299 nel 1998, sono quasi ritornate al livello raggiunto nel 1995 (2.487 mld). Il miglioramento si registra anche in termini relativi: 5,97% dei residui iniziali da riscuotere riaccertati nel 1998 contro 4,26% nel 1997. In lieve incremento, ma solo in valori assoluti, lo hanno fatto registrare anche le riscossioni sui residui delle tasse (da 1.560 a 1.716 mld), restando, tuttavia, molto lontane dal livello massimo dell'anno 1995 (4.073 mld). In termini relativi, il peggioramento appare, invece, evidente: appena 2,68% di residui riscossi nel 1998 contro 3,78% nel 1997 e la media di 7,82% nel periodo 1995-98. Anche per dogane e consumi la riscossione dei residui è risultata in forte calo rispetto agli anni precedenti: appena 38 mld su oltre 2.498 mld di resti da

riscuotere iniziali riaccertati e rispetto alla media di circa 80 mld del triennio 1995-97, con quota di residui riscossi di 1,52% contro la media di 4,26% per il quadriennio 1995-98. In calo, infine, la riscossione dei residui anche per le imposte di produzione (da 1.855 a 1.129 mld), che non si può spiegare con la lieve riduzione del da riscuotere iniziale riaccertato (da 5.978 a 5.879 mld). Sempre per le entrate tributarie di capo I, la quota di residui riscossi, ancorché in calo, è molto più consistente della media del Titolo. La quota di residui riscossi su tale capo è stata nel 1998 del 19,2%, rispetto ad una media del 27,61% per il periodo 1995-98.

Passando ora all'esame dell'andamento delle riscossioni per capo delle entrate extra-tributarie (Titolo II), va segnalata la deludente l'evoluzione dei tassi di riscossione per le entrate di capo VI (imposte dirette)⁸, con appena il 12,51% degli accertamenti riscossi, contro la media del 16,83% nel periodo 1994-98, e l'1,88% dei residui riscossi, contro la media di periodo, anch'essa molto modesta, di 2,10%. Nemmeno incoraggiante appare l'evoluzione delle riscossioni delle entrate extratributarie di capo VIII (tasse)⁹, che fa registrare un indice di riscossione pari al 41% circa per gli accertamenti ed all'1,43% per i residui, contro valori medi, rispettivamente, del 56% e dell'1,43% per il periodo 1994-98. Una riduzione del tasso di riscossione degli accertamenti (dal 91,58% del 1997 all'87,83% nel 1998) la fa registrare anche il capo II (dogane e consumi), sul quale affluisce una quota significativa delle entrate di Titolo II del Ministero delle finanze¹⁰. Per lo stesso capo, è, invece, aumentata la quota di residui riscossi (dal 44,22% del 1997 al 49,07% del 1998), senza, tuttavia, raggiungere il livello del 1996 (55,60%), né tanto meno quello del 1995 (58,09%). Per quanto riguarda, infine, il capo VII (demanio), mentre si verifica un *exploit* nel tasso di riscossione degli accertamenti, che, con l'89,06%, non solo recupera rispetto al 60% circa dell'anno precedente¹¹, ma supera anche il livello massimo dell'87,81% che era stato raggiunto nel 1996, va per converso registrato un vero e proprio crollo del tasso di riscossione dei residui, ridottosi a poco più dell'1% (1,02%), rispetto al 5,23% dell'anno prima ed al 7 e 10%, rispettivamente nel 1996 e nel 1995. Da rilevare che questo crollo è dovuto tanto al quasi triplicarsi dei residui iniziali¹², per effetto di riaccertamenti in aumento per 761 mld, quanto al dimezzamento dell'importo assoluto delle riscossioni¹³.

Le entrate di Titolo III¹⁴ del Ministero delle finanze affluiscono sul solo capo VIII (demanio), che, come si è accennato, ha nel 1998 fatto registrare un andamento in crescita, con accertamenti e riscossioni di 52 mld, a fronte dei 16 mld del 1997, con un indice di riscossione degli accertamenti del 100% ed in presenza di resti da riscuotere per 9 mld, formatisi negli anni scorsi e che non vengono riscossi.

3.2.- Risultati di produzione

⁸ Media annua di accertamenti e di riscossioni rispettivamente di 1.048 e 242 mld nel 1995-98.

⁹ Media annua di 3.615 mld di accertamenti e 2.295 di riscossioni nel periodo 1995-98.

¹⁰ Il 29% degli accertamenti ed il 40% delle riscossioni nella media 1995-98.

¹¹ Anno nel quale, però, gli accertamenti erano lievitati, in valori assoluti, a 1.316 mld, rispetto agli 840 del 1996, mentre nel 1998 l'importo si è ridimensionato a 1.002 mld.

¹² Da 627 mld nel 1997 a 1.613 nel 1998.

¹³ Da meno di 33 a meno di 17 mld (meno di 30 mld la media di periodo).

¹⁴ Alienazione ed ammortamento beni patrimoniali e riscossioni dei crediti.

3.2.1.- Risultati di produzione complessivi e per dipartimento

I risultati della gestione 1998 sono presentati ed illustrati nei referti annuali del Servizio per il Controllo Interno (S.In.Co.) datati 18 aprile 1999 per ciascuno dei nove centri di responsabilità¹⁵. Come già verificatosi lo scorso anno, manca il referto generale che in precedenza 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, limitatamente ai “valori di produzione”¹⁶, 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.

Come già avvenuto per lo scorso anno, 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 e per le funzioni obiettivo indirette.

Cominciamo con l'analisi dell'andamento dell'aggregato delle missioni e dei centri di responsabilità finalizzati di produzione diretta. Il valore consuntivato complessivo della produzione¹⁷ dell'aggregato, che indica il valore della produzione espresso in ore persona, risulta del 5,2% inferiore al valore programmato in Direttiva, per effetto dello scostamento ben più significativo (del 9,29%) fatto registrare dal Dipartimento delle entrate. Il dipartimento delle Dogane e Imposte Indirette ha, infatti, mancato di poco il pieno conseguimento dell'obiettivo (-0,05%), mentre il Dipartimento del territorio ha fatto registrare uno scostamento in positivo del 2,52%. Nel 1997 il consuntivato era stato ugualmente inferiore al programmato, ma in misura significativamente più contenuta (-1,81%). La diversità di performance non si può, peraltro, spiegare con un livello complessivamente più ambizioso dell'obiettivo di produzione programmato, che risultava, anzi, leggermente inferiore a quello consuntivato per l'anno precedente (100.682.000 ore persona rispetto a 100.873.000). Ambizioso, però, l'obiettivo era

¹⁵ “Controllo gestionale strategico sul livello di attuazione della direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione” (Anno 1998).

¹⁶ 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.

¹⁷ Il valore della produzione viene calcolato moltiplicando le quantità di ciascun prodotto per il relativo tempo unitario nazionale annuo, definite 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).

sicuramente per il Dipartimento delle entrate: 61.735.000 rispetto ad un consuntivo di 57.241.000 del 1997. Va però osservato che il valore consuntivato della produzione risulta per il 1998 inferiore non solo a quello programmato per l'anno (del 9,29%, come si è detto), ma anche a quello consuntivato per l'anno precedente (-2,2%).

Il quadro non migliora guardando agli altri risultati generali della gestione. Positivo è da considerarsi solo l'andamento del costo delle attività dirette, espresso anch'esso in numero di ore allocato. Esso è stato, infatti, del 5,5% inferiore a quello programmato, con una differenza per il Dipartimento delle entrate di -6,12% e per il Dipartimento delle dogane e imposte indirette di -6,39% e minore per quello del territorio (-3,01%).

Il margine lordo, invece, 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, diversamente dallo scorso anno, quando era stato del 7,79% superiore all'obiettivo, ha fatto registrare una differenza in meno del 4,2%, come risultato di una significativa differenza in meno per le entrate (-18,56%) e di differenze in positivo ancora più elevate per territorio (+20,86%) e dogane (+20,07%). Il costo delle attività indirette, da parte sua, è risultato superiore a quello programmato del 2,01%, anche qui per effetto del risultato fatto registrare dal Dipartimento delle entrate (+5,05), in quanto per gli altri due dipartimenti si registra invece un valore consuntivato per tali costi inferiore a quello programmato (-3,79% per il territorio e -3,24% per le dogane). Sottraendo dal margine lordo il costo delle attività indirette (esprese anch'esse in ore allocate), si ottiene il risultato riassuntivo della gestione¹⁸, negativo per 334 mila¹⁹ ore ed inferiore del 128,08% al programmato, sempre per l'impatto del preponderante risultato negativo del Dipartimento delle entrate: a consuntivo esso è stato per tale dipartimento negativo per 3.237 mila ore persona, rispetto ad un valore positivo programmato di 462 mila. Per converso, gli altri due dipartimenti hanno fatto segnare risultati migliori del programmato: 1.281 rispetto a 243 per il Dipartimento delle dogane e imposte indirette e 1.621 migliaia di ore rispetto a 486 mila programmate per il Dipartimento del territorio.

Le considerazioni ovviamente non mutano se, invece che al risultato riassuntivo della gestione, si guarda al parametro dell'efficienza gestionale²⁰, che, per l'insieme dei tre Dipartimenti, è a consuntivo risultato, ancorché di poco, inferiore a 100 (99,53), rispetto ad un livello programmato di 101,55 ed un livello consuntivato per il 1997 di 103,6. Tenendo conto dei dati già illustrati, anche questo parametro è naturalmente influenzato da ciò che è accaduto per il Dipartimento delle entrate, la cui efficienza gestionale è stata, infatti, pari a 94,54, mentre entrambi gli altri due dipartimenti hanno, a consuntivo, fatto registrare indici superiori a 100 (108,48 per il territorio e 107,35 per le dogane) e significativamente superiori a quelli programmati²¹.

¹⁸ 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.).

¹⁹ In termini aziendalistici, e con le riserve ripetutamente esprese in ordine al metro di misura, si potrebbe dire che gli "utili" generati dall'attività dei Dipartimenti non è stato sufficiente a coprire tutti i costi generali legati al funzionamento delle strutture di *staff* centrali. Il deficit che ne deriva è pari, appunto, a 334 mila ore uomo.

²⁰ Ottenuto calcolando il rapporto tra il valore della produzione e la somma dei costi delle attività dirette ed indirette.

La presentazione comparata dei risultati di produzione per centro di responsabilità non si differenzia di molto rispetto a quella dello scorso anno che aveva evidenziato una maggiore difficoltà del Dipartimento delle entrate a conseguire gli obiettivi di piano. In risposta alle considerazioni svolte dalla Corte nel referto sul rendiconto per l'esercizio finanziario 1997, l'Amministrazione, dopo aver richiamato i condizionamenti evidenziati dalla stessa Corte (complessità ed incertezze della recente riforma fiscale, elevato livello di ambizione degli obiettivi) ed aver sottolineato le positive valutazioni della stessa in ordine ad alcune specifiche iniziative orientate al miglioramento gestionale²², osserva che nella relazione non è stato, invece, dato atto di un'eventuale diversità nei criteri adottati nella definizione dei programmi dei singoli centri di responsabilità, diversità che potrebbe condizionare i giudizi sui risultati rispettivamente conseguiti²³. L'osservazione è di sicuro pertinente, anche se alla Corte non sono stati forniti elementi atti ad evidenziare le diversità nei criteri adottati e le relative implicazioni.

Va anzitutto tenuto presente che il sistema è tuttora dichiaratamente sperimentale. Le approssimazioni sono allo stato realmente troppe per poter pacificamente attribuire un significato incontrovertibile ai raffronti operabili in termini di efficienza gestionale tra i vari centri di responsabilità in cui si articola il Ministero delle finanze. Va in particolare rilevato che, come si è già avuto modo di osservare lo scorso anno, si tratta di risultati che vanno presi con la massima cautela, sia per le perplessità che, ai fini di comparazioni e di 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 utilizzati per la "valorizzazione", e sia, infine, per l'inevitabile arbitrarietà insita in questi tipi di comparazione. Va, infatti, ricordato che l'attività del Dipartimento delle entrate — di *per se* difficilmente paragonabile con quella degli altri dipartimenti per le sue diverse dimensioni e la sua diversa complessità — rappresenta il *core business* del Ministero delle finanze, è obbligata a caratterizzarsi per una strategia di forte discontinuità rispetto al passato ed è realizzata in un contesto che continua ad essere reso gestionalmente molto più complesso ed incerto dal coinvolgimento — e dai condizionamenti — nel processo di ampia e di accelerata riforma del sistema impositivo.

3.2.2.- Risultati di produzione per funzione obiettivo

I referti redatti dal servizio di controllo interno offrono elementi di valutazione anche per quanto riguarda i risultati generali di produzione per le principali funzioni obiettivo.

²¹ Rispettivamente 102,46 e 101,32. L'indice di efficienza gestionale programmato per le entrate era di 100,75.

²² Realizzazione della procedura di autovalutazione dell'attività di controllo, la cui circolare attuativa è stata emanata il 16 aprile 1998, e di quella degli "esiti della riscossione", finalizzata a consentire il monitoraggio dell'intero circuito accertamento — contenzioso — riscossione, fondo di incentivazione del 2% delle riscossioni da attività di accertamento e controllo, al quale ricondurre le altre frammentarie forme di incentivazione oggi esistenti.

²³ L'osservazione indirettamente richiama l'attenzione sull'esigenza che il sistema di controllo interno, per poter essere accettato, debba, al di là del merito, essere anche percepito come "terzo".

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 dirette ovvero tra il valore della produzione ed il costo delle attività dirette²⁴.

Limitando l'analisi alle due funzioni obiettivo relative all'acquisizione delle entrate (*Gestione dei tributi e Prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari*), possiamo rilevare un andamento che non si discosta molto da quello della produzione generale.

Per quanto riguarda la funzione obiettivo *Gestione dei tributi*, che riguarda l'attività ordinaria di acquisizione del gettito, gli obiettivi programmati non sono stati conseguiti né in termini di valore della produzione (-7,31%), né di margine lordo (-5,7%). Grazie, tuttavia, al minor costo delle attività dirette (-7,78%), l'efficienza operativa è risultata leggermente superiore a quella programmata (130,9, invece di 129,42), ancorché significativamente al di sotto di quella consuntivata per il 1997 (139,11). Sui risultati complessivi hanno pesato quelli del Dipartimento delle entrate: nonostante il ridimensionamento degli obiettivi rispetto ai valori consuntivati per il 1997, il valore della produzione è risultato del 10,07% inferiore a quello programmato, mentre il costo delle attività dirette è stato inferiore al programmato per meno del 7% (6,96%)²⁵, con la conseguenza di uno scostamento negativo elevato per il margine lordo (-20,85). Conseguentemente più bassa di quella programmata è stata anche l'efficienza operativa (-3,34%). Gli altri due dipartimenti, che pure hanno fatto registrare scostamenti negativi per il valore della produzione, grazie al maggior contenimento del costo delle attività dirette hanno dato un contributo positivo ai risultati complessivi in termini di margine lordo e di efficienza operativa²⁶.

Analoghi i risultati complessivi, ma diversi per i singoli dipartimenti, nel caso della funzione obiettivo *Prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari*, che si riferisce alle attività di accertamento e controllo affidate soprattutto al Dipartimento delle entrate e solo marginalmente agli altri due. Gli obiettivi complessivi erano stati fissati al di sopra di quelli programmati e consuntivati per l'anno 1997, a sottolineare l'accresciuto impegno nella lotta all'evasione²⁷. Gli scostamenti tra consuntivato e programmato sono stati negativi per il valore della produzione (-7,57%) e del margine lordo (-3,49%), e marginalmente positivi per l'efficienza operativa (138,13 in luogo di 135,93, ovvero +1,61%). Il Dipartimento delle entrate, i cui obiettivi erano stati fissati a livelli superiori a quelli consuntivati per il 1997, ma al di sotto di quelli programmati

²⁴ Per la parte superiore a 100, indica il grado di contribuzione alla copertura del costo delle attività indirette e dei costi generali.

²⁵ Le ore persona programmate in direttiva erano 15.332.000; quelle consuntivate sono 14.265.000.

²⁶ Rispettivamente, -8,76% e +3,18% per il Dipartimento delle dogane e +8,20% e +5,32% per il Dipartimento del territorio.

²⁷ A tal proposito, va tenuto conto anche delle risorse destinate alla funzione obiettivo *Prevenzione e repressione delle attività illegali e pericolose*, la cui gestione è affidata alla Guardia di finanza. Si tratta di 5.126 mila ore persona programmate e 5.654 (+10,30%) consuntivate, rispetto a livelli significativamente più bassi nel 1997 (rispettivamente, 3.337 e 3.762 mila).

per lo stesso anno²⁸, fa registrare uno scostamento leggermente negativo anche per l'efficienza operativa (-0.94%), con un -9,78% per il valore della produzione e -12,10% per il margine operativo lordo. Positivi, soprattutto per margine lordo (+44,38) ed efficienza operativa (+14,81%), gli scostamenti per il Dipartimento delle dogane. Fortemente negativo, per converso, l'apporto del Dipartimento del territorio, che è però solo marginalmente impegnato nella gestione della funzione (rispettivamente 1,05% e 0,62% sul valore della produzione totale consuntivata per il 1997 ed il 1998).

3.3.- Recupero di base imponibile

3.3.1.- Controlli

Dei risultati dell'attività di accertamento si può dare un rendiconto significativo per quanto riguarda i controlli sia sulle imposte dirette, sia sull'IVA, essendo stati forniti dall'Amministrazione, oltre ai dati sulla distribuzione per classi di maggior imposta accertata, anche quelli sulla distribuzione degli accertamenti per classi di maggior imponibile accertato, incrociate per categorie di inneschi e per tributo. La serie storica dei dati si presenta con elementi di disomogeneità che non appaiono tali da inficiare la possibilità di raffronti intertemporali. Per quanto riguarda in particolare il 1998, la principale innovazione resa nota rispetto agli anni precedenti riguarda la consuntivazione dei controlli sostanziali, per i quali il riferimento è ora al momento della notifica dell'accertamento e non più a quello della sua conclusione. Ciò significa che, ipotizzando l'invarianza dei tempi medi di notifica rispetto alla data di conclusione dell'accertamento, la contrazione dell'attività di controllo, che, come si vedrà, si è registrata nel 1998, sarebbe apparsa anche maggiore se fossero rimasti invariati i criteri di consuntivazione²⁹.

3.3.1.1.- Imposte dirette

Rispetto al 1997, nell'anno 1998 i controlli in materia di imposte dirette (IRPEF, IRPEG, ILOR) sono nel complesso diminuiti, sia come giorni uomo utilizzati (del 23,7%, da oltre 943 mila a circa 720 mila), sia come numero di controlli eseguiti (del 7,4 %, da 480.651 a 445.324), sia come maggiore imposta complessivamente accertata (del 37,4%, da circa 15.663 mld a 9.802 mld, senza tener conto delle sanzioni), sia come imposta media accertata per controllo (da circa 32,6 milioni a 22, con un calo del 32,5%) e sia, infine, come rendimento medio della capacità operativa utilizzata (da 16,6 milioni per giorno uomo utilizzato nel 1997 a 13,6 nel 1998, con una contrazione, quindi, di circa il 18%). Il grado di positività dei controlli eseguiti è rimasto, da parte sua, invariato rispetto all'anno precedente (89,7%).

²⁸ Per il 1998, le ore persona (25.472.000) erano state invece programmate al di sopra anche dei livelli fissati nella direttiva per il 1997 (25.042.000). Le ore consuntivate (23.198.000) sono inferiori (dell'8,93%) rispetto a quelle programmate, ma superiori (del 2,23%) a quelle consuntivate per il 1997.

²⁹ La contrazione sarebbe apparsa minore solo ipotizzando un accentuato rallentamento dei tempi di notifica tale da più che compensare l'apporto in positivo del riporto degli accertamenti conclusi nel 1997 e non notificati in quell'anno.

Un miglioramento va, per converso, registrato per quanto riguarda il numero dei giorni uomo mediamente impiegati per controllo, ridottosi da 1,96 nel 1997 a 1,62 nel 1998, come effetto sia dell'aumentata produttività per i controlli senza modalità istruttorie (da 1,36 a 1,68 controlli per giorno uomo utilizzato), sia dell'aumento dell'incidenza sul totale di questa stessa tipologia di controlli (dal 77,3 al 91,2%). Alla diminuzione di capacità operativa richiesta è da correlarsi il migliorato rendimento della stessa per i controlli senza modalità istruttorie (da 23,1 a 25,1 milioni per giorno uomo utilizzato).

Diversamente da quanto comunemente sostenuto, i dati qui riportati sembrerebbero indicare una maggiore convenienza ad effettuare controlli *senza modalità istruttorie*, visto che il loro rendimento risulta quasi triplo rispetto a quello per i quali si utilizza almeno una modalità istruttoria (25,1 milioni rispetto a 8,7 circa). La conclusione sarebbe però troppo semplicistica, giacché va tenuto conto che, per poter superare il *test* del contenzioso, un avviso di accertamento si deve basare su fondati elementi probatori. Per cui delle due l'una: o il controllo viene effettuato senza procedere a specifiche istruttorie in quanto l'Ufficio è già in possesso di elementi probatori sufficienti per emettere l'avviso di accertamento; oppure, ove l'avviso di accertamento venga emesso senza effettivo fondamento, lo stesso è destinato ad essere caducato in sede contenziosa e a non trasformarsi, quindi, in riscossione.

Esaminando la distribuzione dei controlli per modalità istruttorie impiegate, appare interessante rilevare il persistente scarso ricorso all'acquisizione di dati e notizie da banche e uffici postali (0,11% dei controlli, in drastico calo anche rispetto all'analogo dato per il 1997 che era stato dello 0,90%) ed all'accesso a banche (0,05% dei controlli, con un lieve aumento rispetto allo 0,04% dell'anno precedente). La parte del leone la fanno le richieste al contribuente di dati per indagine generale (34,23%), seguite dall'acquisizione di dati e notizie da pubbliche amministrazioni, enti pubblici e notai (27,46%) e dalle richieste al contribuente per indagine parziale (19,34%). Ciò che va soprattutto osservato è che i controlli eseguiti utilizzando le due principali modalità istruttorie si segnalano per un rendimento della capacità operativa inferiore a quello medio. Il rendimento più elevato si registra, invece, proprio per i controlli svolti acquisendo dati e notizie da banche e uffici postali (22,9 milioni per giorno uomo utilizzato), seguiti da quelli effettuati utilizzando dati e notizie ottenuti dalla Polizia tributaria (17,7 milioni), modalità istruttoria, utilizzata, però, solo nel 4,16% dei casi.

Questo il quadro che emerge a livello nazionale. Ben più complesse e diversificate sono le considerazioni che si possono fare se si guarda agli stessi dati a livello regionale.

Il risultato dell'attività di accertamento, in termini sia di maggior imponibile che di maggior imposta accertata, appaiono concentrati su un numero relativamente limitato di controlli. Iniziando dalla maggior imposta, nel triennio 1996-98 al 10,4% dei controlli conclusi con una maggiore imposta accertata superiore a 100 milioni va associato il 90% della maggiore imposta complessivamente accertata. Nel 1998 tale rapporto è stato, rispettivamente, del 13,2% e dell'88,9%, facendo registrare una riduzione del grado di concentrazione soprattutto rispetto al primo dei tre anni del periodo considerato quando dal 5,8% dei controlli è derivato l'88,8% della maggiore imposta accertata.

Il maggior denaglio dei dati forniti consente di fare considerazioni più articolate con riferimento al maggior imponibile accertato. Prima di entrare in un'analisi puntuale dei dati, una considerazione di carattere generale da farsi è che anche in termini di imponibili appare evidente un certo ridimensionamento del fenomeno della concentrazione, pur restandone sostanzialmente invariato l'ordine di grandezza e la evidente rilevanza.

Il maggior imponibile accertato per Irpef, Ilor e Irpeg è nel 1998 ammontato a 23.012 mld. rispetto ai 31.073 del 1997. Per quanto riguarda specificamente l'Irpef, il maggior imponibile complessivamente accertato è stato di 5.032 mld (8.208 nel 1997): il 47,7% di tale importo deriva dall'1,3% dei controlli. Analizzando i risultati per categorie di inneschi, si nota una concentrazione ancora più accentuata per gli accertamenti di iniziativa, per i quali la stessa percentuale (48%) del maggior imponibile accertato si spiega con l'1% dei controlli, con quelli, cioè, che si sono conclusi con maggior imponibile accertato di importo superiore a 500 milioni. Per quanto elevata, la concentrazione è peraltro inferiore a quella fatta registrare nel 1997³⁰.

Passando all'Ilor, il 2,8% dei controlli ha prodotto il 64,8% del maggior imponibile complessivamente accertato di 1.222 mld. Anche per questa imposta, la maggiore concentrazione si verifica per i controlli di iniziativa: l'1,4% è responsabile del 55,8% del maggior imponibile³¹.

Il massimo di concentrazione si verifica, tuttavia, per l'Irpeg: se ci limitiamo a considerare i controlli con esito di maggior imponibile accertato superiore ai 5 mld, del maggior imponibile complessivamente accertato di 16.758 mld, il 74,3% è dovuto al 2,4% dei controlli. Considerando, come per le altre due imposte, i soli controlli di iniziativa, ne basta l'1,7% per produrre il 76,2% del maggior imponibile accertato³². Visti in numeri assoluti, con soli 149 controlli (pari all'uno per mille di tutti quelli effettuati) è stato accertato un maggior imponibile di 5.607 mld (pari al 24,4% del maggior imponibile)³³. Se consideriamo, invece, i controlli con esito di maggior imponibile superiore a un miliardo, 1.523 controlli, pari all'uno per cento di tutti i controlli effettuati per le tre imposte dirette e per tutte le categorie di inneschi, assicurano un maggior imponibile di 14.968 mld, pari al 65% di quello complessivamente accertato³⁴.

Per descrivere il fenomeno della concentrazione in termini di importi di maggior imponibili ed imposte, ci si può fermare qui, risultando da questi dati evidente come i

³⁰ Per il 1997 l'1% dei controlli spiega il 50,8% del maggior imponibile accertato e lo 0,8% dei controlli di iniziativa ne spiega il 49,3%.

³¹ In questo caso la concentrazione è per il 1997 praticamente la stessa se si considera l'importo complessivo (2,8% dei controlli responsabili del 65% del maggior imponibile accertato), mentre è maggiore per i soli controlli di iniziativa (0,8% dei controlli associato al 49,3% del maggior imponibile).

³² Anche in questo caso la concentrazione è risultata maggiore nel 1997: il 2,4% dei controlli ha prodotto il 77,1% del maggior imponibile accertato ed il 2,1% dei soli controlli di iniziativa ha consentito di accertare l'84,5% del maggior imponibile.

³³ Per il 1997 la concentrazione è ancora più elevata: 228 controlli di iniziativa, pari allo 0,9 per mille hanno prodotto il 38% del maggior imponibile (11.823 mld).

³⁴ Considerazioni analoghe possono essere fatte per il 1997: 1.832 controlli Irpeg, pari al 7,7 per mille del totale, hanno portato ad accertare un maggior imponibile di 19.394 mld, pari al 62,4% di quello complessivo.

risultati complessivi del contenzioso e della riscossione potrebbero facilmente migliorare — e di molto — se l'Amministrazione concentrasse a sua volta la propria attenzione su quel numero limitato di accertamenti ai quali è però associato il grosso dei recuperi. Sempre che, naturalmente, tale selezione si accompagnasse ad un altrettanto severo preventivo *screening* della effettiva fondatezza e sostenibilità degli accertamenti stessi. In questa logica, il miglioramento dei risultati dell'attività di accertamento sembra legata, da un lato, all'istituzione, più volte sollecitata dalla Corte, di un circuito integrato accertamento — contenzioso — riscossione, e, dall'altro, dalla sollecita adozione della procedura di auto-collauda degli accertamenti da tempo annunciata dall'Amministrazione.

3.3.1.2.- IVA

Meno rilevante l'attività di controllo sull'IVA, sia come numero di giorni uomo impiegati (71.481), sia come numero di controlli eseguiti (41.840 nel 1998), e sia, infine, come maggiore imposta accertata (2.559 mld nel 1998). Tutte cifre che risultano in assoluto le più basse negli ultimi cinque anni. Particolarmente notevole il ridimensionamento rispetto all'anno 1997, che aveva, invece, fatto registrare gli importi più elevati del quinquennio 1994-98: i giorni uomo risultano inferiori del 53,7%, i controlli eseguiti del 45%, la maggiore imposta accertata del 37,5%. La diversità dei decrementi fa tuttavia comprendere che, diversamente da quello che si è verificato per le imposte dirette, nel caso dell'IVA la riduzione del numero dei controlli si è tradotta, come era logico che si traducesse, in un aumento del rendimento della capacità operativa impiegata, passata dai 26,5 ai 35,8 milioni di maggiore imposta accertata per giorno uomo impiegato. A tal proposito va tuttavia osservato che il rendimento della capacità operativa impiegata registrato nel 1998 è praticamente uguale a quello del 1995 (35,6 milioni) e di gran lunga inferiore a quello del 1996 (64,2 milioni).

Interessanti considerazioni possono essere effettuate analizzando la distribuzione della capacità operativa, del numero dei controlli e della maggiore imposta accertata per modalità istruttoria utilizzata. In termini di numero di controlli eseguiti, come era peraltro avvenuto anche negli anni precedenti, nel 1998 la modalità istruttoria prevalentemente utilizzata è stata quella dei risultati delle verifiche generali (36%), seguita da quelle delle verifiche parziali (21%), del riscontro (20%) e della convocazione del contribuente (15%). Molto limitato il ricorso alle altre modalità istruttorie (questionario, dati e notizie da enti esterni, processi verbali redatti a seguito della richiesta di rimborsi IVA, ricerca bancaria). Va segnalata soprattutto l'estrema limitatezza del ricorso alla ricerca bancaria: solo per l'esecuzione di 12 controlli (su 41.840), anche se sempre meglio degli anni precedenti (4 nel 1997, 3 nel 1996, 1 nel 1994, nessuno nel 1995).

Nell'effettuazione dei controlli secondo le quattro principali modalità istruttorie, la capacità operativa impiegata è stata del 35% per le verifiche generali, del 23% per le verifiche parziali, ugualmente del 23% per le convocazioni del contribuente, ma solo dell'8% per il riscontro. In termini di rendimento, tra le quattro più diffuse modalità istruttorie quello più elevato lo hanno fatto registrare i controlli da verifica generale (39 milioni per giorno uomo utilizzato), seguiti dai controlli da riscontro (25,7 milioni), da

verifica parziale (25,3 milioni) e da convocazione del contribuente (4 milioni)³⁵. Va tuttavia rilevato che - per effetto, evidentemente, di qualche accertamento anomalo eseguito utilizzando tale modalità istruttoria - il rendimento (eccezionalmente) più elevato lo hanno fatto registrare i 1.239 controlli da dati e notizie di enti esterni (252,3 milioni, a fronte, come si è visto, della media complessiva di 35,6 milioni ed a fronte di valori che negli anni precedenti non avevano superato i 15 milioni³⁶).

L'analisi della distribuzione regionale, da parte sua, mostra per l'anno 1998 rilevanti diversità. Limitandoci a quelle relative al rendimento della capacità operativa impiegata, si può notare che il campo di variazione va dal massimo del Lazio, con 99,5 milioni, al minimo di 7,5 milioni della Basilicata. Il dato medio complessivo del Lazio è influenzato dall'eccezionalmente elevato rendimento dei controlli da dati e notizie da enti esterni, che ha superato gli 845,9 milioni, evidentemente per effetto, come si è già prima osservato, di qualche accertamento "fuori della norma"³⁷. Tra questi estremi, al di sopra della media di 35,8 milioni troviamo il Piemonte (63,8 milioni), la Lombardia (46,5) e l'Emilia Romagna (45,5). Al di sotto della media troviamo tutte le altre regioni: Calabria e Molise 9,1 milioni, Trentino 9,2, Friuli Venezia Giulia 9,5, Alto Adige 10,0, Abruzzo 11,0, Toscana 12,0, Puglia 13,8, Sardegna 14,7, Umbria 15,2, Valle d'Aosta 15,7, Veneto 16,2, Sicilia 16,3, Marche 22,0, Liguria 22,6, Campania 32,7.

L'analisi potrebbe, naturalmente, andare oltre, per identificare i fattori che stanno alla base di tali rilevanti diversità territoriali e che possono essere in parte fisiologici, legati, cioè alle diverse caratteristiche della struttura produttiva (presenza o meno di grandi imprese), in parte accidentali (controlli che si concludono con l'accertamento di importi anomali di maggior imposta), in parte effettivamente dovuti alla diversa efficienza delle strutture di controllo. Oltre a non poter essere svolta in questa sede, questa è, però, proprio il tipo di analisi che la stessa Amministrazione è tenuta a svolgere e che è in grado di svolgere una volta dotata di un effettivo sistema di controllo - non solo successivo, ma anche concomitante - di gestione.

Come per le imposte dirette, anche per l'IVA va rilevata una forte concentrazione dei risultati dell'attività di accertamento su un numero limitato di controlli: nel 1998 il 5,8% dei controlli (2.445) che si sono conclusi con una maggiore imposta accertata oltre i 100 milioni incidono per circa l'86% (2.198 mld) della maggiore imposta complessivamente accertata. Nel triennio 1996-98 la concentrazione è stata mediamente superiore: l'88% di maggior imposta accertata riferibile al 5,5% dei controlli. Come si vedrà meglio in seguito, a questa concentrazione su pochi controlli del grosso della maggior imposta accertata è correlato un indice di riscossione degli accertamenti che nel 1998 è stato inferiore al 3% e che nel quinquennio 1994-98 ha superato di poco la media del 7%. nonostante il rapporto irripetibile del 26,8% registrato nel 1997 per effetto della riscossione *una tantum* degli omessi versamenti.

³⁵ Insieme con il questionario, quest'ultima modalità istruttoria si conferma come la meno redditizia, con l'eccezione dell'anno 1996, quando - evidentemente per l'effetto di qualche accertamento anomalo - il suo rendimento medio era risultato eccezionalmente elevato (207,7 milioni).

³⁶ 15 milioni nel 1994, 8 nel 1995, 6,5 nel 1996 e 7,8 nel 1997).

³⁷ E di dubbia sostenibilità e/o esigibilità, a volersi basare sulle statistiche del passato.

3.3.1.3.- I controlli della Guardia di finanza

I controlli fiscali programmati dalla Guardia di finanza per il 1998 ammontavano a 40.400, di cui 400 verifiche generali nei confronti di soggetti di rilevanti dimensioni, 9.000 verifiche generali di iniziativa e 31.000 verifiche parziali, controlli ed accertamenti. A consuntivo risultano effettuati oltre 9.000 controlli in più (49.586), nella maggior parte nel campo delle verifiche parziali, dei controlli e degli accertamenti (39.925). Le verifiche generali nei confronti di soggetti di rilevanti dimensioni sono state 9 in più e le verifiche generali d'iniziativa 252 in più del programmato.

L'incremento è significativo rispetto al 1997 in termini complessivi (+32,7%) e per quanto riguarda verifiche parziali, controlli ed accertamenti (+58,2%). Sono, però, diminuite le verifiche generali (9.661 rispetto a 10.226, ovvero -5,5%). Continua così il trend alla diminuzione di questa categoria di controlli dopo il massimo raggiunto nell'anno 1994 (17.864).

L'attività di controllo così svolta ha portato a constatare violazioni all'imposta sul valore aggiunto che comportano un'IVA dovuta per complessivi 2.852 mld e ad individuare elementi positivi di reddito per 16.285 mld, elementi negativi per 9.830 e ritenute non operate e/o non versate per 206 mld. Si tratta, naturalmente, di recuperi non definitivi, cui seguirà l'attività di accertamento degli uffici e l'eventuale fase contenziosa. Mancano gli elementi per valutare in questa sede i concreti risultati che conseguono all'attività di controllo fiscale della Guardia di finanza. Tenendo, però, presente quanto più avanti si rileverà in ordine al basso grado di riscossione degli accertamenti — soprattutto in materia di IVA — che conseguono all'attività di accertamento e controllo, c'è da ritenere che la maggior parte di tali recuperi sia destinata a non trasformarsi in riscossioni effettive. Si tratta di un tema che merita di essere ripreso e trattato in un'apposita indagine da programmarsi a cura della Sezione del controllo per il prossimo anno.

3.3.2.- Contenzioso

L'analisi dei risultati del contenzioso verrà limitata a due aspetti che appaiono particolarmente rilevanti: gli indici di soccombenza dell'Amministrazione nei due gradi del giudizio di merito (Commissioni tributarie provinciali e Commissioni tributarie regionali) e le tendenze emerse nell'evoluzione del numero dei ricorsi e delle sentenze a seguito della piena operatività della riforma avviata con la delega contenuta nella legge n.413/91.

3.3.2.1.- Soccombenze

Per quanto riguarda il primo aspetto, va rilevato che sul totale di 533.419 ricorsi definiti dalle Commissioni tributarie provinciali nel 1998, 123.263 (23,11%) sono stati di accoglimento e 46.895 (8,79%) di parziale accoglimento: l'indice complessivo di

soccombenza dell'Amministrazione nel primo grado di giudizio, inferiore a un terzo, non suscita a prima vista particolare allarme sulla sostenibilità degli accertamenti. La valutazione muta di poco se si aggiungono i risultati del secondo grado di giudizio: su 107.593 appelli definiti dalle Commissioni tributarie regionali nel 1998, quelli favorevoli ai contribuenti sono stati 41.552, pari al 38,62%.

Sempre a proposito del quadro nazionale complessivo, va osservato che l'indice di soccombenza varia a seconda dell'imposta: esso è massimo per l'IRPEF (circa 30% di accoglimenti totali e 25,6% di accoglimenti parziali dei ricorsi da parte delle Commissioni tributarie provinciali e 33,2% di pronunce favorevoli al contribuente da parte delle Commissioni tributarie regionali) e minimo per l'IRPEG (rispettivamente 4,81% e 6,29% di sentenze totalmente favorevoli al contribuente in primo grado e in appello e 4,7% di accoglimenti parziali in primo grado). Per l'IVA abbiamo percentuali vicine alla media in primo grado (20,46% di accoglimenti totali e 16,70% di accoglimenti parziali), ma molto più basse nei giudizi di appello (15,72%). Nel caso del registro, in primo grado si inverte il peso rispettivo dei rapporti per accoglimenti totali e parziali, a favore di questi ultimi (21,75% rispetto a 16,28% per gli accoglimenti totali). In secondo grado, gli accoglimenti totali hanno un'incidenza del 15,49%, quasi uguale, quindi, a quella che si riscontra in primo grado. Indici di soccombenza relativamente bassi risultano per ILOR e INVIM.

L'analisi dei dati a livello nazionale si può, quindi, come si è detto, a prima vista concludere senza rilevare particolari motivi di allarme. Tale conclusione deve essere tuttavia temperata sulla base di due considerazioni. La prima è che l'attività contenziosa del 1998 è stata fortemente influenzata dalle numerose misure che hanno incentivato i contribuenti a definire le pendenze tributarie meno fondate facendo ricorso a possibilità alternative a quella giurisdizionale (concordato, ravvedimento operoso, ecc.). La seconda considerazione è che l'indice di soccombenza andrebbe calcolato, se fossero disponibili i necessari dati, non solo in termini di numero di ricorsi e di appelli dei contribuenti accolti, ma anche e soprattutto di percentuale degli importi accertati di maggiore imposta e di sanzioni e disconosciuti in sede contenziosa.

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

Iniziando dalle Commissioni tributarie provinciali, i più elevati indici di soccombenza si registrano per l'Abruzzo (31,03% di accoglimenti totali e 9,44% di parziali), seguito dal Lazio (29,85% e 8,14%), dalla Basilicata (27,89% e 10,26%) e dalla Lombardia (27,75% e 8,45%). Elevati i rapporti di soccombenza anche per il Veneto (25,58% di accoglimenti totali e 9,17% di accoglimenti parziali) e l'Emilia Romagna (24,86% e 6,84%). Gli indici di soccombenza più bassi per quanto riguarda gli accoglimenti totali li fanno registrare Sardegna, Liguria e Valle d'Aosta, con una percentuale di poco superiore al 13%. Per queste stesse regioni anche gli accoglimenti parziali sono piuttosto limitati (7,6% per la Liguria e 5% circa per Val d'Aosta e Sardegna).

Passando al grado di appello, indici di soccombenza superiori alla media complessiva del 38,62% vanno registrati per la Commissione di Bologna (51,78%), di Bolzano (49,49%), di Milano (45,72%). Sempre superiori alla media, ma con indici inferiori, anche le soccombenze presso le Commissioni tributarie regionali di Firenze, Ancona, L'Aquila, Campobasso (tutte sul 42%) e Potenza (41%). Gli indici più bassi, per converso, si registrano per le Commissioni di Cagliari (21,7%), di Aosta (23,33%), di Genova (27,38%) e di Palermo (27,91%).

Si tratta di dati che di *per se* non possono fornire dirette e specifiche indicazioni, ma che sono però utili al gestore per interrogarsi sulle ragioni delle differenze (diversa qualità degli accertamenti, diversa efficacia ed efficienza dei servizi addetti al contenzioso presso gli uffici, giurisprudenza diversificata delle Commissioni, e così via), per poter individuare gli interventi correttivi appropriati per ridurre le soccombenze.

3.3.2.2.- Tendenze del contenzioso

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

L'analisi di dati recentemente resi pubblici e riportati, insieme con le elaborazioni statistiche effettuate, nelle tabelle³⁸, consente di formulare tre rilevanti considerazioni. La prima è che tra il 1997 ed il 1998 il numero dei ricorsi sopravvenuti presso le Commissioni tributarie provinciali è aumentato (da 273.559 a 293.751, ovvero del 7,4%), ma i ricorsi pendenti al 1° gennaio 1999 (1.471.915) sono comunque diminuiti (di 203.977, ovvero del 12,2%) rispetto ad un anno prima, per effetto del maggior numero di sentenze emesse rispetto al numero dei ricorsi sopravvenuti nei due anni³⁹. La seconda considerazione è che sono significativamente diminuiti anche i ricorsi in appello pendenti presso le Commissioni tributarie regionali (di 50.517, ovvero del 16,7%). Qui, però, i fattori di riduzione sono due: il maggior numero di sentenze emesse rispetto ai ricorsi sopravvenuti⁴⁰, come per le Commissioni tributarie provinciali, ma anche il calo del numero degli appelli sopravvenuti — da 95.073 del 1997 a 72.007 del 1998, con una diminuzione, quindi, di oltre 23 mila unità, ovvero di quasi un quarto (24,3%).

L'esame di questi dati ci consente, infine, di fare una terza interessante considerazione in ordine alla conseguente maggiore acquiescenza alle sentenze di primo grado che si registra per il 1998 rispetto all'anno precedente: i ricorsi in appello, che nel 1997 hanno

³⁸ Cfr. *Il Sole 24 Ore*, 26 aprile 1999, pag.4.

³⁹ 616.144 e 678.625 sentenze nei due anni a fronte di ricorsi sopravvenuti in numero, rispettivamente, di 273.559 e 293.751.

⁴⁰ 106.471 e 115.756 sentenze rispettivamente nel 1997 e nel 1998, a fronte di 95.073 e 72.007 impugnazioni pervenute in ciascuno dei due anni.