

# Prevenzione della corruzione - Metodologie a confronto ed evoluzione dell'analisi del rischio nel modello adottato dall'Agenzia delle Entrate

di **Ciro Ceglia, Luca Cristini, Stefano Gargagliano, Giacomina Giannico\***

**Sommario:** 1. Analogie tra modello ex legge n. 231/2001 e sistema di prevenzione ex legge n. 190/2012 - 2. L'evoluzione del sistema di prevenzione della corruzione dell'Agenzia delle Entrate - 3. Rapporto tra presidi di prevenzione e risultanze dell'assessment sui rischi di corruzione - 4. Il processo di condivisione interna degli strumenti per l'assessment sui rischi di corruzione

## 1. Analogie tra modello ex legge n. 231/2001 e sistema di prevenzione ex legge n. 190/2012

Due fondamentali aspetti qualificano la dialettica normativa alla base della lotta alla corruzione: la prevenzione dei fenomeni corruttivi all'interno della pubblica amministrazione e la responsabilità amministrativa delle società per i fenomeni corruttivi posti in essere dal proprio personale avvantaggiando la società stessa. Il legislatore, sulla spinta di organi e convenzioni internazionali ha promulgato provvedimenti normativi con l'obiettivo di contenere i fenomeni criminali. Nello specifico il d.lgs. 231/2001 e la legge 190/2012 danno corpo a due complessi sistemi di prevenzione, monitoraggio e controllo dei comportamenti illeciti: il primo in tema di "disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica"; la seconda contenente "disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione" attraverso la previsione di molteplici misure di carattere organizzativo e numerose incombenze.

---

\* Gli autori sono funzionari dell'Agenzia delle Entrate. L'elaborazione e la stesura del saggio hanno costituito parte del percorso formativo e professionalizzante maturati nel Master di secondo livello EXPACT-"Esperti in progettazione e gestione dell'anticorruzione e della trasparenza", erogato dal Dipartimento di Scienze Politiche dell'Università degli studi di Perugia, edizione 2020-21.

L'Agenzia delle Entrate, in quanto agenzia fiscale della pubblica amministrazione, per la sua natura di ente pubblico rientra nella categoria di quei soggetti che trovano, nella Legge 190/2012 la disciplina volta a contrastare le condotte illecite.

I due mondi normativi, il d.lgs. 231/2001 e la legge 190/2012, pur considerando la diversa tipologia dei destinatari e le specificità metodologiche hanno punti di contatto per l'unicità dell'obiettivo perseguito e la sostanziale uniformità e permanenza del fatto corruttivo. La corruzione, infatti, produce effetti simili tanto che si manifesti nel settore pubblico quanto se posta in essere nel privato.

Diversi appaiono tuttavia i confini del concetto di corruzione a cui si riferiscono le due fonti normative: da un lato il D.lgs. 231/2001 prevede un'applicazione più circoscritta con la previsione di un elenco di "reati-presupposto" la cui commissione deve essere fronteggiata; dall'altro la L. 190/2012 accoglie una accezione più ampia andando al di là del "penalmente rilevante" con l'intento di contrastare tutte quelle condotte illecite di abuso del potere pubblico che causano un malfunzionamento dell'amministrazione (mala amministrazione). Ciò significa che sono vietati atti e comportamenti che, anche se non integrano specifici reati, contrastano con la necessaria cura dell'interesse pubblico pregiudicando l'affidamento dei cittadini nell'imparzialità delle amministrazioni e dei soggetti che svolgono attività di pubblico interesse.

Diverso è invece il profilo di responsabilità delineato dalle due discipline: il d.lgs. 231 introduce *ex novo* una responsabilità atipica in capo alla società nel cui interesse viene commesso il reato - cd. responsabilità amministrativa- mentre la normativa posta dalla Legge 190/2012 ha novellato la disciplina penale in materia di corruzione introducendo nuovi strumenti per prevenire la commissione di reati di tipo corruttivo.

Entrambe le normative contemplano la predisposizione di idonei documenti programmatici, segnatamente il Modello di organizzazione, gestione e controllo in ambito 231 e il Piano Triennale per la Prevenzione della Corruzione ai sensi della 190, confluito quest'ultimo, in ottemperanza al decreto legge n. 80/2021 nel Piano Integrato di Attività e Organizzazione (PIAO). Il documento in questione incorpora, in una specifica sezione, un paragrafo rubricato "*Rischi corruttivi e trasparenza*" che si sviluppa in sotto paragrafi per accogliere la disamina circa l'"*analisi del contesto*", la "*valutazione del rischio*" e il "*trattamento del rischio*". L'Agenzia delle Entrate con l'approvazione del Piano Integrato di Attività e Organizzazione per il periodo 2023 – 2025 prosegue il percorso intrapreso in precedenza con l'obiettivo strategico di migliorare le misure generali e specifiche adottate per il trattamento dei rischi

corruttivi <sup>(1)</sup>. A fianco del consueto processo di gestione del rischio secondo una logica di sequenzialità e ciclicità delle tre fasi (analisi del rischio – valutazione del rischio – trattamento del rischio) si affianca una attività di consultazione e comunicazione interna oltre a quella di un costante monitoraggio attraverso le figure dei “Referenti” che svolgono il preciso compito di coadiuvare il Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza nello sviluppo e nell’applicazione delle misure di prevenzione della corruzione.

L’approccio metodologico utilizzato per l’analisi dei rischi e l’individuazione delle misure organizzative volte a prevenire eventuali condotte illecite richiesto dalla legge 190/2012 <sup>(2)</sup> è analogo a quello che viene posto in essere per la predisposizione del cosiddetto Risk Assessment che precede la redazione del Modello organizzativo ai sensi del d.lgs. 231/2001 <sup>(3)</sup>. Il richiamo all’aspetto organizzativo quale elemento fondamentale per la prevenzione della corruzione rappresenta un legame immediato tra i due sistemi. L’ambito favorevole ai delitti di corruzione, infatti, trova terreno fertile nella disfunzione organizzativa. E’ nelle maglie della cattiva organizzazione dei procedimenti amministrativi e societari che si annida il potenziale abuso, da parte dei funzionari, dei compiti loro attribuiti.

Diversi sono invece, per loro natura, i ruoli e le responsabilità dell’Organo di Vigilanza (OdV) per il d.lgs. 231 e del Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza con riferimento alla legge 190 <sup>(4)</sup>. La commissione

---

<sup>(1)</sup> Il Comitato di Gestione dell’Agenzia delle Entrate ha deliberato, in data 30/01/2023, l’adozione del Piano Integrato di Attività e Organizzazione (PIAO) 2023-2025.

<sup>(2)</sup> La L. 190/2012 richiede l’adozione di misure di prevenzione in grado di delineare strutture organizzative meno permeabili al rischio corruttivo. In tal senso, la misura fondamentale è l’adozione del Piano Triennale per la prevenzione e la corruzione (ora confluito nel PIAO) che sinteticamente deve comprendere i seguenti punti: a) mappatura del rischio di corruzione relativamente alle attività sensibili svolte; b) individuazione delle misure preventive per arginare il rischio corruttivo nelle attività di cui alla lettera precedente; c) previsione di obblighi di informazione del R.P.C. che vigila sull’esecuzione del Piano; d) definizione delle procedure di monitoraggio per il rispetto dei termini di conclusione dei procedimenti; e) monitoraggio dei rapporti tra l’amministrazione e i soggetti con i quali la stessa contratta; f) individuazione di specifici obblighi di trasparenza ulteriori rispetto a quelli già stabiliti dalla legge.

<sup>(3)</sup> Il d.lgs. 231/2001 individua un “Modello organizzativo e di gestione” idoneo a prevenire i reati presupposto della responsabilità amministrativa che, in sintesi, si articola nei seguenti punti: a) mappatura e analisi dei rischi di verifica di condotte criminose in relazione al catalogo dei reati contenuti nella legge; b) previsione di protocolli di neutralizzazione dei rischi, attività di formazione per i lavoratori, elaborazione di regole di attuazione delle decisioni emanate dall’ente; c) gestione delle risorse finanziarie per evitare la commissione dei reati; d) regolamentazione dei flussi informativi nei confronti dell’Organismo di Vigilanza deputato ad osservare l’efficacia delle misure di prevenzione predisposte; e) introduzione di un sistema disciplinare volto a sanzionare il mancato rispetto delle misure previste.

<sup>(4)</sup> L’incarico di RPCT è stato attribuito per l’Agenzia delle Entrate al Direttore Centrale Audit tenuto conto che le prerogative attinenti alla funzione di RPCT si conciliano con i principi di autonomia, garanzia e

dei reati-presupposto connessa alla mancata adozione del MOG 231 comporta una responsabilità "amministrativa" direttamente in capo alla società nel cui interesse viene commesso il reato; diversamente la mancata adozione dei Piani di prevenzione della corruzione, laddove obbligatori, implica la responsabilità personale del soggetto incaricato a dare attuazione alla misura. Resta fermo il principio per cui il compimento di una condotta illecita posta in essere al fine di raggiungere l'utilità personalistica sarà fonte di responsabilità, penale e/o amministrativa, del singolo funzionario che ha abusato dei propri poteri.

Infine, le figure dell'RPCT e dell'OdV si differenziano nell'ambito della responsabilità configurabile nei casi di commissione, da parte di un soggetto terzo dei reati di corruzione cui le misure preventive si rivolgono. L'OdV risponde sul piano civile rientrando tra i soggetti individuati dalla disciplina per essere chiamati a tenere indenne l'ente dai danni economici in caso di condanna salvo provare di aver vigilato con diligenza sul funzionamento del modello. Il comma 12 dell'art. 1 della L.190 presenta una disciplina più stringente e dettagliata circa i doveri e le responsabilità dell'RPCT. Su quest'ultimo pesare due diversi titoli di responsabilità: quella di tipo dirigenziale e quella di tipo disciplinare salvo anche qui, la dimostrazione di aver redatto, prima della commissione del reato, un Piano adeguato e aver vigilato sullo stesso.

## **2. L'evoluzione del sistema di prevenzione della corruzione dell'Agenzia delle Entrate**

L'introduzione dei fattori abilitanti, previsti dall'Allegato 1 del PNA 2019, ha rappresentato una delle più significative novità relativamente alla metodologia per la gestione del rischio corruttivo ed un importante passo avanti nel percorso di adeguamento agli standard internazionali di risk management.

In pratica, con il PNA 2019, ANAC suggerisce di adottare un approccio di tipo qualitativo <sup>(5)</sup> alla valutazione del rischio corruttivo superando, così, il riferimento metodologico contenuto nell'allegato 5 al PNA 2013 che suggeriva un approccio di tipo quantitativo <sup>(6)</sup>.

Nello specifico, se da un lato restano invariate le fasi del processo di gestione del rischio, per ciascuna fase, tuttavia, vengono fornite indicazioni di metodo puntuali sulla loro realizzazione che tutte le amministrazioni, operando secondo il principio

---

indipendenza e con l'attività di contrasto ai fenomeni corruttivi perseguiti dalla Direzione Centrale di riferimento.

<sup>(5)</sup> L'esposizione al rischio è stimata in base a motivate valutazioni su specifici criteri che non prevedono la loro rappresentazione finale in termini numerici.

<sup>(6)</sup> L'esposizione al rischio è stimata in base ad analisi statistiche o matematiche con una rappresentazione in termini numerici.

di gradualità nel tempo, sono tenute a rispettare per giungere a quelli che si possono definire i 3 obiettivi del processo di gestione del rischio:

- **Obiettivo Macro fase 1** - Analisi del contesto: tale fase comprende sia l'analisi del contesto esterno, sia l'analisi del contesto interno, quest'ultima caratterizzata dalla mappatura completa e approfondita dei processi.
- **Obiettivo Macro fase 2** - Valutazione del rischio <sup>(7)</sup>: consiste nell'effettuazione di un'analisi dei rischi corruttivi fondata su un approccio di tipo qualitativo, fondata su valutazioni motivate dei soggetti coinvolti nel processo di analisi.
- **Obiettivo Macro fase 3** - Trattamento del rischio: mira a individuare misure idonee a prevenire il rischio corruttivo cui l'organizzazione è esposta e programmare tempi e modalità della loro attuazione.

Per analizzare il rischio di corruzione appare indispensabile, quindi, che siano sempre individuati: fattispecie (evento rischioso), comportamenti (modalità) e fattori abilitanti.

L'identificazione del rischio, o meglio degli eventi rischiosi, ha quindi l'obiettivo di individuare quei comportamenti e/o fatti che possono verificarsi in relazione ai processi/attività di pertinenza dell'Amministrazione, nei quali si concretizza il fenomeno corruttivo.

In tale senso, appare maggiormente congeniale ad un approccio di tipo qualitativo la tecnica di identificazione del rischio c.d. del "Catalogo degli eventi standard" <sup>(8)</sup>, che consiste nel predisporre un elenco dettagliato di eventi potenziali standard per un processo o una attività, ed esemplificativi delle modalità con le quali l'evento corruttivo potrebbe manifestarsi nel contesto interno tenendo conto delle peculiarità del processo/attività di riferimento.

L'Allegato 1 del PNA 2019 suggerisce per l'identificazione degli eventi rischiosi di utilizzare le fonti informative disponibili, quali ad esempio: l'esame delle segnalazioni, le interviste/incontri con il personale dell'amministrazione, i workshop e i "focus group", i confronti (benchmarking) con amministrazioni simili, le analisi dei casi di corruzione.

---

<sup>(7)</sup> La macro fase "Valutazione del rischio" si articola in tre fasi:

- l'identificazione
- l'analisi;
- la ponderazione.

<sup>(8)</sup> Altre tecniche di identificazione del rischio si possono individuare in quella della c.d. "Check list" (Lista di controllo finalizzata a individuare gli elementi significativi di un'attività, di un sistema o di un processo, per far emergere le condizioni di criticità rispetto alla dimensione di rischio oggetto di analisi) e quella c.d. delle "Analisi Interne" (analisi che possono essere elaborate in concomitanza con il processo di pianificazione e controllo, normalmente tramite incontri con il personale delle varie unità operative).

L'identificazione della specifica fenomenologia del rischio (al fine di vedere se e come potrebbe manifestarsi) rispetto allo specifico processo/attività facilita l'identificazione dei c.d. *"fattori abilitanti il rischio"*, che possono incidere sulla manifestazione del rischio stesso riempiendo di contenuto il concetto di probabilità del rischio.

I fattori abilitanti, quindi, si potrebbero definire come quei fattori di contesto organizzativi, procedurali, informatici e culturali che agevolano il verificarsi di comportamenti e/o fatti integranti fenomeni (eventi) corruttivi.

In particolare, la corretta identificazione dei "fattori abilitanti" contribuisce in modo determinante a specificare il contesto in cui l'evento corruttivo (almeno come possibile schema) viene ad attuarsi consentendo, così, di predisporre interventi correttivi adeguati (le c.d. misure di trattamento del rischio).

Specificatamente, il fattore abilitante si traduce nella presenza di condizioni in primis organizzative ma anche di tipo sociale, ambientale o individuale che possono agevolare (creare le opportunità) per un comportamento corruttivo.

L'inefficacia di una procedura operativa/informatica o un monopolio di potere decisionale sono esempi di fattori abilitanti di tipo organizzativo mentre l'impossibilità di attivare forme di controllo sociale o l'assenza di una adeguata cultura dell'etica rappresentano esempi (non esaustivi) di fattori abilitanti di tipo sociale o ambientale. Entrambe le fattispecie ovviamente non conducono necessariamente al compimento di un fatto illecito ma, al contempo, lo rendono più facilmente realizzabile.

Tra le tecniche di analisi dei fattori abilitanti, si annoverano:

- a) **Root cause analysis** (single loss analysis). L'obiettivo della tecnica consiste nell'identificare e analizzare la radice o le cause di un evento rischioso invece di trattare solo i sintomi immediatamente evidenti. Il processo di analisi, realizzato da un team di esperti, prevede la raccolta e analisi di dati ed evidenze relative alla perdita o fallimento per definirne le cause originarie. L'utilizzo di questa tecnica permette di creare gruppi di lavoro di esperti, i risultati sono documentati e il processo di analisi termina sempre con delle raccomandazioni.
- b) **Cause-effect analysis**. L'analisi causa-effetto è un metodo strutturato per individuare le possibili cause di un evento indesiderato o di un effetto specifico, positivo (obiettivo) o negativo (problema), a seconda del contesto. Organizza i possibili fattori in modo che tutte le possibili ipotesi possono essere prese in considerazione, puntando a prove reali e alla verifica empirica delle ipotesi.

L'Allegato 1 del PNA 2019 prevede, quindi, che l'analisi del rischio corruttivo dovrà essere effettuata attraverso la valutazione della presenza dei cosiddetti "*fattori abilitanti della corruzione*". Viene altresì precisato che i fattori abilitanti possono essere, per ogni rischio, molteplici e combinarsi tra di loro, e vengono forniti alcuni esempi di fattori abilitanti (tra cui, la mancanza di misure di trattamento del rischio e/o controlli, la mancanza di trasparenza, l'eccessiva regolamentazione, complessità e scarsa chiarezza della normativa di riferimento, l'esercizio prolungato ed esclusivo della responsabilità di un processo da parte di pochi o di un unico soggetto, la scarsa responsabilizzazione interna, l'inadeguatezza o assenza di competenze del personale addetto ai processi, l'inadeguata diffusione della cultura della legalità, la mancata attuazione del principio di distinzione tra politica e amministrazione).

Per la stima del livello di esposizione al rischio dei processi e delle relative attività, il PNA 2019 suggerisce, come anticipato, un approccio di tipo qualitativo che tenga conto di indicatori di stima del livello di rischio (come, ad esempio, il livello di interesse "esterno" rispetto al processo, il grado di discrezionalità del decisore interno alla PA, la manifestazione di eventi corruttivi in passato nel processo/attività esaminata, l'opacità del processo decisionale, il grado di attuazione delle misure di trattamento) e di dati oggettivi per la stima del rischio (quali, a titolo esemplificativo, i dati sui precedenti giudiziari e/o sui procedimenti disciplinari a carico dei dipendenti dell'amministrazione).

Sulla base della misurazione degli indicatori e dei dati oggettivi raccolti si dovrà pervenire, per ogni processo/fase o evento rischioso individuato, ad una stima complessiva del livello di esposizione al rischio sulla base di due principali considerazioni di massima:

- un processo è tanto più esposto al rischio corruzione quanto più sono rinvenibili al suo interno elementi (indicatori e/o dati oggettivi) che generano rischio (ovvero attivano il fattore abilitante associato del rischio mappato),
- in ogni caso, vale la regola generale secondo cui ogni misurazione deve essere adeguatamente motivata alla luce dei dati e delle evidenze raccolte, seguendo un criterio generale di "prudenza", al fine di evitare la sottostima del rischio. Pertanto anche la presenza di un solo indicatore di rischio o dato oggettivo potrà innalzare il livello di rischio.

Anche il modello di assessment del rischio adottato dall'Agenzia delle Entrate si è evoluto nel corso del tempo, seguendo le indicazioni provenienti dall'ANAC.

L'identificazione dei rischi (c.d. Analisi del rischio), che in una prima fase era stata impostata utilizzando gli esiti degli audit di processo effettuati dalle strutture di audit interno dedicate, si è evoluta – dando sempre maggior rilievo agli elementi caratterizzanti le diverse categorie di rischio (operativi, organizzativi, gestionali, di

frode ecc.) - nella strutturazione di molteplici “Schede di Autovalutazione del Rischio” (identificate con l’acronimo SAR). Tali schede assolvono, sostanzialmente, la funzione del Registro degli eventi rischiosi previsto dalle linee guida A.N.A.C. Tuttavia, l’Agenzia delle Entrate ha istituito anche un Catalogo dei rischi nel quale sono stati censiti 105 rischi di corruzione <sup>(9)</sup> .

Ogni scheda SAR prevede una o più “macro area” del rischio, sia operativo che di corruzione, relativa alle diverse fasi/attività di un processo, al fine di facilitare la progettazione del controllo interno da parte del dirigente, riducendo eventuali diseconomie e sovrapposizioni e consentirgli, quando possibile, di individuare misure di prevenzione e controlli idonei a presidiare sia i rischi operativi che quelli corruttivi.

Nella scheda vengono individuati anche alcuni indicatori di anomalia (red flag), calibrati principalmente su fattispecie rilevate a seguito di interventi di audit e volti ad indirizzare in maniera più mirata i controlli definiti dal dirigente, soprattutto in chiave di prevenzione dei rischi di corruzione.

Attraverso le S.A.R. viene richiesto ai dirigenti responsabili dei processi/attività - rilevato il livello di rischio percepito dagli stessi nella combinazione tra impatto e probabilità del rischio - di dare un “peso” al rischio per l’organizzazione. All’attualità, tale attività all’interno dell’Agenzia delle Entrate è prevalentemente condizionata dall’esperienza e dalla sensibilità dei soggetti ai quali è demandata e, anche dal diverso grado di conoscenza e di padronanza dei contributi elaborati in materia da enti diversi dall’Agenzia delle Entrate e, dunque, non illustrati nei suoi documenti di prassi interna.

Pertanto, il modello di autovalutazione del rischio basato sulle schede SAR adottato dall’Agenzia delle Entrate, pur se aderente a quell’approccio valutativo suggerito dall’ANAC, risulta pronto ad accogliere al suo interno una valutazione più strutturata dei fattori abilitanti del rischio, attraverso un discrimine più ponderato tra i diversi fattori abilitanti in funzione della loro valutazione (per esempio, sopra o sotto un valore - soglia), sul presupposto di un diverso grado di significatività (nesso di causalità) rispetto ai rischi di corruzione del processo cui riferiscono.

L’approccio metodologico ai fattori abilitanti del rischio corruttivo potrebbe meglio supportare i dirigenti dell’Agenzia delle Entrate nella individuazione dei più rilevanti rischi corruttivi, nella individuazione degli specifici indicatori di anomalia nonché nella scelta delle più efficaci misure di contenimento del rischio stesso (ponderazione).

---

<sup>(9)</sup> CFR. allegato 2 al Piano triennale di prevenzione della corruzione e della trasparenza 2021-2023



Proprio su quest'ultimo aspetto, intervenendo sul **Piano nazionale anticorruzione**, approvato da Anac e che avrà validità per il triennio 2023-2025, il presidente dell'ANAC Busia ha sottolineato che *“la prevenzione della corruzione ha bisogno di individuare ambiti dove maggiore è il rischio, altrimenti si rischia uno spreco di energie. Selezione vuol dire individuare in ciascuna organizzazione le priorità e concentrare la propria azione su quelle. Questo richiede leadership e coraggio”*.

### **3. Rapporto tra presidi di prevenzione e risultanze dell'assessment sui rischi di corruzione**

Per quanto fin qui esposto, risulta evidente la significativa interazione tra la fase di analisi dei rischi di corruzione individuati e quella della loro successiva ponderazione (Macrofase: *Valutazione del rischio*) per la complessiva definizione dei presidi di prevenzione dei rischi di specie (Macrofase: *Trattamento del rischio*). Si ritiene, infatti, che attraverso l'adozione di specifiche tecniche volte alla stima del nesso di causalità dei c.d. *“fattori abilitanti della corruzione”* con la possibile manifestazione degli eventi corruttivi possano scaturire utili elementi per definire delle misure più efficaci ai fini del trattamento dei rischi di corruzione.

Ma l'utilità della menzionata stima non può esaurirsi nella sola definizione di misure di presidio efficaci considerato che l'implementazione di un sistema di prevenzione della corruzione, da parte di una pubblica amministrazione, rappresenta ex se una azione organizzativa che deve essere, per legge, orientata anche a principi di efficienza e di economicità.

In tale ambito la disponibilità di una scala di graduazione, quale output della fase di analisi del rischio, relativa ai fattori di contesto forieri di comportamenti o fatti corruttivi, per ciascun processo/attività dell'ente, può agevolare la successiva fase di ponderazione, in esito alla quale devono essere individuate le azioni da intraprendere per ridurre l'esposizione ai rischi di corruzione e le priorità di trattamento dei rischi stessi.

In altre parole, la definizione di un valore-soglia per ciascun fattore abilitante, a cui riferire la possibilità di un comportamento o di un fatto corruttivo, rappresenta un elemento informativo di notevole importanza per supportare le scelte dell'ente finalizzate all'adozione di specifiche misure di contrasto e di prevenzione della corruzione.

L'importanza di specifici indicatori per la stima del livello di rischio può essere dimostrata attraverso la seguente esemplificazione riferita al sistema di contrasto e di prevenzione della corruzione adottato dall'Agenzia delle Entrate.

Si introduce, preliminarmente, un tipico strumento di presidio che, insieme ad altre soluzioni, integra il sistema di controllo interno dell'Agenzia delle Entrate, quest'ultimo posto, a sua volta, a fondamento del sistema di contrasto e di prevenzione della corruzione.

Trattasi dei monitoraggi periodici volti ad appurare la regolarità amministrativo-contabile dei provvedimenti emessi al termine delle lavorazioni inerenti ai processi maggiormente esposti al rischio di corruzione (accertamento, contenzioso, rimborsi, riscossione ecc.). In linea generale, tali monitoraggi consistono nel riesame di una pluralità di atti sotto il profilo della conformità alla normativa ed alla prassi di riferimento (es. esame di legittimità), nonché dell'osservanza delle disposizioni organizzative interne (es. rispetto delle deleghe di firma, dei criteri di assegnazione della trattazione ecc.). A tal fine gli atti vengono normalmente selezionati, ricorrendo ad opportuni criteri di campionamento (casuali o mirati), tra l'universo di provvedimenti emessi nei periodi immediatamente precedenti al momento di esecuzione dei monitoraggi stessi (es. nel trimestre o semestre precedente).

Tali monitoraggi, rappresentando componenti organizzative dell'ente, sono caratterizzati da aspetti che ovviamente incidono sulla efficienza e sulla economicità del sistema dei controlli interni, quali:

- la loro periodicità;
- la numerosità del campione di provvedimenti oggetto di riesame;
- i tempi e le risorse necessarie per la movimentazione dei fascicoli d'ufficio istituiti a fronte dei provvedimenti selezionati, custoditi presso archivi fisici in quanto raccolgono documentazione spesso prodotta in formato cartaceo;
- i tempi e le risorse necessarie per il riesame dei provvedimenti selezionati.

Con riguardo all'ultimo dei riferiti aspetti, risultano particolarmente significativi i tempi e le risorse da impegnare per i monitoraggi di regolarità amministrativo-contabili, in conseguenza del modello audit adottato dall'Agenzia delle Entrate.

Infatti, il modello a cui si fa riferimento è fondato sulla seguente partizione dei controlli interni:

- controlli di primo livello (o di linea), diretti ad assicurare il corretto svolgimento delle operazioni; sono svolti sia da chi svolge una determinata attività, sia da chi sottoscrive il relativo atto o esercita una funzione di coordinamento nell'ambito della medesima struttura (es. capo team, coordinatore di front office);
- controlli di secondo livello (o sulla gestione dei rischi), affidati a unità diverse da quelle operative e consistono nelle verifiche, anche campionarie, della corretta effettuazione delle attività d'ufficio. In genere, il soggetto responsabile dei controlli di secondo livello coincide con il dirigente di un ufficio periferico o di una

articolazione interna di una struttura di vertice (Direzione centrale o Direzione regionale);

- controlli di terzo livello, finalizzati alla valutazione e verifica periodica della completezza, della funzionalità e dell'adeguatezza del sistema dei controlli interni ed attribuiti alle competenze delle strutture audit (centrale e regionali).

Considerato che i controlli di primo livello sono, per loro natura, da ritenere impliciti nell'ordinario svolgimento dei processi da parte degli uffici operativi, in quanto essenziali per assicurare il raggiungimento degli obiettivi assegnati, le entità organizzative che, invece, incidono sulla efficienza e sulla economicità dei presidi anticorruzione sono rappresentate dai controlli di secondo e di terzo livello. Ciò posto, un maggior impegno di risorse per l'esecuzione dei controlli di secondo livello (strumentali, si ribadisce, ai presidi anticorruzione adottati dall'Agenzia delle Entrate), ad esempio per la previsione di una maggiore frequenza dei monitoraggi, oppure per un maggior numero di provvedimenti da esaminare nel corso di ciascun monitoraggio, inciderà negativamente sui livelli di efficienza e di economicità delle misure di prevenzione, complessivamente considerate.

Sempre nell'ambito della corrente esemplificazione, si pensi, inoltre, all'esercizio prolungato ed esclusivo di una fase o di una attività del processo da parte da parte di un funzionario. Tale circostanza rappresenta un fattore abilitante della corruzione, considerato che una *riserva di potere* a favore di un solo funzionario potrebbe favorire la manifestazione di indebite forme di ingerenza esterna sulle attività d'ufficio: potrebbe essere il caso - con riferimento al processo "*accertare l'imposta non dichiarata*" - di un dipendente di un ufficio periferico dell'Agenzia delle Entrate al quale è stato assegnato il compito di selezionare i soggetti da sottoporre a controllo fiscale, il quale, su sollecito di soggetti esterni e per motivi di mero interesse personale o familiare, è portato ad inserire nel piano dei controlli solo alcuni contribuenti escludendone altri, ovvero estromettere dalla pianificazione contribuenti caratterizzati da elevata rischiosità fiscale.

Per quanto premesso, qualora per tale fattore abilitante, in esito all'analisi del corrispondente rischio, sia stato stimato un livello di significatività ampiamente superiore al valore-soglia predefinito, dalla successiva fase di ponderazione potrebbe scaturire la seguente soluzione:

- ridurre l'esposizione al rischio adottando una rotazione dei funzionari addetti alla selezione dei contribuenti da inserire nel piano dei controlli fiscali, in modo da diminuire la possibilità di eventi corruttivi in seno a tale attività per la permanenza di una inopportuna *riserva di potere*;
- conseguentemente, assicurata la minore esposizione allo specifico rischio mediante una disposizione interna per la riorganizzazione del servizio, valutare l'adozione di una minore frequenza dei corrispondenti monitoraggi finalizzati ad

assicurare la correttezza della selezione dei contribuenti, con evidenti recuperi di efficienza (disponibilità di risorse da applicare nel trattamento di altri rischi ritenuti prioritari) e/o di economicità (minori costi sostenuti per la gestione del presidio).

In definitiva, la disponibilità di specifici indicatori per la stima del livello di rischio rende possibile la definizione delle priorità di trattamento nonché le necessarie azioni volte a ridurre l'esposizione ai rischi di corruzione, soprattutto attraverso la combinazione di diversi strumenti/soluzioni organizzative che nel loro insieme possano assicurare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità del sistema di prevenzione nel suo complesso considerato.

#### **4. Il processo di condivisione interna degli strumenti per l'assessment sui rischi di corruzione**

All'interno delle diverse fasi che caratterizzano il processo di gestione del rischio la consultazione e la comunicazione costituiscono attività trasversali di primaria importanza con cui si realizzano i principi di trasparenza ed inclusività. L'attività di consultazione e comunicazione prevede un coinvolgimento attivo degli stakeholder finalizzato sia all'affinamento degli strumenti di valutazione del rischio, sia alla condivisione delle scelte operate e dei risultati attesi.

Con particolare riferimento alla fase della valutazione del rischio una partecipazione attiva ed un'effettiva comunicazione delle risultanze del risk assessment dei soggetti chiamati a compiere le valutazioni e di coloro che saranno oggetto dei controlli, sono finalizzate all'incremento dell'idoneità e dell'efficacia dell'intero sistema di controlli interni.

Da un lato, infatti, il coinvolgimento di tali figure evita il crearsi di un circuito vizioso di autoreferenzialità, con la conseguente produzione di strumenti di valutazione del rischio avulsi dalla realtà operativa e quindi dalle specifiche conoscenze del valore della frequenza del rischio e dell'impatto degli stessi.

Una valutazione del rischio operata dal management apicale senza la collaborazione degli attori dei controlli interni sarebbe incapace di cogliere le molteplici diversità locali in cui si trovano ad operare amministrazioni complesse largamente distribuite sul territorio nazionale (proprio come avviene nell'Agenzia delle Entrate), portando alla creazione di un sistema "etereo" poco idoneo a calarsi nella realtà concreta. In altre parole, difficilmente la valutazione potrebbe tener conto dei fattori di contesto interni ed esterni che agevolano il verificarsi di determinati comportamenti o fatti di corruzione.

Da un altro lato la condivisione degli strumenti di assessment risulterebbe necessario anche ai fini della stessa efficacia dell'attività di controllo successiva a quella di valutazione del rischio.

Una valutazione dei rischi non partecipata dai protagonisti principali del sistema di controllo determinerebbe l'effetto psicologico di far percepire i presidi come inutili imposizioni calate dall'alto o comunque delle mere incombenze amministrativo/burocratiche da portare a termine, in maniera sbrigativa e meccanica. Dunque idoneità ed efficacia del sistema dei controlli dipendono dalla partecipazione e dalla consapevolezza della valutazione dei rischi da parte della maggior parte dei componenti dell'organizzazione.

Tutte le parti interessate dovrebbero avere un pieno accesso alle informazioni sulle minacce e sulle vulnerabilità relative alla corruzione e dovrebbero collaborare nella determinazione dell'impatto delle stesse sulla realtà locale e sulla definizione di soluzioni per mitigare questi rischi.

In un'amministrazione come l'Agenzia delle Entrate la valutazione dei rischi di spettanza dei Direttori Provinciali potrebbe essere arricchita dai contributi offerti da meccanismi di consultazione, realizzati ad esempio mediante somministrazione di appositi questionari, dei titolari di posizione intermedie o di parte personale addetto alle lavorazioni. I contributi offerti potrebbero generare un circuito positivo di interazione finalizzata al miglioramento della fase del risk assessment. Inoltre si potrebbe pensare alla condivisione del percorso logico seguito nell'attività di valutazione del rischio, attraverso l'inserimento di una specifica motivazione all'interno delle Schede di Analisi del Rischio già previste nel sistema dei controlli interni dell'Agenzia delle Entrate.