

## 52° Convegno di Studi Amministrativi

### I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale

*Varenna, 21-23 settembre 2006*

## **Il controllo finanziario e contabile sugli enti territoriali**

di Antonio Brancasi

1. Introduzione - 2. Controlli sulla adeguatezza delle regole contabili - 3. Controlli sulla corretta contabilizzazione e sulla veridicità dei conti - 4. Controlli sulla osservanza delle specifiche disposizioni di bilancio - 5. Controlli sulla osservanza degli equilibri stabiliti dal bilancio - 6. Controlli sulla osservanza delle regole finanziarie esterne e sulla loro adeguatezza - 7. Tipi di regole e tipi di interessi garantiti dal controllo - 8. Il rapporto delle Sezioni regionali con gli enti territoriali

#### 1.- Introduzione

Sono molteplici i criteri che consentono di distinguere tra loro le varie tipologie di controllo. Tra tutti questi criteri, quello idoneo ad individuare i controlli di cui deve occuparsi la mia relazione è il criterio funzionale, che riguarda i valori che l'esercizio del controllo è preposto a garantire. Su tale base il controllo contabile appare rivolto a garantire la trasparenza dell'amministrazione quale assicurata sia dalla tenuta della contabilità conformemente alle regole contabili sia dalla adeguatezza, appunto, di queste regole. Viceversa il controllo finanziario serve ad assicurare il rispetto dei vincoli quantitativi imposti, in vario modo, alla gestione finanziaria delle amministrazioni pubbliche: non parlerei, a questo riguardo, di tutela dell'equilibrio finanziario, per evitare di concepire l'equilibrio come grandezza predeterminata che prescinde da qualsiasi decisione in ordine all'equilibrio, tra i molti possibili, ritenuto preferibile.

In entrambi i casi il parametro del controllo è comunque costituito prevalentemente da regole, quelle contabili relative alla tenuta delle relative scritture e quelle finanziarie relative alle limitazioni quantitative alle quali la gestione finanziaria è sottoposta: per questo si tratta di controlli che, salvo quanto diremo, sono comunque ascrivibili alla categoria dei controlli di legittimità. Ed infatti, sebbene la tenuta della contabilità sia disciplinata da regole tecniche elaborate dalle scienze aziendali, queste regole sono poi recepite dall'ordinamento che le richiama implicitamente, mediante l'impiego di concetti indeterminati (si pensi all'art 2219 c.c.), o che le riproduce assumendone a contenuto di disposizioni legislative o regolamentari.

La particolarità di questi due tipi di controlli è che essi stanno assumendo negli ultimi anni un crescente rilievo, nonostante l'orientamento di segno opposto che tende a rendere recessivi i controlli di legittimità.

La particolarità, poi, del controllo contabile rispetto a quello finanziario è riposta nella sua duplice valenza, nel senso che la trasparenza da esso assicurata viene in rilievo non soltanto come valore in sé, ma anche in funzione strumentale di altri valori. Essa viene in rilievo come valore in sé, in quanto costituisce uno dei modi mediante cui gli enti pubblici adempiono il dovere di rendere conto della loro gestione alla collettività: per questo aspetto il controllo contabile presenta una certa similitudine con il controllo finanziario, giacché anche il rispetto dei vincoli finanziari che questo concorre ad assicurare viene in rilievo come valore in sé. La trasparenza ed il controllo contabile rivolto a garantirla esercitano però anche la funzione strumentale di consentire l'esercizio degli altri controlli, in primo luogo di quello finanziario, perché per poter accertare il rispetto dei vincoli imposti alla attività finanziaria bisogna disporre di veritieri e corretti dati sulle entità di tale attività, e in secondo luogo di quello di funzionalità, perché quanto meno per apprezzare l'efficienza degli apparati è necessaria una veritiera e corretta rappresentazione delle grandezze economiche prodotte dalla gestione. Del resto, questa duplice valenza del controllo contabile non è che il riflesso del duplice rilievo della funzione conoscitiva svolta da qualsiasi sistema contabile, che per un verso esaurisce la propria ragion d'essere nel fornire conoscenze a chi la tiene e/o ad altri soggetti ma, nel contempo, fornisce anche il contesto per l'applicazione di altri precetti: basti pensare alla contabilità di una società che serve a far conoscere il suo grado di solidità e solvibilità, ma è anche strumentale alla applicazione delle prescrizioni fiscali.

## 2.- Controlli sulla adeguatezza delle regole contabili

Per assicurare il valore della trasparenza e della conoscibilità, i controlli contabili, oltre a verificare l'osservanza delle regole contabili, devono farsi carico di un profilo ulteriore e decisamente preliminare.

Ciò dipende dal fatto che la contabilità consiste in una serie di operazioni mediante le quali i fatti gestionali sono rilevati ed annotati in appositi registri e scritture. La scelta dei fatti gestionali da rilevare, e dei profili in ordine ai quali farne oggetto di rilevazione, dipende dal tipo di contabilità prescelta, la quale è, a sua volta, funzionale agli aspetti gestori che si intende conoscere e valutare. Come è noto le tre grandi tipologie di contabilità sono quella finanziaria, quella patrimoniale e quella economico-patrimoniale: i fatti gestionali oggetto di rilevazione da parte di ciascuna di queste tre contabilità o sono differenti o comunque sono considerati in termini differenti; inoltre, anche nell'ambito del medesimo tipo di contabilità, il modo di considerare i fatti

gestionali può essere differente, in quanto dipende anch'esso dagli aspetti gestori che si intende conoscere e valutare.

Bisogna poi aggiungere che la contabilità è in grado di svolgere la propria funzione conoscitiva a condizione che sia completa e veritiera e che sia tenuta in maniera corretta, ma ciascuno di questi tre attributi si apprezza diversamente e presenta contenuti differenti in relazione alle finalità per le quali si intende conoscere l'andamento della gestione ed a seconda degli aspetti gestori che si intende valutare. Un primo, e preliminare, controllo riguarda quindi l'idoneità delle regole prescritte ad assicurare quella completezza, veridicità e correttezza del sistema contabile corrispondente ai profili della gestione che si ritengono meritevoli di considerazione.

Per questa prima, e preliminare, configurazione del controllo contabile non vale quanto affermato precedentemente circa la necessità di ascriverlo tra i controlli di legittimità: una qualificazione del genere è predicabile in via generale per i controlli contabili e finanziari ma trova una delle eccezioni proprio in questa particolare forma di controllo, poiché essa non intende verificare il rispetto delle regole contabili, quanto piuttosto l'adeguatezza di tali regole in relazione alle specifiche finalità conoscitive perseguite. Invece della legittimità, il parametro del controllo è, in questo caso, la funzionalità ed, in particolare, il grado di efficacia delle regole di disciplina del sistema contabile.

Si tratta, inoltre, di un controllo destinato a produrre come suo esito un referto da presentare agli organi che dispongono della competenza ad emanare tali norme. Nel caso degli enti territoriali questa competenza è allocata su più livelli istituzionali: certamente essa spetta a ciascun ente, non foss'altro perché una situazione del genere ricorreva ancor prima della modifica del titolo V della Costituzione; l'esercizio di questa competenza deve però conformarsi alle leggi "di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica" che, a loro volta, sono oggetto di potestà concorrente, per cui le disposizioni di principio stabilite dallo Stato dovrebbero essere poi specificate dalle Regioni. In definitiva, dal nuovo titolo V emerge, sul punto, un sistema di normazione a tre livelli, per ciascuno dei quali dovrebbero porsi l'esigenza di disporre di un controllo, circa l'efficacia delle norme contabili, che dovrebbe assumere a proprio parametro gli aspetti gestori che l'organo competente a disciplinare il sistema contabile intende siano sottoposti a valutazione. Attualmente le uniche previsioni di questo controllo sono quelle relative ai referti presentati al Parlamento dalle Sezioni riunite e dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti in merito, rispettivamente, alla disciplina della contabilità dello Stato ed a quella della degli enti territoriali; non è però escluso che analogo controllo sia svolto dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e dai Collegi dei revisori degli EE.LL nell'ambito della loro attività di collaborazione con i Consigli degli enti.

Nella costruzione del sistema di rilevazione dei fatti gestionali bisogna poi tener conto che, mentre per la contabilità patrimoniale e per quella economico-patrimoniale si può parlare di una *contabilità degli enti pubblici*, cioè di una contabilità destinata a svolgere una funzione conoscitiva analoga a quella dei privati, per la contabilità finanziaria ricorre generalmente quella funzione autorizzatoria del bilancio che ne modifica radicalmente il regime e che consente di parlare di una *contabilità* (non soltanto degli enti pubblici, ma anche) *pubblica*. Questa funzione autorizzatoria ha l'effetto di atteggiare diversamente le rilevazioni dei fatti gestionali, che servono certamente a fornire conoscenze, in particolare sul grado di attuazione delle previsioni di bilancio, ma ancor prima servono ad assicurare l'osservanza dei vincoli a cui la gestione stessa è sottoposta dal bilancio; in maniera speculare, le regole di contabilità pubblica intendono in realtà disciplinare il modo di gestire prima ancora che la semplice contabilizzazione dei fatti aventi rilievo finanziario. Da tutto ciò si devono trarre due ordini di conseguenze.

La prima è che sarebbe controproducente pretendere che le esigenze di conoscenza e trasparenza ulteriori rispetto a quelle assicurate dalle rilevazioni della contabilità pubblica (cioè relative al grado di osservanza ed attuazione del bilancio preventivo) possano essere anch'esse soddisfatte da queste stesse rilevazioni: in tal modo, infatti, si finirebbe per sottoporre la gestione a determinate regole soltanto per l'esigenza di conoscere alcuni profili della gestione. Esigenze conoscitive del genere vanno invece soddisfatte con apposite rilevazioni contabili, da mantenere distinte e separate da quelle di contabilità pubblica, tanto da concepirle alla stessa stregua delle rilevazioni contabili effettuate da qualsiasi soggetto privato.

I controlli sulla adeguatezza del sistema contabile devono tener conto di questa distinzione, perché in un caso, quello della contabilità pubblica, l'adeguatezza va commisurata agli indirizzi di fondo che l'ente intende infondere all'attività dell'amministrazione, mentre nell'altro caso, quello delle rilevazioni effettuate alla stregua dei privati, l'adeguatezza va valutata in relazione a quelle esigenze esclusivamente conoscitive che, come richiedono apposite rilevazioni economiche e patrimoniali, possono richiedere anche ulteriori rilevazioni finanziarie.

L'esempio del piano dei conti può servire ad esplicitare ciò che si va sostenendo. Dal piano dei conti della contabilità pubblica dipende, in primo luogo, ciò che si vuole sia oggetto di decisione in occasione della approvazione del bilancio e, in secondo luogo, dipende anche il tipo di elasticità che si vuole lasciare alla gestione: con la relativa scelta (concernente la struttura del bilancio) viene presa una decisione organizzativa fondamentale, suscettibile di indirizzare in un senso invece che nell'altro il modo d'essere dell'ente; non si tratta quindi di questione meramente tecnica, come troppo spesso si sente dire, tanto da non percepire l'enormità di prescrivere con regolamento statale lo schema di bilancio degli EE.LL. Dagli altri piani dei conti, che possono

riguardare tanto la gestione finanziaria che quella economica e patrimoniale, dipendono invece esclusivamente i vari profili in ordine ai quali si intende conoscere e valutare l'andamento della gestione. E così, la classificazione organizzativa del piano dei conti di contabilità pubblica riguarda gli organi competenti a svolgere il procedimento di spesa, mentre la stessa classificazione, negli altri piani dei conti (anch'essi finanziari oggetto di rilevazioni ulteriori a quelle di contabilità pubblica), può riguardare gli organi fruitori dei beni e servizi acquistati con l'attività di spesa da essi stessi o da altri svolta.

La seconda conclusione da trarre è che, siccome le rilevazioni di contabilità pubblica servono ad assicurare l'osservanza del bilancio ed esercitano quindi la medesima funzione dei controlli finanziari preposti a garantire il rispetto dei vincoli posti alla gestione, i controlli contabili relativi alla corretta tenuta delle scritture sono al contempo anche controlli finanziari. Ed infatti, mediante la registrazione degli impegni di spesa sono annotati nelle scritture i fatti gestionali fonti di obbligazioni passive, ma, siccome questa registrazione richiede l'imputazione dell'impegno al bilancio ed è resa possibile soltanto a condizione ricorra conformità del primo al secondo, la tenuta della contabilità garantisce l'osservanza del bilancio ed i controlli relativi alla corretta tenuta della contabilità garantiscono anch'essi l'osservanza dei vincoli posti dal bilancio alla gestione e sono anch'essi ascrivibili ai controlli finanziari.

### 3.- Controlli sulla corretta contabilizzazione e sulla veridicità dei conti

Nell'ambito dei controlli contabili vi sono poi i controlli relativi alla corretta tenuta della contabilità ed alla veridicità dei risultati della gestione, prototipo dei quali è quello esercitato in occasione del rendiconto, che è al contempo controllo sugli atti e sulla attività e che interviene tra la predisposizione di tale atto da parte dell'amministrazione e la presentazione di esso all'organo di vertice dell'ente. Nonostante si tratti di controllo da tempo consolidato mi sembra ci sia poca chiarezza almeno sui tre profili relativi, rispettivamente, alla decisione dell'organo di controllo, alla approvazione del rendiconto ed al rapporto tra questi due atti.

L'intervento dell'organo di controllo dovrebbe servire, in primo luogo, ad attestare la veridicità dei dati esposti dal rendiconto in termini di corrispondenza alle scritture ed ai fatti gestionali effettivamente verificatisi nel corso dell'esercizio. Le due funzioni (corrispondenza alle sole scritture e corrispondenza anche all'effettivo andamento della gestione) comportano un differente contenuto dell'atto di controllo: infatti, siccome la realtà rappresentabile dal rendiconto può essere soltanto quella risultante dalle scritture contabili, l'attestazione di corrispondenza alle scritture si sostanzia in una certificazione che è resa esclusivamente in funzione dell'approvazione del rendiconto e della determinazione delle grandezze da iscrivervi; viceversa, l'attestazione di

corrispondenza del rendiconto ai fatti gestionali effettivamente verificatisi fornisce un referto/controllo contabile che viene reso, non soltanto in funzione dell'approvazione del rendiconto, ma ancor prima per segnalare le modifiche da apportare alle scritture (si pensi al caso dei debiti fuori bilancio, di cui il rendiconto non può tener conto se prima questi non sono stati riconosciuti e non sono stati contabilizzati assumendo i relativi impegni di spesa). Inoltre, l'organo di controllo dovrebbe anche accertare la regolarità della gestione esercitando un controllo finanziario circa il rispetto dei vincoli finanziari alla gestione: gli esiti di questo ulteriore controllo dovrebbero anch'essi confluire nel referto (che per tale parte si attergerebbe anche a referto/controllo finanziario) e, quel che più conta, non dovrebbero però presentare alcun rilievo, neppure indiretto, ai fini del contenuto del rendiconto, dal momento che la realtà, che deve essere da questo rappresentata, non cessa di essere tale per il solo fatto di essere eventualmente illegittima.

Quanto all'approvazione del rendiconto, essa è atto necessario, in quanto serve a rendere definitivi i risultati della gestione, e produce un duplice effetto: per un verso, rinnova la possibilità di utilizzare le risorse che era stata concessa dagli originari bilanci e che non era stata integralmente impiegata e, per altro verso, fornisce la definitiva copertura dell'eventuale disavanzo generato dall'eccedenza delle spese sulle entrate. In quanto preposto a rendere definitivi i risultati della gestione, il rendiconto si configura come atto che non esprime alcun indirizzo politico relativamente al suo contenuto *necessario*, che attiene appunto ai dati rappresentativi della gestione. Ma proprio per questa sua caratteristica, ad esso non andrebbero attribuiti significati ed in particolare non dovrebbe essere possibile sostenere che chi lo adotta condivide con ciò il modo in cui la gestione è stata svolta e sollevi da ogni responsabilità coloro che a tale gestione hanno provveduto.

Quanto, infine, ai rapporti tra l'atto di approvazione del rendiconto e la pronuncia dell'organo di controllo, il nesso, relativamente al contenuto *necessario* dell'atto adottato dall'organo di vertice, è con la certificazione dei dati rappresentati dal rendiconto, nel senso che tale atto non dovrebbe potersi discostare da quanto prospettato dall'organo di controllo, come del resto era stabilito dall'art 133, c. 3 del T.U EE.LL, che consentiva ai CoReCo di indicare all'ente le correzioni da apportare al rendiconto e di nominare un Commissario *ad acta* in caso di inottemperanza, e come si ritiene avvenga nel caso in cui la Corte dei conti rilevi in sede di parificazione l'erronea rappresentazione dei risultati della gestione da parte del rendiconto.

L'atto di approvazione del rendiconto presenta, però, anche un contenuto *eventuale*, costituito dalle disposizioni che non servono a rendere definitivi i risultati dell'esercizio, ma semmai a regolarizzarli od a sollevare le eventuali responsabilità dell'amministrazione. Per questa sua parte, l'atto dovrebbe trovare supporto, rispettivamente, nel referto/controllo contabile e nel referto/controllo finanziario.

Questa ricostruzione degli interventi deliberativi e di controllo esercitati sul rendiconto muove dall'idea che non tutti gli atti adottati dagli organi politici (o non tutti i contenuti di tali atti) sono preposti a manifestare il loro indirizzo, la loro volontà. Vi sono atti (o parti di essi) che, pur producendo effetti costitutivi, non esprimono alcuna scelta e non scaturiscono da alcuna decisione, ma sono semplicemente preposti ad effettuare meri accertamenti di fatti e fenomeni già verificatisi. In tutti questi casi vi è l'esigenza di impedire che sotto la parvenza di un mero accertamento si nasconda in realtà una vera e propria decisione, che cioè la deliberazione sia utilizzata dall'organo che la adotta come strumento per affermare il proprio indirizzo politico. L'approvazione del rendiconto rientra certamente in questa categoria di atti ed il rilievo che si può riconoscere all'intervento dell'organo di controllo serve appunto ad ostacolare quella malintesa concezione degli organi politici secondo cui sarebbe nella disponibilità del loro indirizzo, non soltanto la modifica della realtà (come è naturale), ma anche la rappresentazione di essa.

Bisogna però riconoscere che questa stessa esigenza non ricorre soltanto rispetto al rendiconto ma si avverte in una molteplicità di altri casi.

Addirittura, anche taluni profili considerati dall'organo di controllo in sede di esame del rendiconto e che, secondo quanto si è detto, dovrebbero costituire oggetto del suo referto e non della sua certificazione possono presentare caratteristiche tali da dover escludere anche per essi un potere di scelta da parte dell'organo politico. Si può fare l'esempio dei debiti fuori bilancio che siano segnalati dal referto/controllo contabile dell'organo di controllo: in alcuni casi può trattarsi di debiti prodotti da negozi giuridici, rispetto ai quali resta all'organo assembleare di decidere se riconoscerli o meno, secondo valutazioni relative all'arricchimento ricevuto dall'ente; ma vi sono anche ipotesi in cui questi debiti sono prodotti da meri fatti giuridici ed il riconoscimento da parte dell'organo assembleare è atto dovuto, nel senso che dovrà essere adottato o non dovrà esserlo a seconda che il fatto si sia verificato o meno e nell'accertare quale delle due situazioni ricorra l'organo assembleare non dovrebbe potersi discostare dalla rappresentazione fattagli dall'organo di controllo. Una situazione identica ricorre nel caso in cui l'organo di controllo abbia accertato la non corretta contabilizzazione di fatti gestionali

Ma vi è di più. Esigenze assolutamente analoghe riguardano anche i bilanci preventivi per quelle loro parti molto simili al rendiconto, perché esprimono grandezze finanziarie derivanti da atti gestori già adottati (si pensi agli impegni sugli esercizi successivi, ai residui ecc) o comunque da meri fatti giuridici già verificati o semplicemente da prevedere: anche su queste parti sarebbe necessario, alla stregua di quanto detto a proposito del rendiconto, potenziare il ruolo di un organo certificatorio.

Attualmente il sistema dei controlli relativi alla corretta tenuta della contabilità ed alla certificazione dei relativi dati è abbastanza diversificato. A livello statale opera il controllo della Corte dei conti in sede di parificazione del rendiconto e di presentazione al Parlamento della relativa relazione; manca invece l'intervento di un organo di controllo sul bilancio preventivo. A livello di EE.LL vi è l'intervento dei Collegi dei revisori che presentano il loro parere al Consiglio sul bilancio e sul rendiconto e che vigilano, anche "con tecniche motivate di campionamento" (art 239, lett c, del T.U.EE.LL), sulla tenuta della contabilità. Sempre sugli EE.LL vi è, poi, il controllo esercitato dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (artt. 166 ss. della l. 2005, n. 266) che, a tal fine, ricevono dai Collegi dei revisori apposite relazioni sui bilanci e sui rendiconti degli enti. Infine, a livello di Regioni manca un organo analogo al Collegio dei revisori e vi è l'intervento delle Sezioni regionali di controllo sul rendiconto nell'ambito del loro programma di svolgimento del controllo sulla gestione; controllo che però, stando alla sent. Corte cost. 1999 n. 181, non riguarderebbe il documento contabile in sé e non riprodurrebbe il paradigma della parificazione, ma avrebbe ad oggetto la gestione complessiva ed assumerebbe il rendiconto come mero strumento di analisi.

#### 4.- Controlli sulla osservanza delle specifiche disposizioni di bilancio

Il discorso si presenta più complesso per i controlli finanziari, perché il valore che intendono garantire è costituito dal rispetto dei vincoli imposti alla gestione e questi sono molteplici, cosicché per ciascuno di essi ricorre una specifica esigenza di controllo o quanto meno di assicurarne in altro modo l'osservanza.

Una prima di tali esigenze è quella di assicurare l'osservanza delle singole disposizioni, a carattere prescrittivo, del bilancio, cioè di impedire la realizzazione di spese non previste dal bilancio o per importi superiori a quanto previsto per ciascuna di esse. Attorno a questa esigenza si è formato il modello tradizionale di controllo finanziario, concepito come controllo preventivo sui singoli atti di spesa.

Nell'ultimo decennio dello scorso secolo questo tipo di controlli ha risentito della appartenenza alla più generale categoria dei controlli preventivi di legittimità sugli atti ed ha subito lo stesso processo di forte recessione a cui questi sono stati sottoposti, tanto che si può oggi parlare di un generalizzato controllo finanziario sugli atti di spesa soltanto in riferimento a quelli interni alla amministrazione stessa, esercitati cioè dai rispettivi servizi di ragioneria.

Oltre a questa trasformazione ve ne è stata però anche un'altra, che ha riguardato proprio i controlli interni e che, inizialmente, ha avuto ad oggetto le amministrazioni statali (art 11 del d.p.r. 1994, n. 367 ed art 9 del d.p.r. 1998, n. 38). Come è noto, un tempo la registrazione, nel conferire efficacia all'atto, costituiva la *misura* del controllo, il cui esito positivo era esplicitato dal visto; nel

nuovo sistema, invece, la registrazione continua a conferire efficacia all'atto, ma precede il visto, cosicché non può più essere concepita come *misura* del controllo, ed è adempimento doveroso che deve essere però necessariamente rifiutato se l'atto viola il bilancio, e cioè se il suo importo eccede lo stanziamento oppure se la relativa spesa è da imputare ad un capitolo diverso da quello indicato oppure al conto dei residui invece che alla competenza o viceversa. Inoltre, il visto perde il suo effetto preclusivo, per cui è l'autore dell'atto a decidere se seguire o meno l'eventuale orientamento negativo dell'organo di controllo, che può anche riguardare profili relativi alla corretta contabilizzazione della spesa o addirittura l'esistenza per pari importo della corrispondente obbligazione passiva.

Successivamente vi è stata la disciplina generale dei controlli interni (d.lgs. 1999, n. 286) che ha stabilito "*il principio secondo cui le definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto sono adottate dall'organo amministrativo responsabile*" (art 2, c. 3) e non da quello di controllo. Da ciò il problema di capire se in questo modo sia stato rimosso l'effetto preclusivo che, nei casi di violazione del bilancio, consegue dalla mancata registrazione dell'atto.

A mio parere la risposta è negativa e sta nella qualificazione da dare alla registrazione: un tempo essa era misura del controllo e, in quanto tale, non è mai stata esercizio di controllo; venuto meno il controllo, la registrazione ha cessato di esserne la misura e si presenta per ciò che essa è, cioè semplice adempimento contabile (per quanto formalizzato a causa della funzione svolta dalla contabilità pubblica di garantire l'osservanza del bilancio) mediante il quale la spesa viene annotata nelle scritture. E' questa annotazione a conferire efficacia all'atto, perché altrimenti verrebbe compromessa la veridicità delle scritture e sarebbe istituzionalizzato il fenomeno dei debiti fuori bilancio a fronte dell'orientamento dell'ordinamento a considerarli elemento patologico ed addirittura a considerarli tali anche quando presentano caratteristiche assolutamente fisiologiche. D'altra parte non è neppure immaginabile che la disciplina dei controlli interni abbia reso in ogni caso obbligatoria la registrazione per il sol fatto che l'atto sia stato adottato da chi era competente a farlo: infatti l'annotazione nelle scritture avviene mediante l'imputazione al bilancio il cui contenuto potrebbe renderla materialmente impossibile, ancor prima che vietarla giuridicamente. Del resto la diversità della registrazione dal controllo è confermata dal fatto che la prima è un adempimento materiale e non un riscontro e come tale non può essere espressa in forma tacita come è possibile che l'ordinamento preveda per il controllo: si può così immaginare anche un completo scollegamento della registrazione dal controllo, nel senso che può essere il controllo a conferire efficacia all'atto purchè questo sia stato già registrato [è quanto avveniva nei controlli esterni su Regioni ed EE.LL ed è quanto avviene attualmente nel caso dei residui controlli sugli atti esercitati

dalla Corte dei conti, dal momento che l'atto è destinato comunque ad acquistare efficacia trascorsi 30 gg senza che sia rimesso l'esame alla sezione del controllo: art 3, c. 2, della l. 1994, n. 20)].

A livello di EE.LLL non vi è traccia di questa evoluzione e le attuali disposizioni del TT.UU riproducono un modello che sostanzialmente è ancora quello del controllo preventivo con effetti preclusivi. E' infatti previsto il visto di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario sulle determinazioni di spesa (art. 153, c.5 del T.U) e l'efficacia degli atti di impegno è subordinata alla relativa registrazione (art 191, c.1, del T.U), al "*visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria*" (art 151, c, 4,del T.U) ed alla "*attestazione della copertura finanziaria*" (art 191, c. 1, del T.U). Ma queste disposizioni del T.U appaiono ormai superate dalla modifica del Titolo V della Costituzione, perché, come avremo modo di vedere, gli EE.LL dispongono ormai di una potestà normativa in materia di controlli interni limitata esclusivamente dalle norme di coordinamento della finanza e le disposizioni del T.U. EE.LL, che potrebbero essere interpretate come ostacolo a recepire soluzioni in linea con la disciplina generale sui controlli interni, non sono certamente annoverabili tra le norme di coordinamento e tanto meno tra i principi fondamentali del coordinamento finanziario.

#### 5.- Controlli sulla osservanza degli equilibri stabiliti dal bilancio

Altro vincolo alla attività finanziaria è il divieto di peggiorare in corso di esercizio, e comunque a conclusione di esso, gli equilibri finanziari decisi in occasione della deliberazione del bilancio. Anche il controllo rivolto ad assicurare l'osservanza di questo divieto dovrebbe intervenire, alla stregua dei tradizionali controlli finanziari sugli atti di spesa, nel rapporto intercorrente tra l'organo di vertice dell'ente, competente alla approvazione del bilancio, e gli apparati amministrativi preposti alla sua gestione; ma, a differenza dei controlli tradizionali, non potrebbe limitarsi a considerare i singoli atti di spesa perché, nonostante l'eventuale conformità di questi al bilancio, gli equilibri finanziari potrebbero essere messi in pericolo dalla minore realizzazione delle entrate rispetto alle spese.

In verità ha tardato ad affermarsi il principio che a vincolare la gestione non sono tanto o soltanto le specifiche disposizioni del bilancio, quelle cioè relative alle singole spese, quanto piuttosto gli equilibri complessivi, che devono essere, appunto, rispettati a consuntivo. E', al riguardo, emblematico che l'affermazione di questo vincolo da parte dell'ordinamento è rinvenibile in disposizioni relative al controllo, in disposizioni cioè che alla affermazione del principio avrebbero anteposto gli strumenti per garantirne l'osservanza.

Si tratta della competenza, riconosciuta al responsabile del servizio finanziario degli EE.LL, di attestare la copertura finanziaria delle spese. L'istituto fu introdotto dall'art 55, cv. 5, della l.

1990 n. 142 senza che fosse precisato in cosa esattamente dovesse consistere. Sul suo significato si sono avute almeno tre spiegazioni.

La tesi riduttiva ha concepito questa forma di controllo come verifica di quei profili, di corretta imputazione dell'impegno e di capienza dello stanziamento che, come abbiamo visto, costituiscono tutt'ora condizione per procedere alla registrazione dell'atto di spesa.

A questa tesi si è contrapposta l'interpretazione che vede nella attestazione della copertura lo strumento preposto ad assicurare nel corso dell'esercizio il mantenimento degli equilibri fissati dal bilancio. Concepita in questi più rigorosi termini, l'attestazione perde il carattere di mero riscontro cartolare tra l'atto di spesa e le statuizioni del bilancio: il controllo investe indubbiamente il singolo atto, ma, dovendolo valutare in relazione alle sue conseguenze sugli equilibri finanziari, l'attenzione si sposta in realtà sulla gestione finanziaria complessiva che diventa l'effettivo oggetto del controllo.

La terza spiegazione è quella prospettata dalla Corte dei conti (Sez. EE.LL., 2 marzo 1991, n. 2 in *Finanza locale* 1991, pp. 727 ss.), integralmente recepita dal d.lgs. 1995, n. 77, e poi trasfusa nel T.U. EE.LL: l'art. 153, c. 5, stabilisce che *“il responsabile del servizio finanziario effettua le attestazioni di copertura della spesa in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di spesa e, quando occorre, in relazione allo stato di realizzazione degli accertamenti di entrata vincolata”*. La norma configura l'attestazione della copertura in termini molto meno rigorosi, ma anche suscettibili di generare maggiori rigidità alla gestione. Frappone, infatti, maggiori rigidità alla gestione perché, invece di comportare la valutazione sull'attendibilità delle previsioni relative alle entrate correlate alla spesa da effettuare, richiede addirittura che tali entrate siano state accertate. E' in ogni caso una concezione meno rigorosa perché l'attestazione richiede una valutazione dell'andamento della gestione soltanto limitatamente ad un ambito circoscritto della gestione.

La disciplina delle modalità di esercizio di questo controllo era lasciata agli EE.LL fin dall'art 153 del T.U. EE.LL., i quali, quindi, potevano aderire alla seconda delle interpretazioni richiamate, salvo mantener fermo il regime stabilito per le spese finanziate da entrate con vincolo di destinazione: in particolare, i regolamenti di alcuni EE.LL hanno previsto che, in occasione della attestazione di copertura, il responsabile del servizio finanziario deve verificare che l'andamento delle entrate sia coerente con le previsioni; quanto poi agli esiti di questo tipo di controllo, è talvolta stabilito che, nel caso di riscontro negativo di questi profili, il responsabile del servizio finanziario non può rifiutare l'attestazione ma deve limitarsi a segnalare la situazione agli organi di governo per l'adozione delle necessarie variazioni di bilancio e, soltanto nel caso in cui queste non intervengano entro un determinato periodo di tempo, è tenuto a rifiutare, a partire da quel momento, le attestazioni di copertura. A seguito della modifica del titolo V questi profili, concernenti la necessità della

attestazione di copertura ed i contenuti di essa, dovrebbero ormai essere nella piena disponibilità degli enti.

A livello statale, va ricordato il sistema introdotto dal decreto *taglia spese*, a garanzia degli equilibri stabiliti dal bilancio è stato introdotto

Ai controlli in corso di esercizio sul rispetto del bilancio, sia relativamente alle sue singole disposizioni di spesa che agli equilibri da esso stabiliti, si aggiungono i controlli a consuntivo anch'essi destinati a verificare il rispetto del bilancio: di essi si già parlato a proposito dell'intervento dell'organo di controllo sul rendiconto e del referto/controllo finanziario da esso presentato all'organo assembleare in ordine appunto a questo profilo.

#### 6.- Controlli sulla osservanza delle regole finanziarie esterne e sulla loro adeguatezza

Ulteriore serie di limitazioni alla attività finanziaria è costituita dai divieti prescritti dall'esterno alla attività finanziaria dei vari enti. In questo caso il vincolo non consegue da decisioni prese dall'organo di vertice e non si impone alla gestione in virtù del suo potere di indirizzarla, ma è stabilito da disposizioni che sono decise da altri organi, estranei all'ente, e che si impongono a questo per la posizione sott'ordinata in cui questo è istituzionalmente collocato. Talvolta è proprio il bilancio dell'ente a doversi conformare a questi vincoli imposti dall'esterno all'ente stesso: in casi del genere, i controlli sulla osservanza del bilancio servono anche a garantire l'osservanza di questi vincoli e semmai i referti/controllo contabile sul bilancio, di cui si è parlato, operano anche in forma di referti/controllo finanziario per assicurare che il bilancio rispetti questi vincoli. In altre ipotesi, i vincoli riguardano direttamente la gestione finanziaria, indipendentemente da quanto eventualmente stabilito dal bilancio.

Comunque sia, questi vincoli suscitano, in entrambe le ipotesi, differenti esigenze di controllo a seconda del loro contenuto.

Può trattarsi, infatti, della imposizione all'ente di un risultato da raggiungere; risultato che potremmo definire finale, nel senso che lo scopo ultimo che giustifica il vincolo risulterebbe soddisfatto per il solo fatto che il vincolo sia stato rispettato ed il risultato da questo imposto sia stato conseguito. In casi del genere, il controllo dovrebbe riguardare semplicemente il rispetto del vincolo e vi è semmai da accertare, non tanto le cause dell'eventuale mancato conseguimento dell'obiettivo ed i comportamenti che avrebbero permesso di conseguirlo (perché in questo modo verrebbe indotto il legislatore ad imporre comportamenti piuttosto che obiettivi), quanto invece è necessaria la verifica che l'obiettivo fosse effettivamente realizzabile.

Vi sono poi ipotesi in cui ad essere imposto all'ente è un comportamento, relativo alla gestione finanziaria, che non si configura come risultato finale, quanto piuttosto come strumento per

raggiungere un risultato ulteriore che non è direttamente prescritto all'ente. Anche in questo caso vi è certamente la necessità di un controllo circa il rispetto del vincolo, ma oltre a ciò si avverte anche l'esigenza di un controllo relativo alla adeguatezza del comportamento prescritto rispetto al risultato ultimo perseguito.

Peraltro, i vincoli che impongono risultati finali suscitano l'esigenza di un controllo finanziario più approfondito, perché il risultato da raggiungere può non essere compromesso ma l'andamento della gestione può essere tale da comprometterlo in un futuro più o meno remoto. Si può fare l'esempio dell'avanzo di amministrazione: immaginiamo non vi sia alcuna limitazione circa il suo impiego, ciò non esclude che l'organo di controllo debba sindacare un impiego in spese ricorrenti (ad es, per assunzione di personale) che, per quanto non impedisca di conseguire il pareggio, ha l'effetto di irrigidire il bilancio in misura tale da generare disavanzo nei successivi esercizi, una volta consumato integralmente il pregresso avanzo.

Tra i vincoli che impongono agli enti un risultato da raggiungere, si può ricordare la disciplina del loro indebitamento, la quale, sebbene sia costruita in termini di divieto (quello di ricorrere all'indebitamento per finanziare spese diverse dagli investimenti), in realtà prescrive un determinato risultato finanziario da raggiungere. Questo vincolo è imposto alle Regioni ed agli EE.LL direttamente dalla nuova versione dell'art 119 Cost.; il legislatore ordinario è poi intervenuto per definire la nozione di investimento appositamente ai fini della applicazione della norma ed ha così trasformato la prescrizione costituzionale in regola di indirizzo, poiché si è in tal modo riservata la possibilità di orientare l'indebitamento degli enti al finanziamento di certe spese in luogo di altre.

Ai vincoli che operano come strumento per raggiungere un risultato ulteriore possono essere, invece, ascritti quelli imposti dal *Patto di stabilità interno*: infatti, questo dovrebbe servire a ripartire tra i vari enti del comparto amministrazione pubblica la quantità di disavanzo, espressa in percentuale al PIL, compatibile con le prescrizioni comunitarie relative al divieto di disavanzi eccessivi ed al *Patto di stabilità e crescita*. E' quindi chiaro che le limitazioni imposte ai singoli enti, pur concepite come risultati da realizzare, sono strumentali al conseguimento di risultati di più ampia portata, per cui esse si prestano ad essere valutate sotto il profilo della loro adeguatezza ed efficacia.

I controlli esterni sulla osservanza dei vincoli esterni alla attività finanziaria di Regioni ed EE.LL sono attualmente quelli della Corte dei conti e degli apparati amministrativi statali. I primi sono esercitati dalle Sezioni regionali di controllo che verificano il rispetto del Patto di stabilità interna e dei vincoli all'indebitamento ed accertano la "*sana gestione finanziaria*", riferendo degli esiti del controllo ai Consigli degli enti controllati (art 7, c. 7, della l. 2003, n. 131); per esercitare questo controllo sugli EE.LL, ogni Sezione si avvale dei Collegi dei revisori degli enti, che sono tenuti a trasmetterle le relazioni sul bilancio e sul rendiconto di cui si è già detto (artt 166 ss della l.

2005 n. 266). I controlli da parte dell'amministrazione statale riguardano il rispetto del Patto di stabilità interno e fanno capo alla Ragioneria generale dello Stato ed al Ministero degli interni: tutti gli enti territoriali, salvo gli EE.LL di dimensioni minori, devono periodicamente trasmettere una serie di dati alla Ragioneria, mentre al Ministero degli interni i dati devono essergli forniti dai Collegi dei revisori degli EE.LL (art. 30 ss della l. 2004, n. 311).

Quanto infine al controllo sulla adeguatezza delle regole e delle limitazioni imposte alla attività finanziaria degli enti, le uniche previsioni sono quelle relative ai referti presentati al Parlamento dalle Sezioni riunite e dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti; non però escluso che analogo controllo sia svolto dalle Sezioni regionali, con referti presentati ai rispettivi Consigli regionali, relativamente ad eventuali regole finanziarie stabilite dalle Regioni nell'esercizio della loro potestà concorrente di coordinamento della finanza pubblica.

#### 7.- Tipi di regole e tipi di interessi garantiti dal controllo

A questo punto, appurato quali sono i controlli contabili e quelli finanziari ed appurate le esigenze che essi servono a soddisfare, si tratta di verificare la possibilità di ricondurre a sistema il loro attuale assetto. Operazione giustificata dal modo in cui questi controlli sono presi in considerazione dall'ordinamento, che, nel disciplinare le varie tipologie, non si riferisce mai in modo esplicito ad essi, tanto che li accomuna, ad esempio, ad altri nella indistinta categoria dei controlli relativi alla "sana gestione finanziaria" (art 7, c. 7, della l. 2003, n. 131, a sua volta mutuata dall'art 248 del TCE). D'altra parte, una riflessione sull'assetto esistente è quanto meno necessaria a causa del carattere disorganico dell'attuale disciplina, che si è venuta formando in maniera abbastanza casuale e le cui disposizioni sembrano rispondere più alle pressioni dei vari protagonisti a vedere accresciuto il proprio ruolo che non ad un disegno organico complessivo.

Nel contempo, bisogna anche interrogarsi sulla coerenza di questi controlli, per il modo in cui sono congegnati e per la provenienza della loro disciplina, rispetto al nuovo quadro costituzionale delineato dalla modifica del titolo V. Per un verso, infatti, non va dimenticato che tale disciplina è in gran parte precedente la revisione costituzionale. Mentre, per altro verso, bisogna tener conto che il panorama degli organi di controllo è fortemente asimmetrico (ad esempio, non è previsto in via generale che le Regioni abbiano organi di controllo analoghi ai collegi dei revisori dei conti presenti presso gli EE.LL e generalmente la disciplina contabile che le Regioni si sono date non ha in alcun modo supplito a questa carenza): asimmetria che sembrerebbe di per sé scarsamente coerente con l'art 114 Cost. che pone su un piano di tendenziale parità i vari livelli di enti territoriali, quali elementi costitutivi, in egual misura, della Repubblica .

Un possibile approccio per affrontare queste problematiche è di considerare nell'interesse di chi questi vari tipi di controlli vanno esercitati. Seguendo un approccio del genere, una prima risposta potrebbe essere che questi controlli vanno esercitati nell'interesse di chi ha posto ed è competente a porre le regole da osservare oppure nell'interesse di chi tali regole è tenuto ad osservare.

Il primo principio lo si ricava dalla giurisprudenza costituzionale, secondo la quale la potestà legislativa di coordinamento, che consiste nel porre regole di azione ai soggetti coordinati, comprende anche l'esercizio di potestà amministrative e lo svolgimento di funzioni di controllo.

Il secondo principio è implicito nella necessità che chi è sottoposto a regole abbia gli strumenti per osservarle o abbia la possibilità di dotarsi di tali strumenti

Questo approccio consente di affermare che gli strumenti rivolti a garantire l'osservanza del bilancio nel corso della gestione sono comunque apprestati nell'interesse di chi è tenuto ad osservare il bilancio, mentre i controlli sulla osservanza del bilancio a fine esercizio sono nell'interesse di chi il bilancio lo ha approvato. Discorso analogo vale per i controlli finanziari rivolti ad assicurare l'osservanza dei vincoli esterni posti all'attività finanziaria di un ente: anche in questo caso vi è l'esigenza di controlli (che dovranno essere esterni) nell'interesse dell'ente che ha stabilito il vincolo e di controlli (che dovranno essere interni) nell'interesse dell'ente che deve rispettarlo: i primi si preoccupano essenzialmente dei risultati a consuntivo, mentre i secondi dovranno prevalentemente farsi carico di monitorare la gestione. Nel caso poi dei controlli sul grado di efficacia delle regole poste dall'esterno all'attività finanziaria degli enti, viene in rilievo soltanto l'interesse di chi è competente a porre tali regole.

Il principio che i controlli sono esercitati nell'interesse di chi ha posto ed è competente a porre le regole da osservare non ha però una validità generale, perché può valere quando, come è il caso delle fattispecie sopra elencate, si tratta di regole di indirizzo, mediante le quali chi le stabilisce intende orientare in positivo o negativo l'attività di chi deve rispettarle; quando viceversa si tratta di regole di garanzia, che servono a conferire rilevanza giuridica ad aspettative dei consociati come nel caso delle regole relative alla tenuta della contabilità che servono a rendere trasparente l'amministrazione, l'interesse tutelato non è più dell'ente che pone le relative regole ed il controllo sulla corretta osservanza di esse è esercitato appunto nell'interesse della Comunità dei consociati.

Questa distinzione, del tipo di regole e del tipo di interessi garantiti dal controllo, acquista rilievo alla luce di due spunti ricavabili dalla giurisprudenza della Corte costituzionale.

Il primo spunto è fornito dalla recente sentenza relativa alla legge della Valle d'Aosta che ha costretto la Corte cost. a prendere posizione sulla istituzione di una autorità indipendente regionale preposta ad esercitare i medesimi controlli della Corte dei conti: la Corte cost. ha, implicitamente,

escluso la natura cedevole del controllo della Corte dei conti ed ha conseguentemente concluso per la coesistenza dei due tipi di controlli, da distinguere in base all'interesse a favore del quale il controllo è esercitato, e cioè il controllo al servizio dello Stato-Comunità e il controllo al servizio di entità istituzionali più circoscritte (nella specie la Regione, ma si potrebbe trattare anche dello Stato-Persona).

Logicamente lo Stato-Comunità va inteso in senso ampio, riferendolo a tutte le articolazioni territoriali del popolo sovrano, ed è in questa accezione che la Corte dei conti può qualificarsi come organo dello Stato comunità; altri hanno contestato che simile qualifica si possa ancora attribuire alla Corte dei conti dopo la modifica del titolo V, poiché non è più possibile che lo Stato-Persona svolga funzioni dello Stato-Comunità per cui per attribuire tale qualifica alla Corte dei conti sarebbe necessario un concorso dei soggetti della Repubblica alla sua costituzione ed alla sua disciplina. Comunque sia, secondo la giurisprudenza della Corte cost, la Corte dei conti sarebbe organo dello Stato Comunità in quanto: imparziale garante delle regole, in posizione di terzietà e destinatario della garanzia di indipendenza prevista da art 100, c. 3

La soluzione prospettata dalla Corte cost sembrerebbe tutta soggettiva, nel senso che la Corte dei conti eserciterebbe soltanto controlli a servizio Stato Comunità in quanto tali controlli ricevono questa qualifica per il solo fatto di essere esercitati dall'organo al servizio dello Stato Comunità. Tutto ciò serve a rimarcare le specificità dei controlli della Corte dei conti, a segnare le differenze rispetto ad altri tipi di controllo, ma logicamente (proprio per il criterio soggettivo seguito) non fornisce loro legittimazione; legittimazione che va invece ricercata nella legge che, a sua volta, incontra il limite di poter istituire controlli sugli enti territoriali, non espressamente previsti dalla Costituzione, esclusivamente per tutelare valori di rilievo costituzionale.

In realtà la distinzione del controllo a seconda di colui al cui servizio è svolto non può basarsi soltanto sull'organo che lo esercita e sulle modalità di svolgimento perché altrimenti delle due l'una: o non esiste un controllo al servizio dello Stato-persona (ed in particolare al servizio del Parlamento, visto che, ai sensi dell'art 100, c. 2, non può esservi altro organo di controllo, oltre alla Corte dei conti, di cui esso possa avvalersi quanto meno per controllare il rispetto da parte del Governo delle regole di indirizzo impartitegli) e questo si trova in posizione asimmetrica rispetto agli EE.LL. (i cui Consigli dispongono del controllo del Collegio dei revisori) ed alle Regioni che abbiano fatto scelte analoghe alla Valle d'Aosta (di costituzione di propri organi di controllo a supporto del Consiglio); oppure lo Stato Comunità si identifica con lo Stato Persona, dando così ragione a chi ritiene impraticabile, dopo la modifica del titolo V, la qualificazione della Corte dei conti come organo dello Stato Comunità.

Ma vi è un motivo più di fondo che rende insufficiente una distinzione soltanto soggettiva, basata sull'organo che esercita il controllo e sulle modalità di esercizio: siccome, come vedremo, i valori costituzionali (o almeno alcuni dei valori costituzionali) che consentono l'istituzione dei controlli della Corte dei conti permettono l'attribuzione di poteri di controllo anche ad altri organi, viene a mancare qualsiasi criterio che possa limitare la scelta tra l'uno o l'altro tipo di controlli.

In realtà la distinzione a seconda di colui al cui servizio il controllo è svolto va costruita anche in base all'interesse oggettivo al suo svolgimento in relazione al valore che esso intende garantire: è controllo svolto al servizio dello Stato-Comunità quello rivolto ad assicurare il rispetto di norme di garanzia. Il punto da rimarcare è che la Corte dei conti è l'unico organo che svolge controlli a servizio dello Stato-Comunità: ciò non significa che a legittimare il controllo della Corte dei conti sia la presenza di norme garanzia, ma significa che una volta istituito un controllo sul rispetto di norme garanzia questo non può non essere attribuito anche alla Corte dei conti. Da ciò la conclusione che i controlli contabili, relativi alla veridicità dei conti ed alla corretta tenuta della contabilità, dovrebbero competere alla Corte dei conti, o quanto meno anche alla Corte dei conti, perché rivolti ad assicurare l'osservanza di norme di garanzia: controlli che, contrariamente all'orientamento della Corte cost., andrebbero svolti sul rendiconto per certificarne le relative grandezze e per segnalare le correzioni da apportare alle scritture al fine di renderle rappresentative della gestione.

I controlli nell'interesse dello Stato comunità, quelli relativi all'osservanza di norme di garanzia, non sono, però, gli unici svolti dalla Corte: non è escluso che la Corte dei conti svolga anche controlli sulla osservanza di norme di indirizzo, e cioè che essa eserciti controlli nell'interesse dello Stato persona e delle stesse Regioni (queste, non come soggetti controllati, bensì come soggetti regolatori che, attraverso la loro potestà legislativa di coordinamento della finanza pubblica, sono in grado di stabilire anch'esse regole agli EE.LL)

L'altro spunto fornito dalla giurisprudenza costituzionale si connette al problema della competenza ad istituire e disciplinare i controlli sugli enti territoriali. Questi, nella forma dei controlli interni, sono una componente dell'organizzazione degli enti, per cui la competenza normativa spetta ad essi, che possono così disciplinare i loro controlli più o meno interni, visto che possono essere tali rispetto agli apparati amministrativi oppure soltanto rispetto all'ente. Ma i controlli di cui stiamo trattando, quelli contabili e quelli finanziari, riguardano in vario modo la finanza pubblica, per cui, ai fini della loro disciplina, viene in rilievo la potestà legislativa di coordinamento della finanza pubblica, con conseguente riconoscimento allo Stato della competenza a fissare i principi fondamentali dei controlli sugli enti territoriali ed alle Regioni di disciplinare nel dettaglio il coordinamento.

A questa materia del coordinamento finanziario è stata data una interpretazione talmente dilatata da vedervi una potestà trasversale di grande ampiezza: in un contesto del genere bisogna riconoscere che non vi sono limiti a conferire alla Corte dei conti competenze di controllo su enti territoriali, visto che sono stati dichiarati costituzionali controlli su tali enti attribuiti ad autorità amministrative. Insomma (ed è questo lo spunto fornito dalla giurisprudenza costituzionale), se sono legittimi i controlli sugli enti autonomi esercitati da apparati amministrativi dello Stato, a maggior ragione lo sono quelli della Corte dei conti che almeno garantiscono imparzialità. In questo modo la Corte cost. ci fornisce la spiegazione del perché un organo dello Stato-Comunità può essere preposto a svolgere controlli non a servizio dello stesso Stato-Comunità bensì dello Stato-Persona o della Regione: in ipotesi del genere il controllo, pur al servizio di queste persone giuridiche, è esercitato con quella imparzialità ed indipendenza che sono proprie di un organo dello Stato-Comunità e, quel che più conta, è svolto assicurando in misura eguale a tutti gli enti sottoposti al controllo queste caratteristiche (cosa che non avviene allorché le Regioni, alla stregua della Valle d'Aosta, istituiscano propri organi, magari con caratteristiche di indipendenza, per l'esercizio di controlli sugli enti locali).

Questa esigenza di indipendenza e terzietà ricorre quando la norma di indirizzo, la cui osservanza il controllo è preposto ad assicurare, interviene nel rapporto tra enti autonomi. Si pensi alla ipotesi di sanzioni comunitarie per la violazione del divieto di disavanzi eccessivi ed alla conseguente necessità di individuare chi abbia violato il Patto di stabilità interna: in una circostanza del genere, specialmente in presenza di controlli effettuati anche da apparati amministrativi dello Stato (oppure, eventualmente, da organi della Regione), il controllo autonomamente esercitato da un organo terzo, quale la Corte dei conti, fornisce una garanzia, perché gli enti territoriali potranno contrapporre le conclusioni imparziali, ed eventualmente a loro favorevoli, della Corte dei conti alla eventuale tendenza dello Stato a riversare su di essi la responsabilità della violazione del divieto di disavanzi eccessivi.

In realtà la Corte dei conti è attualmente investita anche di controlli relativi l'osservanza di norme di indirizzo che intervengono nel rapporto tra l'organo politico assembleare e l'amministrazione. Basti pensare che le Sezioni regionali controllano che la gestione degli enti abbia osservato i rispettivi bilanci, poiché secondo la l. 1994, n. 20, oggetto del controllo sulla gestione è anche il perseguimento degli obiettivi stabiliti dagli atti di programmazione ed i bilanci sono certamente da annoverare tra tali atti. A ciò si possono dare due differenti giustificazioni: la prima è che anche nell'ambito di tali rapporti si presentano le stesse esigenze di imparzialità e terzietà; oppure, ed è preferibile, che questi controlli presentano un carattere suppletivo, servono cioè a colmare la mancanza negli enti di organi di controllo a supporto dei loro Consigli e sono

conseguentemente cedevoli e destinati a cessare allorché l'organo a favore del quale è esercitato si sia dotato di apposite strutture [si spiega così il nesso Parlamento-Corte conti; ma anche Regioni (che non abbiano fatto scelte analoghe a Valle d'Aosta) e Corte conti].

#### 8.- Il rapporto delle Sezioni regionali con gli enti territoriali

Questa ricostruzione, per quanto possa apparire artificiosa, permette però di valutare l'attuale disciplina del controllo esercitato dalla Corte dei conti sugli enti territoriali e consente di pervenire, anche ad opera del legislatore, ad una impostazione del problema dei rapporti tra le Sezioni regionali di controllo e gli EE.LL che sia più rispettosa della loro posizione istituzionale. In base alla attuale disciplina (artt 166 ss della l. 2005, n. 266) questi rapporti intercorrono con i Collegi dei revisori, i quali devono presentare alla Sezione regionale una apposita relazione sul bilancio e sul rendiconto; relazione che è diversa da quella che essi predispongono per i rispettivi Consigli e che va apprestata seguendo le linee guida stabilite dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti. Merita rilevare che queste relazioni devono dar conto del rispetto dei vincoli posti dall'esterno all'attività finanziaria degli enti (obiettivi del patto di stabilità interno e vincoli qualitativi all'indebitamento) e di "ogni grave irregolarità contabile e finanziaria". Le linee guida hanno poi precisato i questionari a cui le relazioni devono rispondere e da essi risulta che queste devono dar conto anche della corretta tenuta della contabilità e della veridicità dei relativi conti. Sulla base di queste relazioni la Sezione regionale adottano poi "specifica pronunzia" che è presentata, come referto, al Consiglio dell'ente interessato e che, in considerazione del suo possibile contenuto, è espressiva di due congiunti controlli, quello finanziario e quello contabile.

L'elemento più appariscente di questa disciplina è la strana posizione in cui vengono a trovarsi i Collegi dei revisori degli EE.LL. Sono intuibili i problemi che la previsione della collaborazione di questi organi ha cercato di risolvere: la Sezione, mentre dispone delle risorse per seguire la gestione della Regione, è invece priva dei mezzi per farlo rispetto a tutti gli EE.LL afferenti la sua circoscrizione. E', in effetti, reale l'impossibilità di operare con le sole sue forze su tutta la platea degli EE.LL, ma risolvere il problema in questo modo significa snaturare la funzione del Collegio dei revisori.

Per un verso, infatti, risulta rafforzata eccessivamente la posizione del Collegio rispetto all'organo consiliare che lo ha nominato e che nel disegno originario dovrebbe coadiuvare. E', al riguardo, significativo che il Collegio, secondo quanto stabilito dalle linee guida, è tenuto a segnalare alla Sezione regionale "ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alla quale l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive (*da esso, Collegio: n.d.r.*) segnalate"; a sua volta, la Sezione regionale, qualora accerti la sussistenza della grave irregolarità, trasmette al

Consiglio dell'ente la propria pronunzia nonostante questo abbia già avuto notizia dal proprio Collegio della esistenza della irregolarità e della necessità di rimuoverla. In definitiva, il sistema sembra congegnato per consentire al Collegio di trovare nella Sezione regionale una sponda alle risultanze del proprio controllo: sponda resa certamente possibile dalla autorevolezza della Corte e della sua Sezione regionale, ma che qualcuno, più prosaicamente, potrebbe ritenere riposta nella congiunta titolarità, in capo alla Corte dei conti, delle funzioni di controllo e della giurisdizione di responsabilità.

Per altro verso, nonostante la l. 1994, n. 20 consenta alla Corte dei conti di utilizzare "l'esito di altri controlli" ed in particolare di quelli interni e non l'attività degli organi che tali controlli esercitano, i Collegi dei revisori sono trasformati in organismi operativi al servizio della Sezione regionale, tanto che vi è stato chi ha addirittura proposto di trasferire alla Corte dei conti la competenza a nominarne i componenti. Trasformazione resa evidente dal fatto che i Collegi, invece di trasmettere alla Sezione regionale gli esiti dei propri controlli, sono tenuti a produrle apposite relazioni, distinte da quelle presentate agli organi consiliari di riferimento, da redigere in conformità a quanto richiesto dalle linee guida della Sezione delle autonomie. La posizione dei Collegi diventa poi ancor più emblematica se si tiene presente che, oltre ad operare al servizio di un organo dello Stato Comunità (qual è, appunto, la Corte dei conti), essi devono comunicare al Ministero degli interni il mancato rispetto del Patto di stabilità interna, trasmettendogli una serie di dati stabiliti da apposito regolamento ministeriale.

In definitiva, non è più possibile qualificare con certezza la posizione istituzionale dei Collegi dei revisori e le norme fin qui ricordate sembrano produrre quegli stessi esiti che la Corte costituzionale, a proposito della legge della Valle d'Aosta, ha voluto escludere: in quella occasione si trattava della pretesa di sostituire il controllo di un organo dello Stato Comunità con quello interno di un organo regionale; in questo caso si tratta della sostituzione di un controllo interno dell'ente locale con quello di un organo dello Stato Comunità, o addirittura dello Stato Persona; in quella occasione la Corte cost. riconobbe che la presenza del controllo di un organo dello Stato Comunità non impedisce l'attivazione di analogo controllo da parte di organo interno della Regione; in questo caso si assiste proprio all'inverso fenomeno della sottrazione all'ente del suo organo di controllo in favore dell'organo esterno dello Stato Comunità.

La seconda particolarità, che però non è soltanto di queste disposizioni ma si ritrova in tutta la disciplina dei controlli esercitati dalla Corte dei conti sugli enti territoriali, è la scarsa considerazione dei controlli contabili: la l. 2003, n. 131 parla di controllo circa "la sana gestione finanziaria", che, per quanto comprenda anche controlli contabili, ha certamente una portata più ampia di questi; la l. 2005, n. 266 parla invece del controllo di "ogni grave irregolarità contabile",

che, per quanto destinato a considerare le modalità di contabilizzazione dei fatti gestionali, è destinato a dare rilievo soltanto ad episodi circostanziati e particolarmente gravi. Manca, in definitiva, l'esplicita previsione che funzione del controllo è di assicurare la veridicità dei conti e manca l'esplicita previsione di un intervento sul rendiconto in grado di garantire l'esatta rappresentazione dei risultati della gestione. Questo tipo di controllo non è ignorato del tutto, ma è previsto dalle linee guida indicate ai Collegi dei revisori per la predisposizione delle relazioni di cui si è detto sopra e, quel che più conta, è un controllo previsto in funzione del controllo finanziario circa il rispetto dei vincoli quantitativi imposti dall'esterno all'ente (patto di stabilità interno e vincoli all'indebitamento): in altri termini, la veridicità dei conti è concepita come attributo strumentale e non come valore in sé ed il controllo contabile è anch'esso visto in funzione strumentale di altri controlli, quasi che di esso non vi sarebbe bisogno se non ci fossero regole di indirizzo da far rispettare e controlli finanziari da esercitare per farle rispettare.

Non appare possibile sostenere che questi controlli finanziari, e quindi anche quelli contabili ad essi strumentali, sono esercitati nell'interesse dello Stato Comunità. A meno di attribuire questa qualificazione a qualsiasi controllo di legittimità, bisogna riconoscere che, se ci si spinge a dare rilievo al differente contenuto delle norme poste a parametro del controllo e se si adotta la distinzione tra regole di garanzia e regole di indirizzo, è difficile vedere nelle disposizioni del Patto di stabilità interna regole di garanzia e non di indirizzo: si tratta, infatti, di regole che, dovendo ripartire tra gli enti territoriali gli obiettivi di finanza pubblica assegnati a livello comunitario, esprimono un indirizzo politico congiunturale e frutto della mediazione tra i vari livelli di governo (che poi le cose stiano in termini completamente diversi è assolutamente irrilevante, perché gli elementi di diversità valgono semmai a confermare ulteriormente l'impossibilità di annoverare le norme del Patto di stabilità interno tra le regole di garanzia). Se si accettano queste premesse, è inevitabile concludere che il controllo finanziario delle Sezioni regionali sugli enti territoriali è esercitato in nome dello Stato Persona e non dello Stato Comunità.

A mio parere il *terreno di elezione* del controllo della Corte dei conti sugli enti territoriali è, invece, proprio quello del controllo contabile rivolto ad assicurare la veridicità dei conti di tali enti, mediante la certificazione delle relative grandezze e mediante la prescrizione delle integrazioni e correzioni da apportare alle scritture ed al conto, in modo da garantire il valore della trasparenza dell'amministrazione: un controllo quindi al servizio dello Stato Comunità, non soltanto perché esercitato da organo dello Stato Comunità, ma anche perché svolto nell'interesse oggettivo della Collettività nazionale a che i pubblici poteri le rendano conto. Immaginare lo spostamento su questo versante del controllo delle Sezioni regionali renderebbe, a mio parere, più incisivo il loro ruolo e giustificerebbe l'attribuzione ad essa dei controlli sostitutivi, un tempo esercitati dai CoReCo, in

ordine alla adozione del bilancio, del rendiconto e della dichiarazione di dissesto e, viste le criticità della soluzione di avvalersi dei Collegi dei revisori, richiederebbe una più capillare presenza delle Sezioni a livello locale (mediante il potenziamento dei mezzi a sua disposizione o attraverso la nomina da parte sua di un *auditor* esterno per ciascun ente).

Infine, sul versante del modo di concepire il controllo finanziario, relativo al rispetto delle regole di indirizzo che prescrivono limitazioni e vincoli alla attività finanziaria degli enti, l'attuale disciplina muove da una malintesa idea di controllo collaborativo, che servirebbe ad aiutare gli enti controllati ad autocorreggersi, che sarebbe esercitato nell'interesse del controllato e che, per queste sue caratteristiche, dovrebbe seguire la gestione e dovrebbe coinvolgere l'ente fino ad assorbirne il controllo interno esercitato dai revisori nell'interesse del relativo Consiglio. Dietro questa idea sembra talvolta trasparire un senso di debolezza, di scarsa legittimazione che induce ad impiegare simili formule con intenti rassicuranti.

A mio parere queste formule nulla aggiungono alla legittimazione della Corte dei conti e rischiano di mistificare la realtà e di snaturare il ruolo della Corte. Ed infatti, il carattere collaborativo del controllo va, a mio parere, riferito alla mancanza di una misura del controllo di tipo, in qualche modo, coattivo, al fatto cioè che l'atto prodotto dal controllo è un referto e che questo viene presentato anche al soggetto controllato. L'esercizio del controllo non può essere nell'interesse dell'ente territoriale controllato: non può esserlo quello relativo alla veridicità dei conti, perché svolto nell'interesse dello Stato Comunità; non può esserlo quello relativo al rispetto dei vincoli esterni prescritti alla attività finanziaria, perché svolto nell'interesse di chi ha posto le relative regole di indirizzo. Ciò non toglie che il controllo finanziario sia di utilità anche all'ente controllato, ma lo è per il semplice fatto di esservi, cioè per la possibilità che questo viene ad avere di contrapporre ai controlli esercitati da apparati amministrativi l'esito di un controllo svolto con garanzie di indipendenza. D'altra parte, la pretesa di aiutare gli enti controllati ad autocorreggersi è abbastanza sterile oppure contraddice l'intero modello: è sterile perché ogni aiuto ha senso se richiesto; è contraddittoria perché dovrebbe semmai avvalorare l'idea della cedevolezza del controllo della Corte dei conti a fronte della istituzione di idonee forme di controllo interno, alla stregua di quanto effettuato dalla Regione Valle d'Aosta. Semmai, la pretesa delle Sezioni regionali dovrebbe essere, non di aiutare gli enti ad autocorreggersi, ma di indurre in essi la volontà di autocorreggersi (lasciando ad essi la decisione del se e da chi farsi poi aiutare in questa autocorrezione): ma per conseguire questo risultato non serve altro oltre alla presentazione dei referti al Consiglio dell'ente controllato, giacché il termine di raffronto che essi sono in grado di fornire al controllo interno dovrebbe assicurare un esercizio più rigoroso di tale controllo mentre il

giudizio esterno in essi formulato dovrebbe assicurare maggior seguito al controllo interno presso gli organi di Governo dell'ente.

Ma, principalmente, questa malintesa concezione di controllo collaborativo rischia di snaturare il ruolo della Corte perché l'idea di riuscire a coinvolgere gli enti può in realtà generare fenomeni di codecisione oppure ritorcersi contro con un coinvolgimento della Corte, e del controllo, da parte dell'ente controllato e della sua gestione: del resto fenomeni del genere non sono nuovi, tanto da aver già messo in crisi i controlli preventivi sugli atti.

In definitiva, e se ancora non fosse chiaro, a me piacerebbe un controllo della Corte dei conti più severo e separato ma circoscritto, piuttosto che collaborativi e prossimo alla gestione ma dalla estensione indefinita.

Firenze 20 settembre 2006