

**REFERTO DEL SINDACO SUL FUNZIONAMENTO DEI CONTROLLI INTERNI DI CUI
ALL'ART. 148 DEL TUEL: STRUMENTO A SUPPORTO DELLA CORTE DEI CONTI NELL'ESERCIZIO DELLE ALTRE FUNZIONI DI CONTROLLO SULLE AUTONOMIE LOCALI**

di Giuseppe Vella (*)

Abstract: Il referto sul funzionamento dei controlli interni di cui all'art. 148 del Tuel, in prima approssimazione, potrebbe essere inteso come un documento a sé stante su cui esercitare il potere di vigilanza della Corte sulle amministrazioni pubbliche, finalizzato a verificare l'adeguatezza del sistema integrato dei controlli ed a cui l'ordinamento, nella fattispecie della sua inadeguatezza, correla determinate responsabilità di natura sanzionatoria. Questo articolo si prefigge l'obiettivo di evidenziare come, invece, tale documento costituisca non solo uno strumento per la verifica del corretto funzionamento dei controlli interni negli enti locali, ma rappresenta, altresì, uno strategico ausilio per lo svolgimento dei controlli sulla gestione e finanziari intestati dalla Costituzione alla Corte dei conti.

The report on the correct functioning of internal controls pursuant to art. 148 Tuel, as a first approximation, could be understood as a separate document on which the Court exercises its public entities supervisory power, aimed at verifying the adequacy of the integrated control system and to which the legal system, in case of inadequacy, applies sanctions commensurate to the inadequacy itself. This article aims to highlight how, instead, this document constitutes not only a tool for verifying the correct functioning of internal controls in local public entities, but also represents a strategic aid for the carrying out of the management and financial controls conferred upon the Court of Auditors by the Constitution.

Sommario: 1. *Inquadramento generale dei controlli della Corte dei conti sulle autonomie locali.* – 2. *Il sistema integrato dei controlli interni negli enti locali.* – 3. *Il referto dei controlli interni di cui all'art. 148 del Tuel e l'esercizio delle funzioni di controllo della Corte dei conti a tutela degli equilibri di bilancio.* – 4. *Responsabilità sanzionatoria e referto sul sistema dei controlli interni di cui all'art. 148 del Tuel.*

1. Inquadramento generale dei controlli della Corte dei conti sulle autonomie locali

I controlli c.d. tradizionali, anteriori al dettato costituzionale (controlli preventivi di legittimità) ovvero introdotti dall'art. 100 della Costituzione, hanno subito nel corso degli anni '90 una incisiva dequotazione.

Si assiste, di converso, ad una valorizzazione dei controlli interni degli enti pubblici, nonché, ad opera della l. n. 20/1994, ad una estensione del controllo successivo sulla gestione economico-finanziaria, da parte della Corte dei conti, al complesso delle amministrazioni pubbliche (art. 3, c. 4).

Il processo di riforma della materia *de qua* prosegue con l'introduzione, a fianco del controllo successivo sulla gestione, dei c.d. controlli finanziari, ad opera della l. n. 131/2003 prima e, successivamente, dalla l. n. 266/2005 e dal d.l. n. 174/2012 (convertito con l. n. 213/2012).

A fronte del controllo successivo sulla gestione, che costituisce un controllo esterno e collaborativo a carattere empirico, svolto dalla Corte dei conti quale organo al servizio dello "Stato comunità", i controlli finanziari devono, invece, ascrivere all'interno dei controlli di regolarità-conformità, finalizzati a garantire l'attendibilità e la correttezza delle scritture contabili nonché il mantenimento degli equilibri di bilancio.

Il controllo successivo sulla gestione *ex art. 3, c. 4, della l. n. 20/1994*, che trova il suo fondamento costituzionale negli artt. 28, 81, 97 e 119 Cost., è diretto, dunque, a garantire che l'azione amministrativa si svolga in modo conforme ai principi, di matrice aziendalistica, di efficienza, efficacia ed economicità, assunte al rango di principi giuridici, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, c. 1, della l. n. 241/1990.

In termini diversi si pongono i controlli c.d. finanziari, finalizzati alla tutela della legalità costituzionale-finanziaria (1), al mantenimento dell'unità economica della Repubblica e al rispetto degli equilibri di bilancio in conformità ai vincoli europei.

Tali controlli, ascrivibili all'interno del "genus *dei controlli di regolarità-conformità*", sono attribuiti alla Corte dei conti, non solo dall'art. 100 della Costituzione, ma anche dagli artt. 81, 119 e 120 della Carta costituzionale.

Una svolta essenziale in riferimento a tale tipologia di controlli è stata l'introduzione dell'art. 148-*bis* del Tuel, ad opera del già citato d.l. n. 174/2000, che come evidenziato dalla Corte costituzionale con sentenza 5 aprile 2013, n. 60,

(*) G. Vella, magistrato della Corte dei conti presso la Sezione di controllo per la Lombardia, è stato segretario e direttore generale di enti di grandi dimensioni. Il lavoro riflette esclusivamente le opinioni dell'autore, senza impegnare la responsabilità dell'Istituzione di appartenenza.

(1) V. Tenore (a cura di), *La nuova Corte dei conti*, Milano, Giuffrè, 2018, 1438.

conia una tipologia di controlli “*piuttosto ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all’equilibrio di bilancio*”.

L’effetto impeditivo e la natura sanzionatoria di tali controlli ne prevede, nel rispetto degli artt. 24 e 113 della Costituzione, la giustiziabilità dinanzi la Corte dei conti a Sezione riunite in speciale composizione (giurisdizione ad istanza di parte), ai sensi e per gli effetti dell’art. 11, c. 6, del d.lgs. n. 174/2016 (*giurisdizionalizzazione del controllo*).

La Corte dei conti, quale organo polifunzionale, unica istituzione di controllo prevista in Costituzione, risulta, dunque, alla luce dell’evoluzione normativa in materia, investita di notevoli e diversificate funzioni a tutela non solo dello “Stato persona” ma anche dello “Stato comunità”, istituzione preposta, quindi, alla salvaguardia non solo dei conti statali ma in generale dei conti pubblici (2).

Se diverse, comunque, sono le finalità del controllo successivo sulla gestione e quello sugli equilibri finanziari, è pur vero che tali funzioni sono accumulate da un elemento di fondo, precisamente il ruolo strategico e ausiliario dei controlli interni svolti all’interno degli enti locali e la rilevanza che, in tal senso, assume il referto annuale del sindaco sul sistema dei controlli interni, di cui all’art. 148 del Tuel, che ne costituisce la naturale sintesi funzionale.

2. Il sistema integrato dei controlli interni negli enti locali

La disciplina dei controlli interni negli enti locali è uno dei modelli aziendalistici introdotti in seguito al passaggio da un sistema organizzativo di stampo “*burocratico*” ad un modello “*aziendalistico e manageriale*” (3), basato sulla logica del risultato in sostituzione di una visione della p.a. proiettata e orientata al rispetto procedimentale.

Trattasi di un modello ispirato alla logica d’impresa, alle regole che la guidano e, conseguentemente, alle forme di controllo strategico e manageriale che, inequivocabilmente, caratterizzano la verifica e il monitoraggio periodico di tale attività.

Nell’ambito degli enti locali, l’introduzione di un sistema dei controlli interni è avvenuta gradatamente ad opera di diverse fonti normative, tra cui la l. n. 142/1990, il d.lgs. n. 29/1993, il d.lgs. n. 77/1995, la l. n. 127/1997 e il d.lgs. n. 286/1999.

Una organica disciplina in materia, comunque, si è avuta attraverso l’adozione del Tuel, che all’art. 147 e seguenti disciplina le diverse tipologie di controlli interni.

In merito, l’art. 147 del Tuel così recita:

“1. *Gli enti locali, nell’ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell’azione amministrativa.*

2. *Il sistema di controllo interno è diretto a:*

a) *verificare, attraverso il controllo di gestione, l’efficacia, l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;*

b) *valutare l’adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell’indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;*

c) *garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l’attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l’attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;*

d) *verificare, attraverso l’affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all’articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni l’efficacia, l’efficienza e l’economicità degli organismi gestionali esterni dell’ente;*

e) *garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l’impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell’ente.*

3. *Le lettere d) ed e) del comma 2 si applicano solo agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015.*

4. *Nell’ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, gli enti locali disciplinano il sistema dei controlli interni secondo il principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, anche in deroga agli altri principi di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, e successive modificazioni. Partecipano all’organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario dell’ente, il direttore generale, laddove previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, laddove istituite.*

5. *Per l’effettuazione dei controlli di cui al comma 1, più enti locali possono istituire uffici unici, mediante una convenzione che ne regoli le modalità di costituzione e di funzionamento”.*

(2) *Ibidem*, 1436.

(3) A. Garlatti, F. Pezzani, *I sistemi di programmazione e controllo degli enti locali*, Milano, Etas, 2000, 24 ss.

Nel passare all'analisi delle singole forme di controllo previste dall'ordinamento, preme, comunque, precisare che il sistema che ci fornisce il legislatore presuppone un'impostazione unitaria del controllo interno, attraverso l'attivazione di un unico processo circolare, che collega tra di loro le diverse fasi di programmazione, definizione degli obiettivi, verifica dei risultati (4).

Un controllo integrato di natura direzionale, che più che per una logica sanzionatoria si caratterizza quale supporto al *management* nella gestione e correzione dei processi e nelle scelte del decisore politico (5).

Controllo di regolarità amministrativo e contabile (6)

Facendo uso delle categorie generali possiamo qualificare il controllo di regolarità amministrativa come quella forma di controllo che attiene alla legittimità degli atti, in relazione ai tradizionali vizi da cui possono essere affetti.

La regolarità contabile, invece, concerne il rispetto delle norme e dei principi contabili che presiedono alla corretta gestione del ciclo di bilancio nelle sue varie fasi della programmazione, della gestione e della rendicontazione dei risultati (7).

L'analisi dei controlli di regolarità amministrativa e contabile previsti dall'art. 147-*bis* del Tuel si incentra, dunque, sulla nuova e più severa disciplina definita dall'art. 183 del Tuel in materia di impegni di spesa (8).

Tale tipologia di controllo è, infatti, assicurata sia nella fase preventiva di formazione dell'atto che in quella successiva (9). Nella sua formulazione, il dettato normativo presenta le caratteristiche di una forma di autotutela dell'amministrazione e di *auditing* interno sulle determinazioni di spesa, che rafforza l'intero sistema dei controlli e rende imprescindibile l'applicazione dei tradizionali principi di conformità a legge, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa.

Controllo di gestione

Il controllo di gestione (art. 147, c. 2, lett. a, del Tuel (10)), che attiene all'efficacia, efficienza ed economicità dell'agire amministrativo, si avvale di indicatori che misurano lo stato di attuazione degli obiettivi programmati, che si rinviengono preliminarmente nel piano esecutivo di gestione (*piano dettagliato obiettivi e piano della performance*) (11).

A livello internazionale l'Intosai qualifica il controllo di gestione come l'insieme di strutture, metodiche, procedure e altre misure del servizio di controllo interno, idonee a garantire lo svolgimento delle funzioni in modo regolare,

(4) M. Delfino *et al.*, *Sistemi di controllo e valutazione*, Milano, Giuffrè, 2000, cap. 4.

(5) G. Vella, *La Provincia di Agrigento*, in P. Adami, A. Natalini (a cura di), *Istituzioni locali, performance, trasparenza*, Roma, Donzelli, 2011, 237.

(6) "1. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è assicurato, nella fase preventiva della formazione dell'atto, da ogni responsabile di servizio ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica attestante la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Il controllo contabile è effettuato dal responsabile del servizio finanziario ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria.

2. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è inoltre assicurato, nella fase successiva, secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente, sotto la direzione del segretario, in base alla normativa vigente. Sono soggette al controllo le determinazioni di impegno di spesa, gli atti di accertamento di entrata, gli atti di liquidazione della spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento.

3. Le risultanze del controllo di cui al comma 2 sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale".

(7) A. Gribaudo, R. Patumi (a cura di), *I controlli della Corte dei conti sugli enti territoriali e sugli altri enti pubblici*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2018, 650.

(8) Corte conti, Sez. autonomie, n. 13/2018.

(9) S. Usai, *Il responsabile del servizio e il Peg*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2015, 209 ss.

(10) "1. Gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

2. Il sistema di controllo interno è diretto a:

a) verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;

b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;

c) garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;

d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;

e) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente".

(11) G. Vella, *Il piano esecutivo di gestione e le altre leve organizzative dell'ente locale*, parte II, Napoli, Esselibri, 2006.

economico, efficiente ed efficace e la produzione di risultati e servizi di qualità compatibili con le finalità dell'organizzazione (12).

Il controllo di gestione è, dunque, la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la qualità dei servizi offerti, costituisce lo strumento finalizzato a verificare la funzionalità dell'ente, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'attività di realizzazione degli obiettivi.

Si inserisce nell'ambito della cultura dei risultati che è evidenziata sia dal proposito di raggiungimento degli obiettivi di efficacia ed efficienza, cui ciascun servizio è finalizzato, che da una coerente valutazione del rapporto con le risorse disponibili (13).

Nel senso sopra delineato l'attività di programmazione-controllo, resa operativa attraverso appositi indicatori di efficienza, efficacia, produttività ed economicità (14), costituisce un "valore aziendale" dal quale dipende l'utilizzazione razionale delle risorse, che senza ombra di dubbio deve far parte dell'etica pubblica (15) (16).

Controllo strategico

Il controllo strategico consiste in un'attività di supporto agli organi di governo nella individuazione delle politiche e nella verifica della loro attuazione.

Costituisce un bilanciamento in termini di supporto decisionale tra componente politica e tecnica, finalizzato al miglioramento, in termini di efficienza ed efficacia, dell'attività amministrativa complessivamente intesa (17).

Tale forma di controllo è uno "strumento di governo" dell'ente locale.

Fine di tale sistema è quello di fornire agli amministratori utili e tempestive informazioni per la formulazione e l'adattamento dei programmi, oltre che per la verifica dell'attuazione degli stessi; al tempo stesso deve garantire il presidio e il monitoraggio degli equilibri complessivi di ente nel medio-lungo termine, in sintonia con il contesto di riferimento (18).

Si sostanzia, dunque, in un'attività di collaborazione agli organi politici (sindaco, presidente della provincia, giunta, consiglio), per guidarli nelle decisioni necessarie a garantire il raggiungimento degli obiettivi strategici.

Come precisato dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti con delib. n. 13/2018, "Il controllo strategico (art. 147-ter del Tuel (19) è diretto a valutare la programmazione alla luce dei risultati effettivamente ottenuti. L'eventuale scostamento tra gli esiti raggiunti e quelli previsti ha evidenti riflessi sulla politica dell'ente locale che, in tal caso, modifica la programmazione strategica. La valutazione di congruenza tra obiettivi predefiniti e risultati ottenuti, si estende all'entità delle risorse a disposizione, ai tempi fissati per la realizzazione e alle procedure attivate in corso d'opera, senza dimenticare il ruolo attribuibile alle performances degli amministratori, alla valutazione delle scelte dei dirigenti e al grado di soddisfazione degli utenti".

Tale tipologia di controllo è obbligatoria solo per i comuni di maggiore dimensione demografica (enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti).

(12) Intosai, *Guideline for internal control standard*, June 1992.

(13) Corte conti, Sez. contr. reg. Lombardia, n. 152/2019.

(14) P. Morigi, *Il piano della performance e la valutazione delle prestazioni negli enti locali*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2018, 83 ss.

(15) G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Torino, Giappichelli, 1996, 16.

(16) R.N. Anthony, D.W. Young, *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, Milano, McGraw-Hill, 1992, a p. 461 osservano al riguardo: "In quasi tutte le aziende ed i centri di responsabilità esistono fattori critici di successo. Gli indicatori che permettono di tenere sotto osservazione questi fattori sono detti indicatori chiave o segnali di pericolo. [...] Il numero di indicatori chiave è normalmente limitato (non più di cinque per ogni centro di responsabilità), ed il sistema di reporting deve concentrare su di essi l'attenzione della dirigenza. È importante sottolineare che un classico report di confronto tra budget e consuntivo, con ricavi, costi e scostamenti, spesso non include gli indicatori chiave, e comunque rischia di essere consegnato al destinatario quando è ormai tardi. In generale, gli indicatori chiave devono essere oggetto di specifici report, con frequenza inferiore al mese".

(17) E. Borroni, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2002, 337.

(18) G. Valotti, *La riforma delle autonomie locali: dal sistema all'azienda*, Milano, Egea, 2001, 260.

(19) "1. Per verificare lo stato di attuazione dei programmi secondo le linee approvate dal consiglio, l'ente locale con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015 definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, metodologie di controllo strategico finalizzate alla rilevazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti, degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti, dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati, della qualità dei servizi erogati e del grado di soddisfazione della domanda espressa, degli aspetti socio-economici. L'ente locale con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015 può esercitare in forma associata la funzione di controllo strategico.

2. L'unità preposta al controllo strategico, che è posta sotto la direzione del direttore generale, laddove previsto, o del segretario comunale negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale, elabora rapporti periodici, da sottoporre all'organo esecutivo e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi".

Controllo sugli equilibri finanziari

Il controllo sugli equilibri finanziari previsto dall'art. 147-*quinquies* del Tuel (20), come precisato dalla Sezione delle autonomie, è inteso a rafforzare il tradizionale controllo esercitato dall'organo di revisione contabile ai sensi dell'art. 1, cc. 166 ss., della l. n. 266/2005, attraverso il più ampio coinvolgimento degli organi istituzionali dell'ente nei processi gestionali diretti ad assicurare gli equilibri di bilancio ed il rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

La logica di questo nuovo tipo di controllo consiste, infatti, nell'individuare i flussi informativi necessari all'ente, affinché siano attivati tempestivamente i processi correttivi in grado di interrompere i trend gestionali incompatibili con le previsioni di bilancio e di ripristinare il corretto equilibrio dei saldi economici e finanziari.

Le concrete modalità con cui viene esercitata tale forma di controllo sono stabilite, autonomamente, da ciascun ente locale in sede di regolamento sui controlli interni e di contabilità.

Figura centrale di questo sistema di controllo è il responsabile del servizio finanziario, il quale è chiamato ad esercitare un'attività di indirizzo e di coordinamento nei confronti di tutti i soggetti dell'organizzazione, capaci di effettuare il monitoraggio dei flussi informativi rilevanti per la salvaguardia degli equilibri e di utilizzarli efficacemente per attivare i necessari interventi correttivi.

Il corretto funzionamento del sistema viene valutato sulla base della capacità di tale forma di controllo di individuare le criticità e gli squilibri finanziari a cui dovranno seguire le conseguenziali misure dell'amministrazione.

Controllo sugli organismi partecipati

Secondo l'art. 147-*quater* del d.lgs. n. 267/2000:

“1. L'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili.

2. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del presente articolo, l'amministrazione definisce preventivamente, in riferimento all'articolo 170, comma 6, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica”.

Tale tipologia di controllo ha la finalità di rendere possibile una valutazione sul grado di raggiungimento degli indirizzi e degli obiettivi gestionali assegnati alle società partecipate (21).

Obiettivi che si collocano nell'ambito della programmazione strategica.

Attraverso tale forma di controllo, dunque, la stessa amministrazione imposta un proprio monitoraggio periodico sull'andamento delle gestioni degli organismi assoggettati a controllo, con l'indicazione degli adeguati correttivi da introdurre nei casi di scostamento dagli obiettivi assegnati *“anche con riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente”* (art. 147-*quater*, c. 3).

Costituisce uno strumento importantissimo per i controlli finanziari della Corte dei conti sugli enti soci, ed il nucleo centrale delle verifiche è quello di individuare la capacità di autocorrezione dell'ente in relazione agli scostamenti verificatisi e alle criticità rilevate.

Tale tipologia di controllo si intreccia, inequivocabilmente, con la redazione del bilancio consolidato ed è obbligatoria solo per i comuni di maggiore dimensione demografica (enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti).

Controllo sulla qualità dei servizi

I tradizionali sistemi di controllo interno hanno attribuito alla qualità dei servizi un ruolo marginale, nonostante la strategica funzione che a tale strumento deve essere riconosciuto.

Il concetto di qualità può essere analizzato sotto diversi aspetti:

- 1) *“qualità economica”*, che attiene al soddisfacimento delle aspettative del cliente in un rapporto contrattuale;
- 2) *“qualità sociale”*, finalizzata al miglioramento della qualità di vita di una comunità o di un gruppo sociale.

Il controllo previsto negli enti locali, come precisato dalla Sezione delle autonomie, è finalizzato a misurare l'erogazione delle prestazioni rispetto all'analisi dei bisogni, rapportando la soddisfazione degli stessi rispetto a standard

(20) *“1. Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità.*

2. Il controllo sugli equilibri finanziari è disciplinato nel regolamento di contabilità dell'ente ed è svolto nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, e delle norme che regolano il concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, nonché delle norme di attuazione dell'articolo 81 della Costituzione.

3. Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni”.

(21) V. Tenore, A. Napoli, *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti*, Napoli, Esi, 2020, cap. VIII.

predefiniti. In esso si procede alla rilevazione della c.d. *customer satisfaction*, in cui il compito dell'amministrazione è dare risposte adeguate alle esigenze dei fruitori dei servizi (22).

Le disposizioni che esprimono il principio, già presenti nell'ordinamento (d.lgs. n. 286/1999, al capo III "Qualità dei servizi pubblici e carte dei servizi", art. 11, oltre ad alcune direttive ministeriali e della Presidenza del Consiglio), sono riprese dall'art. 147, c. 2, lett. e), del Tuel (23), che completa il controllo di qualità, all'interno di un sistema organico. La citata disposizione intende indirizzare, dunque, l'organo preposto, eventualmente anche esterno all'ente, verso verifiche di gradimento che non siano, come in passato, episodiche e saltuarie, ma metodiche e cadenzate, secondo un sistema organizzativo rinnovato, adatto a un modello di controllo che si atteggia come una novità.

Preme, tra l'altro, precisare, come ribadito dalla Sezione delle autonomie, che tale tipologia di controllo è finalizzata ad intercettare, attraverso la misura della soddisfazione del cittadino, i bisogni dell'utenza e, quindi, a fornire all'amministrazione le reali dimensioni dello scostamento esistente tra i risultati della gestione (validati dagli altri controlli) e il grado di utilità effettivamente conseguito. Si pone, dunque, come strumento di misurazione, in un sistema integrato dei controlli interni (c.d. *cruscotto direzionale*), del corretto funzionamento delle altre forme di controllo attivate nell'ente.

Tale tipologia di controllo è istituita solo per i comuni di maggiore dimensione demografica (enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti).

Ai sistemi di cui sopra si aggiunge la *valutazione della performance dirigenziale*, basata sui risultati raggiunti in relazione agli obiettivi assegnati con il Peg o con singoli atti di indirizzo.

È la sostanza della metodologia di *management by objectif*, che nell'ambito di un sistema di programmazione e controllo formula gli obiettivi, sia di produzione che economici, e la loro modalità di misurazione (24).

La valutazione della prestazione è uno strumento di gestione del personale estremamente importante, che ha l'obiettivo primario di ridurre le asimmetrie informative che si instaurano nella relazione capo-collaboratore, chiarendo e specificando le aspettative di *performance*.

Si tratta di un processo formale di revisione periodica della *performance* individuale lavorativa (25).

Come già precisato, quello che permette, comunque, ad un sistema di controlli interni di poter, adeguatamente, funzionare è l'esigenza che l'ente disegni un modello unitario ed integrato, in cui le informazioni siano resi disponibili in modo sinergico e circolare al decisore politico ed al *management* dell'ente, al fine di porre in essere le dovute manovre correttive ai processi gestionali.

Si pone, in termini generali, sotto questo profilo, l'esigenza di revisione contestuale del ruolo svolto dai diversi organi all'interno del sistema di *corporate governance* dell'ente e dei correlati criteri di valutazione, dei sistemi di gestione (sistema informativo, sistema integrato di pianificazione, programmazione e controllo), delle modalità e degli strumenti di rendicontazione (26).

Come precisato dalla Corte dei conti, Sezione delle autonomie, con delib. n. 19/2020, contenente le linee guida sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni (art. 148 d.lgs. n. 267/2000), "*la circolarità delle informazioni e il progressivo miglioramento dei processi di analisi interna rispondono all'esigenza di procedere più speditamente lungo il percorso di evoluzione dei sistemi di pianificazione, misurazione e valutazione della performance a supporto*

(22) M. Balducci, *Organizzazione e management dell'ente locale*, Milano, Angeli, 2001, cap. VII.

(23) "1. L'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili.

2. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del presente articolo, l'amministrazione definisce preventivamente, in riferimento all'articolo 170, comma 6, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

3. Sulla base delle informazioni di cui al comma 2, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.

4. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in fase di prima applicazione, agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti, per l'anno 2014 agli enti locali con popolazione superiore a 50.000 abitanti e, a decorrere dall'anno 2015, agli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti, ad eccezione del comma 4, che si applica a tutti gli enti locali a decorrere dall'anno 2015, secondo le disposizioni recate dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società quotate e a quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate partecipate dagli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati".

(24) V. Codispoti, L. Tamassia, *Metodiche per i controlli, le valutazioni e la produttività nella pubblica amministrazione*, Napoli, Se, 2004, cap. 10.

(25) H.L. Tosi et al., *Comportamento organizzativo. Persone, gruppi e organizzazione*, Milano, Egea, 2002, 335

(26) G. Valotti, *Management pubblico*, Milano, Egea, 2005, 138.

dei processi decisionali. In questa direzione, è essenziale implementare una sinergica collaborazione fra le diverse metodologie di controllo, con relativo affinamento dei metodi e dei contenuti delle tipologie di controllo coinvolte nel processo integrativo”.

Sotto il profilo auspicato dalla Sezione delle autonomie, l’ordinamento, attraverso il referto sul funzionamento dei controlli interni, già mette a disposizione degli operatori e della magistratura contabile uno strumento idoneo a verificare l’effettiva integrazione tra le diverse forme di controllo, permettendo, altresì, di individuarne le criticità e le carenze organizzative e/o progettuali.

Sintesi sulla verifica dell’efficienza dei controlli *de quibus*, infatti, è il referto previsto dall’art. 148 del Tuel, che costituisce, dunque, sia mezzo per la verifica da parte della Corte dei conti dell’adeguatezza del sistema, nonché *strategico ausilio* per l’esercizio delle altre funzioni di controllo intestate al giudice contabile dalla Costituzione, come meglio di seguito verrà precisato.

3. Il referto dei controlli interni di cui all’art. 148 del Tuel e l’esercizio delle funzioni di controllo della Corte dei conti a tutela degli equilibri di bilancio

La rilevanza assunta dal sistema dei controlli interni negli enti locali, ai fini dell’efficiente ed efficace azione amministrativa nonché a tutela della finanza pubblica, trova la sua conferma nella previsione dell’art. 148 del Tuel.

Tale norma, difatti, dispone che le sezioni regionali della Corte dei conti, con cadenza annuale, verificano il funzionamento dei controlli interni degli enti locali, al fine di garantire il rispetto delle regole contabili e l’equilibrio di bilancio.

A tal fine, i sindaci dei comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti ed i presidenti di provincia e città metropolitane, avvalendosi del direttore generale, ove nominato, o del segretario (ove non è previsto il direttore generale), devono trasmettere un referto sul sistema dei controlli interni e sui controlli effettuati nell’anno, adottato sulla base di linee guida deliberate dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti (27).

In effetti la funzione di verifica sul funzionamento del sistema dei controlli interni di ciascuna amministrazione trova un ulteriore riferimento normativo, oltre che nell’art. 148 del Tuel, anche nell’art. 3, c. 4, della l. n. 20/1994, che, per quanto di interesse, così recita: *“La Corte dei conti svolge, anche in corso di esercizio, il controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche, nonché sulle gestioni fuori bilancio e sui fondi di provenienza comunitaria, verificando la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione”.*

Tale referto, dunque, permette alla Corte dei conti di effettuare una valutazione complessiva dei controlli interni della p.a., ciò al fine di individuare le criticità e le lacune del sistema, proponendo, conseguentemente, le soluzioni correttive più adeguate al caso di specie.

Tale documento di sintesi previsto dall’art. 148 del Tuel, in prima approssimazione, sembra essere l’oggetto di un potere di vigilanza della Corte sulle amministrazioni pubbliche, finalizzato a verificare l’adeguatezza del sistema integrato dei controlli ed a cui l’ordinamento, nella fattispecie della sua inadeguatezza, correla determinate responsabilità di natura sanzionatoria.

Considerare, comunque, tale referto esclusivamente nel senso di cui sopra, a parere di chi scrive, è un notevole errore, stante la strategicità che tale documento assume nell’esercizio delle altre funzioni di controllo intestate alla Corte.

La stessa l. n. 20/1994, consapevole del ruolo strategico dei controlli interni, ha disegnato un sistema di controlli esterni intestati alla Corte dei conti che interagisce con quelli interni, in un rapporto dialettico e sinergico, al fine di garantire l’efficienza, l’efficacia dell’azione amministrativa, nonché gli equilibri di bilancio.

Gli uffici di controllo interni costituiscono, difatti, ai sensi dell’art. 3, c. 8, della l. n. 20/1994, il primo apparato di supporto cui la Corte deve rivolgersi per ottenere atti o notizie.

Dal referto di cui all’art. 148 del Tuel, dunque, in primo luogo possono essere acquisite fondamentali informazioni ai fini del controllo sulla gestione svolto dalla Corte dei conti, ai sensi e per gli effetti dell’art. 3, c. 4, della l. n. 20/1994.

In tal senso basti pensare agli elementi ricavabili dai dati sul controllo di gestione, sul quello strategico e sugli organismi partecipati.

Notevoli flussi informativi sono, inoltre, acquisibili dal referto sui controlli interni, ai fini della verifica, da parte della magistratura contabile, dei controlli di tipo finanziario.

Il controllo sugli equilibri finanziari, di cui all’art. 147-*quinques* del Tuel, difatti, è inteso a rafforzare il tradizionale controllo esercitato dall’organo di revisione contabile, ai sensi dell’art. 1, cc. 166 ss., della l. n. 266/2005, attraverso il più ampio coinvolgimento degli organi istituzionali dell’ente nei processi gestionali diretti ad assicurare gli equilibri di bilancio e il rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

(27) Per l’anno 2020 la Sezione delle autonomie ha provveduto con delib. n. 19/2020 di approvazione delle “Linee guida e il relativo questionario per le relazioni annuali del sindaco dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del sindaco delle città metropolitane e del presidente delle province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell’esercizio 2019”.

Dall'analisi di come funziona operativamente tale forma di controllo (equilibri finanziari) e dalla verifica degli eventuali correttivi posti in essere durante la gestione di riferimento, quindi, si possono trarre informazioni strategiche sulle “cause” e sulla “genes” di alcuni profili di criticità e di squilibri finanziari, rilevati ed accertati in sede di verifica, da parte della Corte, dei rendiconti di gestione degli enti locali.

Quindi si crea, per il tramite del referto di cui all'art. 148 Tuel, un “canale di comunicazione strategico” tra la verifica sul corretto funzionamento del controllo sugli equilibri finanziari e l'esercizio, da parte della Corte, dei controlli esterni di cui all'art. 148-bis del medesimo testo unico.

Parimenti determinante, ai fini dei controlli finanziari della Corte, è il ruolo del referto in tema di verifica sugli organismi partecipati, stante che esso contiene informazioni sul funzionamento del controllo di cui all'art. 147-quater del Tuel.

L'art. 148-bis, c. 2, del predetto testo unico prevede, infatti, che “Ai fini della verifica prevista dal comma 1, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente”.

Dalla verifica, per il tramite del referto, del funzionamento del controllo di cui all'art. 147-quater del Tuel, si possono, dunque, trarre informazioni utili ai fini dell'analisi di alcune poste di bilancio allocate nei relativi rendiconti, nonché nell'ottica di verificare la coerenza e l'attendibilità delle informazioni contenute nei piani di razionalizzazione ordinaria, di cui all'art. 20 del Tusp.

Non meno rilevanti, ai fini dei controlli finanziari intestati alla Corte, sono le informazioni desumibili dal referto in merito al funzionamento dei controlli, preventivi e successivi, di regolarità amministrativo-contabile.

Da tale analisi, infatti, possono emergere delle disfunzioni nelle procedure amministrative e nell'assunzione degli impegni di spesa, che, inequivocabilmente, produrranno effetti sugli strumenti di programmazione degli enti locali.

Criticità che emergeranno in sede di annuale verifica dei rendiconti di cui all'art. 148-bis del Tuel e delle quali, per il tramite dei dati rilevabili dal sistema integrato dei controlli interni, si potranno comprendere le ragioni e le cause, e si potranno individuare gli strumenti per il loro superamento.

Parimenti strategiche sono le informazioni desunte dal referto in tema di controllo strategico di cui all'art. 147-ter del d.lgs. n. 267/2000.

Come precisato dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti con delib. n. 13/2018, “Il controllo strategico è diretto a valutare la programmazione alla luce dei risultati effettivamente ottenuti. L'eventuale scostamento tra gli esiti raggiunti e quelli previsti ha evidenti riflessi sulla politica dell'ente locale che, in tal caso, modifica la programmazione strategica. La valutazione di congruenza tra obiettivi predefiniti e risultati ottenuti si estende all'entità delle risorse a disposizione, ai tempi fissati per la realizzazione e alle procedure attivate in corso d'opera, senza dimenticare il ruolo attribuibile alle performances degli amministratori, alla valutazione delle scelte dei dirigenti e al grado di soddisfazione degli utenti”.

Le informazioni rilevabili in tema di controllo strategico, con particolare riferimento alla corretta programmazione, alla verifica dello stato di raggiungimento degli obiettivi predefiniti, anche a tutela degli equilibri di bilancio, difatti, possono essere di supporto nell'esercizio dei controlli esterni finanziari e sulla gestione intestati alla Corte dei conti dalla Costituzione.

Dall'analisi del funzionamento del controllo strategico si può capire come l'ente programma, monitora gli obiettivi intermedi, per il tramite di report periodici, sia dotato di meccanismi e strumenti di autocorrezione in presenza di scostamenti gestionali.

Un insieme di flussi informativi, desumibili dai dati del controllo strategico, che permettono di leggere, a carattere organico e sistematico, determinati fenomeni economico-finanziari rilevati, da parte della Corte, in sede di verifica dei documenti di programmazione ai sensi dell'art. 148-bis del Tuel.

Da quanto sopra detto, si deve pervenire alla conclusione che il referto sul funzionamento integrato dei controlli interni, di cui all'art. 148 del Tuel non costituisce un documento a sé stante, rispetto alle altre funzioni di controllo intestate alla Corte, da analizzare sotto il profilo della “vigilanza-sanzione”, bensì deve assurgere al ruolo di strumento a supporto ed ausilio della magistratura contabile, per meglio analizzare, comprendere e prevenire le patologie finanziarie che vengono rilevate ed accertate, a consuntivo, in sede di controlli finanziari e sulla gestione.

Sotto questo profilo, a parere di chi scrive, si dovrebbe porre una particolare attenzione a tale referto, cercando di spingere in modo incisivo le amministrazioni locali a dotarsi di un sistema di controlli interni veramente efficace ed integrato, fattispecie che, purtroppo, spesso non si riscontra nelle autonomie locali.

Forzare in questa direzione, anche attraverso l'irrogazione delle sanzioni normativamente previste, permetterebbe di far sì che alcune criticità, squilibri finanziari e disfunzioni vengano notevolmente ridotte, se non azzerate, a beneficio del buon funzionamento delle autonomie locali, della legalità finanziaria, degli equilibri di bilancio e dei controlli finanziari e sulla gestione svolti dalla Corte dei conti.

Dovrebbe, dunque, attribuirsi una funzione ed un ruolo diverso rispetto a quello che, a volte, assume tale referto, stante che, a parere di chi scrive, dovrebbe essere oggetto di analisi e di verifica contestualmente al controllo periodico

dei rendiconti, al fine di assurgere, per le argomentazioni sopra esposte, anche ad una funzione di ausilio alla Corte nell'ambito delle innumerevoli attività esercitate.

Di questo è ben consapevole la Sezione delle autonomie della Corte, che, in sede di adozione delle linee guida sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'esercizio 2019 (28), ha precisato che *“Il corretto funzionamento del sistema dei controlli interni costituisce il miglior presidio per l'osservanza degli obblighi di finanza pubblica posti a tutela dei principi di equità intergenerazionale e di stabilità finanziaria, oltretutto per la salvaguardia dell'integrità e della trasparenza della gestione delle risorse finanziarie pubbliche assegnate alle autonomie territoriali.*

In un contesto di crescenti difficoltà economiche e finanziarie, l'adozione di un efficace sistema di controlli interni rappresenta, altresì, lo strumento migliore per rispondere alle esigenze conoscitive del management e per soddisfare i bisogni della collettività amministrata. Attivando il processo di autovalutazione dei propri sistemi di pianificazione-programmazione e controllo nonché dei cicli erogativi in termini di apporto quantitativo e qualitativo, l'ente può, infatti, ottimizzare le proprie performance attraverso un articolato flusso informativo che, partendo dagli obiettivi strategici, è in grado di individuare ed alimentare gli obiettivi operativi in un quadro organizzativo più strutturato e consapevole.

È noto, peraltro, che il mancato esercizio della funzione pubblica di controllo interno, di converso, aumenta il rischio di alterazioni nei processi decisionali e programmatori, indebolisce le scelte gestionali ed organizzative, riduce il presidio sugli equilibri di bilancio e la regolarità della gestione, ed impedisce, in ultima analisi, al controllore esterno di fare assegnamento sulla qualità della rendicontazione economica e finanziaria dell'ente”.

4. Responsabilità sanzionatoria e referto sul sistema dei controlli interni di cui all'art. 148 del Tuel

Della rilevanza dei controlli interni negli enti locali è ben conscio il legislatore che, al c. 4 dell'art. 148 del Tuel, ha introdotto una specifica ipotesi di responsabilità erariale sanzionatoria tipizzata.

Il predetto articolo, infatti, prevede in merito che *“In caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e dai commi 5 e 5-bis dell'articolo 248 (29) del presente testo unico, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione”.*

A carattere generale, prescindendo in questa sede dalla trattazione delle diverse teorie sulla natura della responsabilità amministrativo-contabile, preme precisare che la funzione repressivo-sanzionatoria è stata corroborata da vari interventi normativi che hanno accentuato la funzione punitiva-interdittiva della Corte, introducendo vere e proprie fattispecie di responsabilità sanzionatorie che prescindono dalla prova di un danno patrimoniale che, ove sussistente, si aggiunge alla sanzione.

Sotto questo profilo va rimarcata bene la distinzione, fatta propria dal codice della giustizia contabile sotto l'aspetto processuale, tra la fattispecie di responsabilità sanzionatoria c.d. “propria”, come il caso di cui all'art. 148 del Tuel, che prescinde dalla sussistenza di un danno patrimoniale, e le fattispecie in cui il legislatore si è limitato a qualificare e tipizzare alcune condotte in termini di responsabilità amministrativa, senza prevedere specifiche sanzioni, ma

(28) Per l'anno 2020 la Sezione delle autonomie ha provveduto con delib. n. 19/2020, cit.

(29) *“5. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, gli amministratori che la Corte dei conti ha riconosciuto, anche in primo grado, responsabili di aver contribuito con condotte, dolose o gravemente colpose, sia omissive che commissive, al verificarsi del dissesto finanziario, non possono ricoprire, per un periodo di dieci anni, incarichi di assessore, di revisore dei conti di enti locali e di rappresentante di enti locali presso altri enti, istituzioni ed organismi pubblici e privati. I sindaci e i presidenti di provincia ritenuti responsabili ai sensi del periodo precedente, inoltre, non sono candidabili, per un periodo di dieci anni, alle cariche di sindaco, di presidente di provincia, di presidente di giunta regionale, nonché di membro dei consigli comunali, dei consigli provinciali, delle assemblee e dei consigli regionali, del Parlamento e del Parlamento europeo. Non possono altresì ricoprire per un periodo di tempo di dieci anni la carica di assessore comunale, provinciale o regionale né alcuna carica in enti vigilati o partecipati da enti pubblici. Ai medesimi soggetti, ove riconosciuti responsabili, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.*

5-bis. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, qualora, a seguito della dichiarazione di dissesto, la Corte dei conti accerti gravi responsabilità nello svolgimento dell'attività del collegio dei revisori, o ritardata o mancata comunicazione, secondo le normative vigenti, delle informazioni, i componenti del collegio riconosciuti responsabili in sede di giudizio della predetta Corte non possono essere nominati nel collegio dei revisori degli enti locali e degli enti ed organismi agli stessi riconducibili fino a dieci anni, in funzione della gravità accertata. La Corte dei conti trasmette l'esito dell'accertamento anche all'ordine professionale di appartenenza dei revisori per valutazioni inerenti all'eventuale avvio di procedimenti disciplinari, nonché al Ministero dell'interno per la conseguente sospensione dall'elenco di cui all'articolo 16, comma 25, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148. Ai medesimi soggetti, ove ritenuti responsabili, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione”.

tipicizzando la clausola generale (30) avente natura tendenzialmente risarcitoria, richiamando lo spauracchio della Corte dei conti per stimolare comportamenti virtuosi.

Fattispecie che sarebbero state perseguite, a prescindere dalla tipicizzazione *de qua*, in quanto spesso costituiscono un mero recepimento normativo di pregressi e pacifici orientamenti giurisprudenziali della Corte dei conti su fattispecie di danno erariale (31).

Ciò a conferma della generalizzata giurisdizione contabile su qualsiasi danno erariale previsto dalla Costituzione e dalla l. n. 20/1994.

Ritornando alla fattispecie di responsabilità sanzionatoria oggetto della presente trattazione, ove, dunque, le verifiche sul referto dovessero evidenziare l'assenza o l'inadeguatezza del sistema integrato dei controlli, ai sensi dell'art. 52, c. 4, del d.lgs. n. 174/2016, la sezione di controllo deve darne comunicazione alla procura competente al fine dell'avvio del procedimento sanzionatorio.

Ci troviamo, in tale fattispecie, come spesso avviene in tema di responsabilità sanzionatoria, in presenza di una interrelazione tra funzioni di controllo e giurisdizione.

A conferma di ciò, l'art. 113 del nuovo codice della giustizia contabile prevede che il p.m. promuova il giudizio per l'applicazione della sanzione pecuniaria o d'ufficio o su segnalazione della Corte nell'esercizio delle funzioni contenziöse o di controllo.

Tale previsione interferisce con la funzione collaborativa di tale forma di controllo e tende a ricondurla ad una verifica di legalità-regolarità (32), con le conseguenze che ciò determina, a tutela delle posizioni giuridiche soggettive, ai sensi degli artt. 24 e 113 Cost., in termini di impugnazione dinanzi la Corte dei conti a Sezione riunite in speciale composizione (giurisdizione ad istanza di parte), ai sensi e per gli effetti dell'art. 11, c. 6, del d.lgs. n. 174/2016.

Come rilevato da attenta dottrina (33), la responsabilità sanzionatoria prevista dall'art. 148 del Tuel "*avvalora la tesi di una doppia anima delle verifiche affidate alla Corte dei conti, in quanto esse possono restare ancorate a valutazioni di efficacia ed efficienza riconducibili all'alveo dei controlli sulla gestione ovvero, nei casi connotati da maggiore gravità – a causa della assenza o (totale) inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo – dare la stura all'irrogazione di misure sanzionatorie da parte delle sezioni giurisdizionali*".

Quanto sopra evidenziato conferma, anche nella volontà del legislatore, il ruolo strategico che assume il referto sul funzionamento dei controlli interni, di cui all'art. 148 del Tuel, ai fini, non solo dell'efficienza ed efficacia dell'*agere* amministrativo, ma anche a supporto e ausilio delle altre funzioni intestate alla Corte dei conti, quale organo polifunzionale, costituzionalmente previsto, a tutela della legalità finanziaria, del rispetto dei vincoli di finanza pubblica e degli equilibri di bilancio.

* * *

(30) V. Tenore (a cura di), *op. cit.*, 74 ss.

(31) V. Tenore, A. Napoli, *op. cit.*, 631.

(32) Corte conti, Sez. contr. reg. Toscana, 9 gennaio 2019, n. 2; Sez. autonomie, 4 maggio 2017, n. 10.

(33) A. Gribaudo, R. Patumi (a cura di), *op. cit.*, 666.