

## I controlli sull'economicità dell'azione amministrativa come condizione di legalità

*Prof. Giuseppe Farneti  
25 ottobre 2022*

### Il modello manageriale, trasfuso nell'ordinamento, costituisce il cuore del processo di riforma della PA; la conseguente razionalizzazione del processo decisionale

Nell'ultimo decennio del secolo scorso, sull'onda di un processo di riforma della pubblica amministrazione che si andava delineando in termini sempre più precisi, si utilizzò il termine, non bello, ma significativo circa la direzione di quel processo, di "aziendalizzazione". Con questo termine si voleva mettere in evidenza che le amministrazioni pubbliche sono aziende, fanno parte cioè di quella categoria di soggetti, studiati dall'economia aziendale, che hanno una finalità economica, quella di operare in condizioni di efficienza e di efficacia, in altri termini che hanno la finalità, appunto economica, di produrre utilità. Allora si disse che la riforma della PA nella misura in cui abbracciava questi concetti, si rifaceva alla cultura manageriale, che più incisivamente si è sviluppata con riferimento a quella tipologia di aziende che operano nel mercato, con la finalità, per esse individuata di produrre un risultato economico positivo.

Però, allora si sosteneva da parte di molti, i parametri dell'economicità, rintracciabili nei criteri di efficienza e di efficacia ai quali si deve riferire la gestione aziendale, non hanno nel settore pubblico il medesimo significato che essi assumono relativamente alle imprese, perché queste ultime si propongono l'utile, l'accrescimento del patrimonio e non finalità sociali.

Il dibattito che ne è conseguito ha dimostrato che non è vero. Anzi, proprio perché in ambito pubblico non vi è il fine unificante dell'utile come si verifica per le imprese, fine unificante che sintetizza in un unico dato il risultato economico, come consegue da comportamenti che si preoccupino di rendere efficiente ed efficace la gestione, si rende evidente la necessità di chiarire il risultato economico non solamente con un dato, quello che quantifica l'utile, ma con una molteplicità di dati che mettano in luce i risultati in termini di efficienza e di efficacia.

Si osservò pertanto, nell'ambito di quel dibattito, che il risultato economico come consegue da una contabilità di tipo economico patrimoniale, sempre necessario per verificare il rispetto dell'equilibrio nel tempo fra risorse acquisite e risorse consumate, deve affiancarsi all'analisi dell'efficienza ed efficacia che si è realizzata, attraverso specifici indicatori che per l'aspetto quantitativo monetario trovano il loro fondamento nelle conoscenze acquisibili da una contabilità economico patrimoniale, che dunque si rende indispensabile. Si osservò altresì che proprio perché i risultati dell'azione amministrativa non sono sintetizzabili in un solo indicatore, diventa, nelle aziende pubbliche, indispensabile, fondare la gestione sui processi di programmazione e controllo, per definire, prima il modello della gestione su cui orientarsi e, poi, i risultati ottenuti.

La conclusione fu che non solamente non vi è contraddizione fra economicità e legalità, ma che la prima si pone come condizione della seconda.

In modo più incisivo è stato affermato che l'economicità individua i nuovi confini della legalità, presentandosi come "elemento costitutivo" della stessa, "segnandone anche le condizioni di tutela"<sup>1</sup>. Il necessario riferimento è all'art. 97 della Costituzione, atteso che il Buon andamento si sostanzia in una gestione orientata ai criteri dell'efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa; atteso che la riforma della PA sempre di più si è orientata nell'affermare il necessario rispetto dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità, attraverso molteplici norme di dettaglio dei contesti operativi nei quali i suddetti criteri dovrebbero affermarsi.

Tutto questo comporta che l'azione amministrativa, per rispettare le indicazioni contenute nel quadro normativo e utilizzando le conoscenze di cui dispone attraverso lo sviluppo di un corretto sistema informativo-contabile, deve:

- fondare le proprie decisioni sui processi di programmazione-controllo;
- essere efficiente e dunque capace di minimizzare i costi;
- essere efficace per soddisfare individuati bisogni (sia interni, sia esterni);
- svilupparsi in condizioni di equilibrio economico nel tempo (che postula anche quello finanziario), utilizzando le risorse di cui dispone.

---

<sup>1</sup> Come si può leggere nella deliberazione n. 10/2008 della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, con riferimento all'attività degli enti locali: "La dinamica dell'attività, valutata secondo i criteri dell'economicità, della efficienza, della efficacia e valorizzata nella dimensione data dall'art. 97 della Costituzione dalla giurisprudenza costituzionale, si presenta così come elemento costitutivo della legalità nella pubblica amministrazione segnandone anche le condizioni di tutela."

Con altri termini ci si può riferire all'avvenuto superamento del modello burocratico-formale e all'affermazione del modello fondato sui risultati<sup>2</sup>, al quale possiamo riferirci qualificandolo come modello manageriale (perché, si è visto, ne sono stati ripresi i contenuti). Nel contempo i controlli si sono spostati dalla focalizzazione, in via preventiva, sulla legittimità (riferita agli atti), a una verifica a posteriori del merito (riferito anche ai comportamenti), così passando da burocratico-formali alla considerazione, attraverso i controlli interni<sup>3</sup>, della gestione, controllata, appunto, nella sua capacità di realizzare le finalità costituzionalmente assegnate all'azione amministrativa. Il superamento del modello amministrativo e il conseguente modo di essere dei controlli delineano una direzione culturale cui si deve conformare l'azione amministrativa, che è stata fatta propria progressivamente dall'ordinamento, che si qualifica, come si è detto, per il passaggio da un orientamento di tipo burocratico-formale<sup>4</sup>, sensibile

---

<sup>2</sup> La cultura del risultato, lo si vuole sottolineare, anticipando anche argomenti che saranno di seguito considerati, è certamente esplicitazione del buon andamento, essa propone, infatti, una condotta efficiente ed efficace, nel rispetto degli equilibri, dunque delle risorse disponibili, o rese disponibili. Una società moderna e complessa ne ha bisogno. Per realizzarla l'ordinamento prevede il controllo sulla gestione, della Corte, e quelli interni, di gestione. Ma prevede anche un concetto di legalità che si estende ai comportamenti e, prima, ai processi decisionali. L'intero ordinamento è portatore di questa visione. Il bilancio, ad esempio, deve essere corretto perché serve per molteplici finalità, all'interno per decidere in termini informati e dunque per porre le premesse per una condotta che sia efficiente ed efficace, ma anche all'esterno, per i cittadini, o per gli organismi sovraordinati, nazionali e internazionali. Ancora, decidere sulla gestione di un servizio o sul mantenimento di una partecipata necessita non solamente di un atto formale, non solamente di dati informativi corretti (come detto sopra), ma di un atto che dia conto, nei suoi contenuti, delle indicazioni richieste dalla norma, senza omissioni. Ed il controllo di legalità/legittimità/regolarità ha a che fare con questi aspetti.

<sup>3</sup> I controlli interni sono così parte indispensabile della riforma. Nella realtà, per esperienza assai diffusa, sono di fatto, nel loro complesso, non esercitati, se non in modo formale, poiché spesso ricondotti, anch'essi, a mero adempimento di tipo burocratico. Sulla loro importanza, cfr. quanto chiarito recentemente da M. Di Marco, "Le verifiche sul funzionamento dei controlli interni", in "I controlli della Corte dei conti sugli Enti territoriali e gli altri Enti pubblici", a cura di A. Gribaudo - R. Patumi, Santarcangelo di Romagna, 2018, che così si esprime circa la natura dei controlli interni, dopo avere annotato i frequenti interventi del legislatore: "L'interesse al tema dei controlli scaturisce da una molteplicità di fattori fra loro collegati. Un efficace sistema di controllo costituisce, infatti, strumento prezioso per conseguire un recupero di efficienza e di economicità del settore pubblico reso improcrastinabile dalla difficoltà di continuare ad utilizzare le leve che storicamente hanno assicurato il finanziamento dei costi della pubblica amministrazione: L'incremento del deficit... e l'incremento della pressione fiscale ...".

<sup>4</sup> Vale la pena di ricordare che la cultura burocratica, in un'economia statica e caratterizzata da procedimenti di tipo ripetitivo risponde alle esigenze della PA assicurandone il buon andamento, non lo è invece in un'economia dinamica, come si verifica per tutte le economie moderne, dove l'attività svolta deve essere continuamente reinventata e che richiede una grande flessibilità decisionale. In questo secondo caso si determina una frattura con la società civile e, anche, si osservano patologie crescenti, favorite dalla discrezionalità dei comportamenti e dall'assenza di efficaci controlli sui risultati.

agli adempimenti, ad un orientamento di tipo manageriale, che si propone di raggiungere individuati risultati di efficienza, di efficacia e di equilibrio economico-finanziario.

È in questa focalizzazione dell'ordinamento, in grado di dare un contenuto specifico, concretamente prescrittivo, al principio di Buon andamento, che sono individuabili i nuovi confini della legalità. In linea con le esigenze di una moderna pubblica amministrazione.

Il problema che ci poniamo è quello di verificare come e in quale misura i confini della nuova legalità, conseguente dall'esistenza di una specifica disciplina, suscettibile di dare concreto contenuto, attraverso i criteri richiamati, al principio del Buon andamento, vengono presidiati. Come dunque e in quale misura le suddette norme vengono rispettate. E poiché il rispetto delle norme e il relativo controllo concerne tutti gli attori (amministratori, dirigenti/dipendenti, controllori interni, controllori esterni), ne consegue che la concreta applicazione del nuovo modello ordinamentale sia fortemente legata a quell'evoluzione culturale dei soggetti coinvolti che sia in grado di assecondarne l'applicazione. Processo, questo, che è in atto, ben lungi però dall'essere prevenuto a un soddisfacente grado di evoluzione. In altre parole, perché le norme si applichino deve affermarsi la loro comprensione e il timore delle sanzioni conseguenti alla loro disapplicazione per gli operatori e per i controllori interni, ma deve affermarsi anche la loro piena comprensione da parte degli operatori esterni.

Diciamo subito che la situazione al riguardo è a macchia di leopardo. Con aree comportamentali coerenti con il nuovo modello ordinamentale e con aree che invece ancora non lo considerano nella sua compiutezza. Ci proponiamo di analizzare alcuni aspetti di questa problematica, che è, riteniamo, di grande interesse per tutti gli attori. Di più, nella nostra visione essa è centrale se si vuole, come le norme dichiaratamente si propongono, una amministrazione pubblica che utilizzi al meglio le risorse e che soddisfi al massimo i cittadini e le imprese, rendendo più competitivo il sistema paese. Anche perché da questa analisi e dal relativo dibattito, ne potrebbe conseguire un approfondimento di conoscenze utile per una riflessione su come meglio dare applicazione al nuovo quadro ordinamentale da parte dei controllori esterni.

Sembra invece a chi scrive che, molto spesso, gli operatori non siano riusciti a superare la cultura adempimentale cui erano abituati e che i controllori non sempre siano riusciti ad opporsi ai connessi comportamenti. Si è pertanto, questa

---

**UNIONE PROVINCIALE ENTI LOCALI**

è l'ipotesi sottesa ai frequenti comportamenti patologici (dei quali vi è empirica evidenza anche per l'osservazione che la burocrazia continua a conservarsi e a condizionare spesso negativamente i risultati dell'azione amministrativa), conservata l'abitudine ad adempiere, anzi la si è amplificata, estendendola a tutti quegli atti e processi decisionali che, al contrario sono stati pensati come funzionali al modello manageriale. Così le decisioni di tipo gestionale continuano ad essere prese nell'ignoranza di quelle conoscenze e di quei processi decisionali che ne dovrebbero assicurare la correttezza. Così anche il controllo di tipo manageriale è diventato adempimento. In altre parole si è affermato un rispetto apparente del quadro normativo, con un incremento a dismisura delle "carte" che dovrebbero dimostrarlo; senza che quelle carte, quella documentazione così di volta in volta predisposta sia in grado, in genere per la sua mancanza di correttezza, o per l'inesistenza di parti che pure si renderebbero necessarie (e talora nonostante la ridondanza di riferimenti privi di significato informativo nelle date circostanze), di costituire il supporto informativo alle decisioni da prendere come previsto dall'ordinamento.

Manca la consapevolezza che il cuore del processo innovativo dell'ordinamento, nelle finalità che si sono richiamate, è nell'indicazione che le decisioni devono conseguire dall'applicazione di un modello, quello manageriale che è in grado di assicurarne la razionalità. Il modello manageriale, al quale ora possiamo riferirci anche per l'amministrazione pubblica, enfatizza in estrema sintesi il ruolo:

- della pianificazione/programmazione, come unica sede di decisioni razionali,
- del controllo, per verificare la coerenza fra obiettivi e risultati,
- del sistema informativo che deve rendere disponibili le conoscenze necessarie allo svolgimento dei processi operativi (di pianificazione/programmazione e di controllo) cui ci siamo riferiti,
- della valutazione dei risultati in termini che siano contributivi allo svolgimento dei suddetti processi e dunque in grado di tradurre gli obiettivi aziendali in obiettivi di prestazione da parte dei dirigenti/dipendenti, legati a un sistema premiale che sia considerato come equo e che sia concretamente in grado di riconoscere il merito di chi ha meglio contribuito alla realizzazione delle finalità dell'organizzazione.

La realtà che tutti conosciamo è quella, sovente, dell'adempimento con cui in pratica si materializzano quei documenti che caratterizzano il processo decisionale, sempre connesso agli aspetti appena richiamati.

Si dovrebbe essere consapevoli sul punto che se i momenti centrali della riforma vengono disattesi, se produrre conoscenza, programmare e dunque decidere, controllare e valutare, sono momenti nei quali si afferma la cultura dell'adempimento, questo fatto fa regredire la riforma della PA, la vanifica e si pone come ostacolo insuperabile al miglioramento dei comportamenti e dei risultati della PA in sintonia con le esigenze della società civile. Come spesso si verifica, seppure in modo assai differenziato fra le diverse amministrazioni.

Ci proponiamo di riflettere sul sistema dei controlli esterni, poiché quelli interni sono di fatto, come è stato annotato, scarsamente incidenti e in genere assai benevoli verso l'Amministrazione. Si può, infatti, ritenere che le patologie cui ci siamo richiamati, spesso conseguenza di una cultura aziendale che non riesce ad evolvere, anche perché dà spazio ai comportamenti soggettivi, talora orientati non dall'interesse dell'Amministrazione, ma delle parti, hanno avuto modo di affermarsi proprio per una carenza di operatività da parte dei controlli esterni<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Cfr. G. Farneti, Tendenze evolutive nel sistema dei controlli esterni, in particolare sulla veridicità del bilancio, in *Azienditalia*, n. 7 del 2018, dove gli ostacoli alla diffusione della cultura del risultato vengono individuati nella carenza dei sistemi di controllo e nella mancanza di efficaci e condivise norme di contabilità pubblica. Il tema relativo al secondo ostacolo, la mancanza di condivise ed efficaci norme di contabilità, non viene sviluppato in questa sede, ma si vuole richiamare l'urgenza di potere utilizzare una vera contabilità economico-patrimoniale sulla quale fondare il processo decisionale. Come oggi non si verifica. Sia perché la contabilità economica, non è tale, non è una vera contabilità economica come universalmente intesa e come voluta anche dall'Unione Europea, sia per perché ha carattere ancillare, subordinato, di mero adempimento, rispetto alla contabilità finanziaria.

La carenza di effettività nei sistemi di controllo, in altra sede, cfr. il saggio di G. Farneti, "Il -male oscuro- della nostra Pubblica Amministrazione: un'analisi relativa alle società partecipate dagli enti locali", in *Rivista della Corte dei conti*, n. 3-4, 2014, è stata così richiamata: "La nostra pubblica amministrazione costa molto e produce poco, è dunque inefficiente e inefficace, ad un tempo. L'opinione di chi scrive è che questo fatto non consegue solamente da un quadro normativo che non ha saputo adeguarsi, ma, piuttosto, da comportamenti che non hanno saputo evolversi. In particolare le norme, che invece sono cambiate (anche se troppo spesso e in modo, è un fatto di comune conoscenza, talora assai confuso), non sono state applicate. Da tutti. Dagli operatori, dai controllori interni, da quelli esterni. Dalla politica, specialmente; perché la politica, anche se è riuscita ad essere l'artefice di un certo cambiamento, che si è espresso attraverso l'evoluzione del quadro normativo, ha assunto poi, di fatto, un atteggiamento di tipo conservativo, teso, come hanno fatto tutti gli altri operatori, a non modificare il quadro esistente. In altre parole, si è agito, da parte di tutti, per mantenere invariato lo *status quo*. Per mantenere invariato, pertanto, un modo di operare che vedeva (e vede) la politica amministrare secondo regole "personali", elastiche, che siano in grado di soddisfare gli interessi delle parti mano a mano che si manifestano, al di fuori dunque di ogni processo di razionalizzazione e indipendentemente, lo si sottolinea sin da ora, da ogni espressione di vera, effettiva, motivazione. Secondo la nostra opinione il "male oscuro" che colpisce la nostra Pubblica Amministrazione s'identifica in questa disapplicazione del quadro normativo, che si risolve in una sorta d'illegalità diffusa."

Se il sistema dei controlli interni è carente, si rende ancora più necessario che si sviluppi un efficace sistema di controlli esterni, come si sta verificando con modalità che sono ancora in corso di evoluzione e sulle quali è bene sviluppare una riflessione.

---

#### UNIONE PROVINCIALE ENTI LOCALI

Via Como 40, 21100 Varese – tel. 0332 287064 – email [upel@upel.va.it](mailto:upel@upel.va.it) – web [upel.va.it](http://upel.va.it)  
C.F. 80009680127 – P.IVA 03452510120 – Reg. Persona Giuridica n° 431 Tribunale di Varese  
Ente riconosciuto con delibera 3 dic. 1998 n° 40001 Regione Lombardia – Certificata [EN-ISO 9001:2015](https://www.iso.org/standard/42104.html)

A sua volta tale carenza non è in genere legata alla mancata individuazione delle patologie, ma alla possibilità d'intervenire efficacemente per reprimerle. Forse su tale possibilità d'intervento si può ancora riflettere e ricercarne modi di essere non ancora pienamente investigati, o valorizzarne altri che, sebbene concretamente considerati, non si sono però pienamente diffusi. D'altra parte controllare l'incidenza della spesa per la PA sul PIL e verificarne l'efficacia nel confronto con gli altri paesi progrediti con cui competiamo, costituiscono finalità, per l'Italia, che trovano notoriamente difficoltà ad affermarsi e rispetto alle quali si manifesta la necessità di approfondirne le cause (di qui il nostro intervento), da parte di tutti, prima d'invocare, ancora una volta, modifiche ulteriori del quadro ordinamentale.

La riflessione si articola sulle seguenti aree d'intervento, tutte relative ai controlli esterni:

- il reato di "falso" connesso alla mancanza di veridicità dei documenti di bilancio;
- il controllo (collaborativo) sulla gestione;
- il controllo (collaborativo/interdittivo) di tipo finanziario;
- il danno, per una minore efficienza dell'azione amministrativa, che consegue dalla disapplicazione del modello, in particolare le conseguenze della carenza/mancanza di motivazione;
- il danno, per una minore efficacia dell'azione amministrativa, che consegue dalla disapplicazione del modello.

**Il reato di "falso" connesso alla mancanza di veridicità dei documenti di bilancio; la sentenza della Cassazione; il tracciamento del processo decisionale e la prevenzione della corruzione**

La giurisprudenza ha chiaramente statuito che i documenti di bilancio debbono essere veridici. Configurandosi, se non lo sono, il reato di falso. Naturalmente la mancanza di veridicità, richiamata peraltro dai principi contabili, va riscontrata alla luce delle norme tecniche che, sempre seguendo le disposizioni statuite dai principi contabili, devono trovare applicazione.

Dobbiamo riflettere sul fatto che la veridicità dell'informazione ritraibile dai bilanci (considerati nella loro articolazione e nella complessiva documentazione che alimenta il "sistema di bilancio") condiziona il corretto svolgimento del processo decisionale. All'interno dell'organizzazione, come consideriamo in questo intervento, ma anche all'esterno. Dunque la sua mancanza porta a decisioni sub-

razionali, che si riflettono in una probabile minore efficienza/efficacia dell'azione amministrativa. Soprattutto se riguarda informazioni, dunque conoscenze, di notevole entità.

Come si dirà nel prosieguo la sentenza alla quale faremo riferimento concerne poste del bilancio. Ma si potrebbe anche riflettere sul fatto che le decisioni vengono prese non solamente sulla base dei valori di bilancio (che dunque devono essere veridici), ma anche sulla base di valutazioni che devono dare contenuto alla motivazione di un atto. Contenuti che si devono fare riferimento a veridici valori di bilancio, ma che devono anche esprimere una veridica valutazione motivazionale nei contenuti specificatamente indicati dall'ordinamento. Se questa valutazione (la motivazione) è inesistente, o è formale (priva dei contenuti che l'ordinamento richiede), non ci troviamo forse di fronte a un atto non veridico? Comunque siamo portati a ritenere che l'inesistenza di fatto della motivazione, indipendentemente dall'esistenza di un reato, porti a probabili decisioni sub-ottimali, che si risolvono in un cattivo andamento della gestione. Torneremo su queste considerazioni nei paragrafi successivi, anticipando solo che la casistica appena prospettata è ampiamente considerata dalle valutazioni della Corte dei conti nell'ambito della sua attività di controllo finanziario, assai di meno per quanto concerne il probabile danno erariale.

Precedenti ricerche sviluppate sulla base di questionari inviati ai sigg. ri Procuratori avevano già messo in evidenza come alla mancanza di veridicità si associ il reato di falso ideologico, come gli interessi tutelati siano variegati e riguardino l'intera collettività, ma come sia difficile avere la conoscenza del reato<sup>6</sup>.

Quelle considerazioni sono diventate realtà. Una sentenza della Cassazione<sup>7</sup>, nell'ambito del dissesto di un grande comune italiano, le ha autorevolmente convalidate proprio con riferimento alla cancellazione di spese (attraverso la posticipazione d'impegni non inseriti nel conto dei residui nell'anno di competenza, seppure in presenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, come si apprende dai rilievi della Corte di conti nell'ambito dei controlli che hanno poi condotto al dissesto) e con riferimento altresì alle entrate maggiori del reale, il tutto relativamente al prospetto inerente le condizioni finanziarie per il rispetto del patto di stabilità, dunque relativamente ad un documento del

---

<sup>6</sup> Cfr. G. Farneti, "Il reato di falso alla luce dei principi contabili", in *Azienditalia*, n.1 del 2005.

<sup>7</sup> Cfr. Penale Sent. Sez. 5 n. 14617 Anno 2018

sistema di bilancio, in collegamento con i valori espressi nei rendiconti dell'ente<sup>8</sup>. L'esempio riportato evidenzia un tipo di patologia assai diffusa. La lettura della sentenza è didatticamente assai utile. La domanda che si afferma, appunto dalla sua lettura e dalla lettura delle numerose irregolarità messe in evidenza dalle deliberazioni della Corte dei conti relative alla fase istruttoria che precedette il dissesto dell'Ente<sup>9</sup>, è sul come sia avvenuto che il sistema dei controlli interni/esterni non le abbia catturate, prima che la Corte intervenisse nell'ambito del dissesto. Rispondere a questa domanda equivale a individuare i modi per rendere i comportamenti nella P.A. congruenti con la normativa e dunque per avere una migliore P.A.

D'altra parte, anni addietro, vi fu un'indagine della Corte dei conti sull'utilizzazione dei fondi, circa dodici miliardi euro, stanziati per risanare le finanze della sanità nelle regioni dove si erano prodotti i maggiori disavanzi<sup>10</sup>.

La lettura di quella sentenza è anch'essa didatticamente utilissima e anche dalla sua lettura si impone la domanda su come una tale situazione abbia potuto prodursi, perché non sia intervenuto alcuno, compresi i revisori degli enti interessati, in presenza di patologie di ogni tipo, ivi compresa quella relativa, in taluni casi, a una sostanziale assenza di una credibile strumentazione contabile, che al contrario non era in grado neppure di fornire informazioni elementari, come quelle relative "alla cosiddetta 'conciliazione dei debiti', ovvero l'accertamento della fondatezza delle pretese creditorie"<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. la sentenza della Cassazione penale, sez. V, n. 14617/2018, depositata il 30 marzo del 2018, dove si può leggere: "Deve, in contrario, osservarsi che il sistema dell'appostamento degli impegni di spesa alle voci di bilancio dell'anno successivo e di anticipazione di componenti positive non ancora realizzate, risulta manifestamente contrario ai principi di redazione del bilancio degli Enti territoriali". La sentenza ha anche affermato che "Più recentemente nella nozione di atto pubblico oggetto del delitto di falso ideologico ex art. 479 cod. pen. è stato ricompreso ogni atto redatto dal pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni".

<sup>9</sup> Cfr. la delibera n. 279/2011/SRCPIE/PRSE e la n. 12/2012/ SRCPIE/PRSE della Corte dei conti, Sezione giurisdizionale di controllo per il Piemonte, relatore dott. Giancarlo Astegiano.

<sup>10</sup> Cfr. la Deliberazione n. 22/2209/G della Corte dei conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, relatori A. Carosi e M.T. D'Urso, dove si può leggere, fra le numerose criticità richiamate nelle conclusioni, dopo avere chiarito che gli "organi istituzionalmente preposti al controllo contabile, i collegi sindacali, i quali sono risultati sostanzialmente assenti nello svolgimento dei complessi adempimenti previsti dai piani di rientro", che: "la generale deficitarietà dei controlli interni, oltre a generare la inaffidabilità dei dati contabili, ha avuto, come effetto derivato, il sostanziale depotenziamento della rete di controlli esterni creati dal legislatore ed affidati, tra gli altri, anche alle Sezioni regionali della Corte dei conti (art. 1, comma 170, l. n. 266/2005)".

<sup>11</sup> Non ci si deve meravigliare; infatti, sempre anni addietro, in un convegno del CNEL, Manin Carabba ebbe modo di affermare che le unità previsionali di base non avevano alcun significato né sotto il profilo della programmazione, né sotto il profilo della responsabilizzazione. Le conseguenze? Una p.a. che non fa alcun concreto riferimento al principio del buon andamento.

Gli stessi fatti considerati dalla Cassazione, sono stati anche oggetto di analisi da parte della Sezione giurisdizionale della Corte<sup>12</sup>. Di seguito i punti salienti della sentenza:

- si precisa, all'inizio, che la Procura regionale si è attivata sulla base di un esposto-denuncia di alcuni consiglieri di minoranza; mi chiedo: se non ci fosse stato tale esposto la Procura non si sarebbe attivata? Eppure le deliberazioni della Sezione di controllo del Piemonte, poi richiamate, esponevano già i medesimi fatti;
- ancora, si chiarisce che le deliberazioni della Sezione di controllo contenevano altri fatti/irregolarità in aggiunta a quelli esaminati (che sono quelli di cui all'esposto);
- si chiarisce anche che le irregolarità esaminate (e che hanno portato alla già citata sentenza di condanna in sede penale), sono state commesse anche negli anni precedenti (come risulterebbe dalle risultanze dell'istruttoria/processo in sede penale);
- ma vi è un aspetto ulteriore, di fondo, che si manifesta in tutta la sua importanza, quello connesso alla quantificazione del danno. Il danno, infatti, è stato individuato sulla base della maggiore spesa che è conseguita nel 2011 per non avere rispettato il patto con riferimento al 2010. Pertanto, se ne deduce, non è l'accertata mancanza di veridicità dei bilanci che ha prodotto il danno, ma il fatto di averla dolosamente (o con colpa grave) posta in essere occultando in tal modo il mancato rispetto del patto.

Serve pertanto una quantificazione monetaria del danno, come nel caso concreto.

Ne consegue che è possibile predisporre un bilancio falso, si possono manipolare i dati contabili (ad esempio, fare debiti fuori bilancio come prassi e poi, talora, ricondurli al bilancio senza passare per il loro riconoscimento, spostare in avanti gli impegni, inventarsi accertamenti, o mantenere residui attivi inesistenti ...) senza che vi sia danno per l'Ente, allorché il danno non è immediatamente quantificabile in forza, come nel caso qui richiamato, della violazione di una norma specifica. In realtà non è così, perché un bilancio non veridico conduce a decisioni non corrette; l'informazione non corretta inficia l'intero sistema di bilancio e ne svaluta qualsiasi forma di controllo di merito, portando a decisioni sicuramente sub-ottimali, all'insegna del cattivo andamento. Il danno

---

<sup>12</sup> Cfr. Corte dei conti del Piemonte, sentenza 16-1-2013, riferita al giudizio di responsabilità iscritto al n. 19027.

potrebbe/dovrebbe essere considerato pertanto come una sua possibile conseguenza, da ricercarsi.

Mentre il reato di falso in corrispondenza della mancanza di veridicità dei documenti costituisce un fatto già condiviso, quella relativo alla irregolarità dell'azione amministrativa<sup>13</sup> (dunque riferito ai comportamenti), dovrebbe affermarsi perché connaturato al modo di essere della P.A., dove i risultati conseguono dai comportamenti e dalle connesse decisioni, che si pongono sempre come scelta fra alternative valutate sulla base di elementi conoscitivi veridici. Potendosi infatti ben verificare che, nonostante i valori contabili espressi in un procedimento siano corretti, il procedimento non lo è, perché conoscenze importanti sono omesse, o perché non vengono espresse, a causa di una mancata o carente motivazione (dunque non veridica), quelle valutazioni che la norma richiede. Si pensi al riguardo ai contenuti dell'analisi richiesta dalle norme che impongono una razionalizzazione delle partecipazioni, o alle scelte relative alla gestione dei servizi pubblici, o quelle che sviluppano il ricorso allo strumento della partecipata per realizzare le finalità della P.A., tutte in un aspetto preciso, quello relativo alla motivazione che, per essere tale, deve "spiegare" la decisione sottostante (che è una scelta) nei termini che le norme richiedono, sempre nella finalità di realizzare il principio del buon andamento. Al contrario, molto spesso, la motivazione è inesistente.

Si è messo in evidenza come la correttezza dei comportamenti si realizzi attraverso un processo decisionale che, per essere "corretto" e dunque lecito, deve fondarsi sulle attività di programmazione e di controllo e sulla veridicità degli strumenti allo scopo utilizzati, attraverso una motivazione che consideri nei suoi contenuti tutti i riferimenti che la norma richiede.

Questo processo decisionale, deve essere anche "tracciabile", deve essere dunque riproducibile, la qual cosa implica che tutte le conoscenze che l'ente ha

---

<sup>13</sup> Va annotato come l'art. 147 del TUEL, circa la tipologia dei controlli interni, come premessa alla loro disciplina specifica, richieda, che sia garantita "attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa", dunque in una posizione che precede le singole tipologie di controllo, così delineandosi come il *focus* di questa tipologia di controlli sia espresso dall'azione amministrativa, per la quale l'ente deve garantire i summenzionati caratteri, fra i quali evidentemente rientra quello relativo alla veridicità, altrimenti non verificandosi la correttezza dell'azione amministrativa. Dunque questo tipo di controllo concerne anche i comportamenti. Questa considerazione, che trova riscontro nella letteralità della norma, è comunque coerente con il suo orientamento complessivo, nella sua finalizzazione alla realizzazione del principio del buon andamento dell'azione amministrativa. Insomma, deve essere assicurato concretamente il corretto svolgimento del processo decisionale.

utilizzato nella sua formazione devono essere state annotate e devono dunque potere essere riconsiderate, analizzate, valutate, sia all'interno sia all'esterno dell'ente

La "tracciabilità del processo decisionale"<sup>14</sup>, esprime una concettualizzazione già operante, che precede pertanto la sua formulazione concreta, essa implica infatti che attraverso l'attività di programmazione e di controllo si sia a conoscenza di chi fa cosa e perché<sup>15</sup>.

Il secondo comma dell'art. 9 del Regolamento appena richiamato recita:

"La tracciabilità dei processi decisionali adottati dai dipendenti deve essere, in tutti in casi, garantita attraverso un adeguato supporto documentale, che consenta in ogni momento la replicabilità."

Va precisato che la norma, con l'art. 8 relativo alla "prevenzione della corruzione", ha altresì statuito che il dipendente "fermo restando l'obbligo di denuncia all'autorità Giudiziaria segnala al proprio superiore gerarchico eventuali situazioni di illecito nell'amministrazione di cui sia venuto a conoscenza."<sup>16</sup>

Si può quindi riaffermare che nella normativa nel suo complesso, attraverso l'applicazione del principio di buon andamento così come si articola nelle attività di programmazione/controllo e nella predisposizione della connessa strumentazione, vi è la preoccupazione di responsabilizzare gli operatori, in modo che il processo decisionale si formi lasciando una specifica "tracciabilità", dalla quale si possa desumere l'effettivo rispetto delle norme. In questa "tracciabilità" vi sono pertanto le premesse per contrastare i fenomeni di corruzione, anche perché essi emergerebbero prima di tutto dalle "anomalie" messe in luce dal sistema dei controlli interni, in particolare dalla mancanza di decisioni programmate e dal confronto fra obiettivi e risultati<sup>17</sup>.

Un aspetto importante è quello connesso alla menzionata precisazione, di cui all'art. 9, secondo comma, per il quale la tracciabilità deve essere garantita attraverso un adeguato supporto documentale, che ne consenta in ogni momento la replicabilità. Questa disposizione può sembrare ovvia nella sua

---

<sup>14</sup> Contenuta nell'art. 9, D.P.R. n. 62/2013, il "Regolamento recante codice di comportamento dei dipendenti pubblici, a norma dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165".

<sup>15</sup> Cfr. G. Farneti, "Dal codice di comportamento dei dipendenti pubblici una grande spinta al rinnovamento gestionale, anche per gli enti locali", in *Azienditalia*, n. 8-9, 2013 e ai riferimenti ivi richiamati.

<sup>16</sup> Cui conseguono le specifiche responsabilità delineate dall'art.16 del Regolamento.

<sup>17</sup> Cfr. G. Farneti, *Il principio del buon andamento nei controlli della Corte dei conti; il caso delle società partecipate*, in Corte dei conti, Celebrazione del 150° anniversario dell'istituzione della Corte dei conti, Prefettura di Bologna, 15 novembre 2012; la relazione è scaricabile dal sito di Legautonomie.

logicità, eppure la realtà delle amministrazioni pubbliche ne è sideralmente lontana, in particolare con riferimento alle società partecipate: gli adempimenti di tipo burocratico hanno, di fatto, annullato ogni motivazione (laddove presente) e il supporto documentale è anch'esso (laddove presente) di tipo puramente adempimentale.

### **Il controllo (collaborativo) sulla gestione e il controllo (collaborativo/interdittivo) di tipo finanziario**

Il mancato esercizio dei controlli, incentiva, sempre, in ogni contesto, l'adozione di comportamenti patologici. Con riferimento alla P.A. e in particolare alle amministrazioni locali, si è nel tempo determinato un ritardo circa l'esercizio dei controlli, sia interni, sia esterni, nonostante i numerosi interventi legislativi.

Si deve subito annotare che i controlli sulla gestione da parte della Corte dei conti, in questo panorama, si sono dimostrati i soli in grado di contrastare le patologie esistenti, in particolare quando ai primi controlli sulla gestione, conseguenti dalla Legge n. 20/1994, si sono affiancati quelli a carattere finanziario di cui alla Legge n. 266/2005 prima e, poi, all'art. 148-*bis* del TUEL, oggi assolutamente prevalenti.

In effetti negli anni immediatamente successivi alla legge n. 20 del 1994 i controlli esterni espressi dalla Corte dei conti non sono stati pienamente efficaci, sia perché sviluppati in modo diverso dalle Sezioni, sia perché non collegati in alcun modo alla giurisdizione. Questi controlli inoltre non si sono mostrati efficaci nel contrastare le patologie connesse alle carenze dei controlli interni, controlli che, come si è visto, sono indispensabili perché si realizzi il circuito virtuoso della programmazione-gestione-controllo, al quale abbiamo riferito la capacità dell'azione amministrativa di realizzare la finalità del Buon andamento. Con eccezioni<sup>18</sup>, naturalmente,

Si è, però, verificato che in questi ultimi dieci anni l'attività delle Sezioni di controllo, nella loro verifica della legalità, funzionale all'esercizio del controllo finanziario, da intendersi come il controllo sulla sana gestione finanziaria, hanno progressivamente affiancato al controllo collaborativo anche quello teso a individuare possibili profili di danno erariale, da segnalare alla Procura presso la sezione, o ad applicare le sanzioni che la normativa ha nel frattempo individuato con riferimento a specifiche situazioni. Senza escludere, all'occorrenza, il ricorso

---

<sup>18</sup> Batini e decisione dell'E.R del 2012

alla magistratura ordinaria<sup>19</sup>.

Più esplicitamente, “Dopo le riforme del 1994-1996, si è realizzata una nuova coerenza tra controlli e giurisdizione, sulla base non più della legittimità, bensì della legalità, in virtù dell’introduzione di nuove tipologie di controllo (il controllo sulla gestione e il controllo finanziario), finalizzate ad accertare la legalità sostanziale dell’azione amministrativa; inoltre, in ragione del nuovo indirizzo giurisprudenziale della Corte dei conti che, sulla base della colpa grave, ha iniziato a non ricollegare più la responsabilità alla mera legittimità degli atti, bensì alla illiceità dei comportamenti, richiedendo inoltre, quale presupposto necessario, un evento dannoso per l’erario”<sup>20</sup>.

In tal modo i comportamenti illegali sono stati sanzionati. Questo passaggio è importante. Si verifica, infatti, e ancora di più si verificava, che le “gravi irregolarità”, seppure individuate, seppure collegabili a un possibile danno erariale, rimanessero confinate nell’alveo della “collaborazione” e si risolvessero, solamente, in rituali trasmissioni agli enti interessati, per provocare un virtuoso processo di autocorrezione, che non sempre si è realizzato<sup>21</sup>. Rimane il problema, di cui al paragrafo successivo, relativo all’evento dannoso, alla sua percezione prima e alla sua quantificazione poi, dove l’evoluzione giurisprudenziale non si è sempre affiancata all’evoluzione della normativa.

Una deliberazione della Corte dei conti della Sezione regionale di controllo della Lombardia<sup>22</sup> ha analizzato alcuni significativi profili di criticità in capo a un Comune (e probabilmente assai diffusi nella realtà operativa, di qui l’interesse per la deliberazione), connessi a una propria società partecipata, con riferimento, sia alla costituzione della stessa, sia al suo funzionamento, sia alla deliberazione

---

<sup>19</sup> Cfr. per un approfondimento G. Farneti, “I controlli sulle partecipate: attualità del tema e rafforzamento del ruolo della Corte dei conti”, in *Azienditalia*, n. 5/2013. Ci sembra di notevole rilievo, altresì, la seguente riflessione di S. Pilato, in “Il nuovo sistema dei controlli, riflessioni sul D.L. 174 a tre mesi dalla legge di conversione”, in *Convegno UPI Emilia-Romagna e Fondazione ODCEC di Bologna*, 21 marzo 2013, che così si esprime: “Ed oggi più di ieri, è profondamente errato e fuorviante procedere alla lettura separata delle funzioni della Corte dei conti, distinguendo le competenze del controllo collaborativo dalle competenze giurisdizionali, non solo perché le tendenze legislative più recenti si muovono verso sempre più frequenti raccordi, integrazioni e reciproche interazioni, ma soprattutto perché la formazione di circuiti distinti e separati per l’esercizio delle attribuzioni, indebolisce il sistema di garanzie di legalità che invece s’intende rafforzare nella *governance* economica europea e nel nuovo sistema dei bilanci pubblici.”

<sup>20</sup> Cfr. R. Patumi, “Il nuovo raccordo tra controllo e giurisdizione nel sistema delle autonomie”, in *Azienditalia*, n. 5, 2013.

<sup>21</sup> Ecco qualche esempio d’irregolarità, frequentemente riscontrate, che possono avere rilevanza per la Procura della Corte, od anche talora per la Procura della Repubblica:

<sup>22</sup> Ci riferiamo alla deliberazione n. 193 del 2018, PRSP, della Sezione regionale di controllo per la Lombardia, depositata il 7 giugno del 2018, relatore L. De Rentiis.

della sua dismissione. In continuità con la giurisprudenza della Sezione<sup>23</sup>, la deliberazione afferma che le verifiche sulla gestione finanziaria degli Enti locali realizzano un “controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche della magistratura contabile all’adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati.”; ma che può anche comportare, si deve osservare, come è avvenuto nel caso di specie, la trasmissione della pronuncia alla Procura erariale presso la Sezione regionale. Ancora, la Corte ha modo di affermare, nel contesto della sua pronuncia, che la discrezionalità amministrativa dell’Ente locale incontra non solo i limiti che conseguono da specifici vincoli di legge, “ma anche da declinazioni del più generale concetto di sana gestione finanziaria, inteso come gestione finanziaria improntata ai principi di economicità, efficienza ed efficacia”, principi che sono un corollario del più generale principio del buon andamento dell’azione amministrativa *ex art. 97* della Costituzione. Questi principi hanno pertanto valore prescrittivo. Il loro mancato rispetto, in particolare se rafforzati da obblighi specifici, come la normativa richiede con riferimento alle società partecipate dagli Enti locali, contrasta con la “sana gestione finanziaria” ed è suscettibile, in conseguenza, di delineare i presupposti del danno erariale<sup>24</sup>. Entrando nel merito della deliberazione la Corte rileva le seguenti criticità:

1. in sede di costituzione della società stessa:

- ) per una non corretta valutazione dell’interesse perseguito con lo strumento societario (acquisizione di beni immobili per destinazioni di tipo commerciale);
- ) per una mancata analisi sulla economicità dello strumento prescelto, per l’assenza di un piano economico-finanziario riferibile alla società e per la mancata valutazione dei costi relativi alla sua costituzione;
- ) per una sottocapitalizzazione della società stessa.

2. in sede di funzionamento sotto il profilo dei costi gestionali (opportunosamente quantificati) sostenuti dall’organismo societario;

3. in sede di deliberazione della dismissione della società, sotto il profilo della possibile violazione della disciplina sull’acquisizione dei beni immobili in caso di retrocessione dei beni acquisiti dalla società al Comune e del rischio degli equilibri finanziari del Comune per accollo del mutuo per il quale attualmente è esposto come fideiussore.

---

<sup>23</sup> Cfr. la nota 1.

<sup>24</sup> Cfr. G. Farneti, Il controllo di legalità secondo la Corte dei conti nei rapporti fra Ente locale e società partecipate, in *Azienditalia*, n. 8-9, 2018.

A ben vedere si tratta di tre violazioni dei criteri di sana gestione tutti riconducibili alla mancanza di una attendibile motivazione, che avrebbe dovuto, appunto, far emergere la stretta necessità dello strumento utilizzato e la sua convenienza economica attraverso uno specifico *business plan*. Entrambe mancate., di qui le conclusioni, accertando che l'EL "ha improntato i rapporti con la propria società interamente partecipata (oggi in liquidazione) in violazione dei criteri di sana gestione finanziaria", disponendo la trasmissione della pronuncia al Sindaco e al Presidente del Consiglio comunale, "affinché comunichi all'organo consiliare i contenuti della presente delibera" (si noti, senza indicare alcun obbligo specifico, atteso che le criticità commesse nel tempo non consentono percorsi di autocorrezione) e disponendo la sua trasmissione anche al Revisore e alla Procura erariale "per quanto di sua competenza".

La deliberazione qui commentata è significativa, sia per i principi di diritto che afferma, sia per testimoniare come la Corte stia progressivamente adeguando la sua attività di controllo nella direzione di renderla più rispondente alle esigenze di una P.A. che sia rispettosa dei criteri di sana gestione finanziaria. In definitiva emerge che il controllo finanziario, oggi assolutamente prevalente rispetto a quello sulla gestione, comporta e sempre di più comporterà la contemporanea considerazione del possibile danno riconducibile alle irregolarità/criticità da segnalare, che può dunque presentarsi in una molteplicità di situazioni, come la deliberazione qui commentata ha reso evidente<sup>25</sup>.

Si afferma così la sensazione che nel quadro delle già annotate difficoltà che il sistema dei controlli manifesta, quelli sviluppati dalla Corte dei conti manifestano una crescente vitalità ed efficacia, mettendo in evidenza un adeguamento progressivo dell'attività della Corte alle esigenze della rinnovata P.A.

### **Il danno, per una minore efficienza dell'azione amministrativa e quello per una minore efficacia dell'azione amministrativa che conseguono dalla disapplicazione del modello**

---

<sup>25</sup> In questa direzione cfr. il volume "I controlli della Corte dei conti sugli enti territoriale e gli altri enti pubblici", a cura di Adriano Gribaudo e Riccardo Patumi, Maggioli Editore, 2018. Così D. Centrone a p. 48, con riferimento alla sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2017 che "ha affermato che i controlli di legittimità-regolarità sui bilanci pubblici, attribuiti alla Corte dei conti, esulano dal genere di quelli sulla gestione e, a differenza di questi ultimi (aventi natura collaborativa), hanno assunto progressivamente caratteri cogenti ..."; così A. Gribaudo, che a p. 692, dopo avere osservato che il controllo finanziario ha "progressivamente perso la natura collaborativa cui inizialmente era stato ricondotto", aggiunge, a p. 693, che "Attualmente quindi deve essere confermato che il corretto raccordo tra le due funzioni trova pertanto la sua legittima manifestazione nella segnalazione del danno erariale che le sezioni di controllo sono chiamate ad effettuare verso la procura contabile".

Il modello richiamato è, chiaramente, quello manageriale, fatto proprio dal legislatore come modello legale, fondato sui criteri (le tre “e”) che danno contenuto al principio costituzionale del buon andamento, variamente precisati dall’ordinamento.

La sua disapplicazione si collega al “cattivo andamento” della PA, consistente in un’attività amministrativa inefficiente, inefficace, non rispettosa degli equilibri finanziari ed economici, dalla quale consegue un “danno” all’erario: una PA che assorbe molte risorse e che produce servizi non soddisfacenti.

I controlli esterni sono effettivi se sono in grado di richiamare le pubbliche amministrazioni a una maggiore attenzione al modello, ma soprattutto se sono in grado di sanzionare il “cattivo andamento”.

L’evoluzione giurisprudenziale e normativa ha portato a un progressivo collegamento fra controllo e giurisdizione.

Il danno nella sua consueta considerazione si collega a maggiori spese o a minor entrate, cioè a un’amministrazione inefficiente.

La sentenza della sezione giurisdizionale del Piemonte collega il danno al falso nel sistema del bilancio, ma lo collega in quanto, in forza di norma specifica, che ha avuto diversa applicazione rispetto a quella che si sarebbe prodotta sulla base di un’informazione di bilancio veridica, si è determinata una maggiore spesa. Quando pertanto il danno si è prodotto per una minore efficienza dell’azione amministrativa in conseguenza di comportamenti illegali.

La giurisprudenza che si è richiamata considera l’inefficienza come causa del danno sotto il profilo di quanto si è verificato in conseguenza dell’azione amministrativa non rispettosa del modello, superando i comportamenti precedenti e sino ad ora più diffusi, consistenti in un’attività di tipo solamente collaborativo, finalizzato all’autocorrezione. La deliberazione richiamata propone un’analisi molto coerente con il modello cui ci riferiamo: il mancato rispetto della normativa riferita alla vita di una partecipata, nella fase costitutiva, nel suo funzionamento e nella sua liquidazione, evidenziando in articolare come la prima non so fondi su una motivazione che consenta di giustificarne l’esistenza e come la seconda evidenzi spese che altrimenti non si sarebbero prodotte. La trasmissione alla Procura erariale consegue dal profilo di danno che ne emerge<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Va notato che la deliberazione accerta che l’Ente locale “ha improntato i rapporti con la propria società interamente partecipata in violazione dei criteri di sana gestione finanziaria” e dispone la sua trasmissione alla Procura erariale “per quanto di sua competenza”. Il riferimento ai principi di diritto richiamati, l’analisi svolta connessa alla mancata motivazione circa la sua costituzione e poi la quantificazione dei costi sostenuti, la trasmissione alla Procura erariale, costituiscono elementi di sicuro interesse, in grado d’incidere efficacemente

Si vuole sottolineare, ancora una volta, il rapporto sinergico fra controllo e giurisdizione, rapporto già consolidatosi nella giurisprudenza, rafforzato dal codice di giustizia contabile di cui al d. lgs. 174 /2016, specificatamente per l'art 52 che prevede l'obbligo per i magistrati del controllo di comunicare alle "competenti procure regionali i fatti dai quali possano derivare responsabilità erariali che emergono dall'esercizio delle loro funzioni".

In sede giurisdizionale il danno così segnalato dovrà essere valutato nella sua esistenza e quantificato. Il principio costituzionale del buon andamento potrebbe orientare in questa valutazione. La manipolazione del sistema contabile, la minore efficacia dell'azione amministrativa, i maggiori costi o i minori proventi, costituiscono conoscenze, o tipologie d'indagine, funzionali, tutte, sia all'accertamento dell'esistenza del danno sia alla sua quantificazione (con ricorso eventualmente ad una valutazione di tipo equitativo).

In questa direzione ci sembra collocarsi un'abbastanza decisione della Sezione giurisdizionale di appello per la Regione siciliana<sup>27</sup> che si sofferma sull'illegittimità, previamente riscontrata, poi considerata come presupposto del danno. In essa si legge, infatti: "... non appare superfluo rilevare che, secondo un orientamento giurisprudenziale pressoché pacifico (...), i profili di illegittimità degli atti costituiscono un sintomo della dannosità per l'erario delle condotte che, all'adozione di quegli atti, abbiano concorso; in altri termini, la non conformità dell'azione amministrativa alle puntuali prescrizioni che ne regolano lo svolgimento pur non essendo idonea a generare, di per sé, una responsabilità amministrativa in capo all'agente, può assumere rilevanza allorché quegli atti integrino una condotta almeno gravemente colposa, foriera di un nocumento economico per l'Amministrazione." Questo principio di diritto è stato ovviamente seguito nel caso concreto dalla Sezione.

Se generalizziamo il principio enunciato, contestualizzandolo ad esempio alle partecipazioni dell'Ente<sup>28</sup>, si verifica ad esempio che il mancato rispetto dell'art. 5 del TUSP in tema di valutazione porta ad evidenziare partecipazioni che non avrebbero dovuto acquisirsi o che, con riferimento agli articoli 20 e 24, non avrebbero dovuto mantenersi, con la conseguente ipotesi di danno, facilmente quantificabile con il semplice confronto fra quanto l'Ente avrebbe dovuto fare e

---

sulle partecipazioni degli enti nella direzione della sana gestione finanziaria, "in ossequio al principio di legalità finanziaria".

<sup>27</sup> Ci riferiamo alla sentenza n. 112/A/2017, dell'11 luglio 2017.

<sup>28</sup> Attraverso il processo logico che è stato seguito anche dalla deliberazione di cui alla nota 26

quanto ha fatto.

Va notato che questa valutazione, tesa a quantificare concretamente il danno, è di tipo prognostico-successivo e potrebbe (o dovrebbe?) avere generale applicazione in tutti quei casi in cui il mancato rispetto del quadro normativo concerne le indicazioni di legge che danno contenuto al modello e che dunque, ove disapplicate, costituiscono certamente un sintomo di dannosità per l'erario, proprio perché statuite per realizzare il buon andamento. Si deve cioè valutare, a posteriori, come si sarebbe evoluta la gestione dell'Ente in presenza di comportamenti corretti (ad esempio non avere costituito o mantenuto una partecipazione), con una valutazione dunque di tipo prognostico, predisposta sulla base delle conoscenze che l'Ente aveva al momento in cui ha preso le decisioni in ipotesi illegittime/illegali (come quella, appunto, di costituire, o quella di mantenere, una società in mancanza delle condizioni che il quadro normativo dispone) ; per poi confrontare i risultati di tale valutazione con quelli effettivi della gestione, individuando così i maggiori costi sostenuti o i minori proventi.

E l'efficacia? È la grande assente. È poco considerata dalla dottrina (giuridica) e dalla giurisprudenza. Eppure esprime il "cuore" della riforma, ma questo fatto non viene percepito in modo diffuso dagli operatori.

Cos'è l'efficacia? Si sostanzia nella capacità che l'azione amministrativa deve dimostrare di soddisfare gli utenti interni ed esterni. Gli utenti esterni sono i cittadini e, a ben vedere, anche la soddisfazione degli utenti interni all'amministrazione è funzionale alla soddisfazione dei destinatari finale dell'azione amministrativa. Vi è anche un'efficacia riferita alla capacità che ha l'AP di realizzare i propri obiettivi, ma questa è funzionale alla verifica della sua capacità di soddisfare i cittadini-utenti, poiché gli obiettivi dell'amministrazione dovrebbero sapere indicare gli obiettivi dai quali dipende la soddisfazione dei cittadini per i servizi erogati dall'AP<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> Va sottolineato che la realtà è ben diversa. Avviene così, molto frequentemente, che gli obiettivi, seppure assegnati ai responsabili nell'ambito del controllo di gestione e nell'ambito del processo di valutazione dei risultati, o non sono tali, nel senso che esprimono solamente cosa fa l'Ente, o comunque sono facilmente raggiungibili, conseguendone che il controllo di gestione si vanifica e i responsabili vengono tutti, o quasi, considerati come destinatari della massima valutazione. Perdendosi in tal modo tempo e risorse e perdendosi, soprattutto, la possibilità di applicare il modello manageriale, che è il modello legale, fondato sulla programmazione-gestione-controllo. Vanificando questa parte indispensabile del sistema dei controlli interni (ma le considerazioni esposte valgono anche per il controllo strategico), ridotta ad adempimento burocratico, di qui la nostra valutazione negativa su buona parte del sistema dei controlli interni, cui in parte potrà rimediare la Corte dei conti nell'ambito delle funzioni riconosciute al riguardo dal D.Lgs. 174 del 2012.

Se riflettiamo sul fatto che il bilancio (anzi il sistema del bilancio) è un bene pubblico, perché le sue informazioni sono a fondamento delle decisioni attraverso le quali si sviluppa la gestione, oltre che delle decisioni di tutti coloro che all'esterno dell'ente sono comunque interessati alle sue risultanze (cittadini, finanziatori, fornitori ...), dobbiamo anche ipotizzare che la sua manipolazione sia sanzionata dall'ordinamento. Certamente lo è sotto il profilo penale, come si è detto. Sotto altri profili, in particolare relativamente al possibile danno erariale da considerarsi, va richiamata la minore efficacia dell'azione amministrativa, variamente graduata in ragione della gravità dei fatti, per le possibili conseguenze negative sulla gestione (per essersi fondata su conoscenze errate) ed anche per la minore efficacia informativa verso l'esterno. Non si vuole qui approfondire un argomento, in questa direzione, che può apparire come non attuale, ma si vuole ricordare che il danno da disservizio rientra già nelle sentenze della Corte, anche se la sua considerazione come conseguenza di una minore efficacia dell'azione amministrativa ha carattere sporadico<sup>30</sup>.

L'importanza di un bilancio veridico si estende poi a tutta l'attività di programmazione-controllo, che caratterizza il modo di essere della P.A., evidentemente impedita o male indirizzata se le conoscenze sulle quali deve fondarsi (quelle del bilancio, del suo sistema) sono variamente manipolate. In particolare, si determina, in queste ipotesi, l'impossibilità di realizzare un corretto tracciamento del processo decisionale, con le connesse conseguenze in tema di corruzione<sup>31</sup>. Si potrebbe pertanto sempre ipotizzare che nei casi più importanti, indipendentemente dalla sua quantificazione in termini di minori entrate o di maggiori spese per l'Ente, l'esistenza del danno sia collegabile alla minore efficacia dell'azione amministrativa che consegue dalla non veridicità dei contenuti del sistema del bilancio<sup>32</sup>.

La lesione del criterio dell'efficacia può, anche, derivare da comportamenti illegali/illegittimi che siano o meno stati considerati come causa di un danno erariale sotto i profili dell'efficienza. In altre parole gli "indizi" di cui alla richiamata

---

<sup>30</sup> Cfr. G. Farneti, Tendenze evolutive nel sistema dei controlli esterni, in particolare sulla veridicità del bilancio, in *Azienditalia*, n. 7-8, 2018.

<sup>31</sup> Cfr. G. Farneti, La legalità nelle società partecipate dalla P.A. alla luce della legge anticorruzione: come rendere effettivo il contrasto alla corruzione, in *Rivista della Corte dei conti*, n. 1-2, 2014.

<sup>32</sup> Si consideri altresì il testo del secondo comma dell'art. 12 del TUSP: "Costituisce danno erariale il danno, patrimoniale o non patrimoniale, ...". A nostro avviso il danno non patrimoniale è il danno, quantificabile in via equitativa, che consegue da una minore efficacia dell'azione amministrativa, sotto variegati profili, sempre da ricercarsi. Solamente in tal modo il principio costituzionale del buon andamento troverebbe piena applicazione.

sentenza della sezione giurisdizionale della Sicilia ben potrebbero essere relativi a situazioni a cui collegare una minore efficacia dell'azione amministrativa. Per il vulnus portato all'informazione esterna, per avere interferito sul funzionamento del modello, per le conseguenze sull'efficacia dei servizi forniti nell'ipotesi che si siano seguite condotte amministrative diverse da quelle che sarebbe stato possibile individuare se il processo decisionale fosse stato rispettoso dell'ordinamento. Ma si tratta di un capitolo che deve ancora essere scritto.

### **L'evoluzione dei controlli nella prospettiva «Accrual<sup>33</sup>» della contabilità prevista dal P.N.R.R.**

Il contesto che caratterizza l'operare delle PA anche riepilogando concetti già espressi è il seguente:

- la PA in Italia consuma molte risorse e produce servizi insoddisfacenti;
- la causa? È prevalente la cultura di tipo burocratico, attenta alla forma, agli adempimenti, deresponsabilizzante quanto ai risultati;
- al contrario avrebbe dovuto affermarsi il modello manageriale, richiamato dall'articolo 97 della Costituzione con riferimento al principio del buon andamento, poi specificato dal quadro normativo nei criteri di efficienza, efficacia ed economicità;
- modello che pertanto assume significato anche sotto il profilo della legalità;
- quel modello mette in luce, anche attraverso l'evoluzione del quadro normativo, come l'attività delle AP si sviluppi nel tempo attraverso il circuito della programmazione, dello svolgimento delle operazioni, del controllo dei risultati e della loro valutazione;
- poiché al contrario delle imprese le AP producono servizi resi disponibili prevalentemente al di fuori del mercato, l'efficienza e l'efficacia del loro operare va ricercata non nel risultato economico, che comunque deve dimostrare il suo equilibrio, ma distintamente. Di qui l'importanza della programmazione e del controllo manageriale come si sviluppa attraverso i controlli interni;
- ma la richiamata cultura burocratica spesso vanifica il ruolo della pianificazione e del controllo, producendo adempimenti di tipo formale;

---

<sup>33</sup> Per un'analisi approfondita e autorevole cfr. l'articolo di Biagio Mazzotta, Rocco Aprile, Mariano D'amore, rispettivamente Ragioniere generale dello Stato, Direttore generale servizio studi dipartimentale del Dipartimento della RGS, Presidente dello standard setter board, La riforma della contabilità economico-patrimoniale nel P. N.R.R., in *Azienditalia*, n. 10, 2022.

- anche i controlli esterni non si mostrano al riguardo particolarmente sensibili.
- La cultura di tipo burocratico formale, nonostante l'evoluzione del quadro normativo, continua a conseguire la sua più significativa espressione nella contabilità finanziaria.

Si rende evidente come a fronte di un quadro normativo che sempre di più fa riferimento alle tre e manchi lo strumento base per la loro conoscenza: la contabilità economica in effetti, ed è significativo, il quadro normativo si è nel tempo modificato con la disciplina, nella direzione dell'affermarsi del controllo manageriale, non solamente dei controlli interni, ma anche della contabilità economico patrimoniale le tappe fondamentali per gli enti locali di questo cammino sono espresse: dalla legge n. 142 del 1990, dal d.lgs. n. 77 del 1995, dal TUEL, dal d.l. n. 174 del 2012n, dal d.lgs. n. 118 del 2011.

Ma la contabilità economica non si è affermata (salvo eccezioni, anche importanti) e così, in conseguenza, l'effettività dei controlli manageriali, entrambe si sono risolte, da parte delle AP, in nuovi adempimenti. Perché? La cultura burocratica lo ha impedito, la parziale carenza di controlli esterni lo ha consentito. La vicenda del prospetto di conciliazione e la considerazione della contabilità economica per i soli fini conoscitivi, ancillare di quella finanziaria, sono esemplari. In realtà i fini conoscitivi esprimono la ragione stessa di una contabilità. Sono tutto. Leggendo il Quadro concettuale<sup>34</sup> approvato dello SSB si evidenziano le conoscenze economiche e quelle relative al patrimonio in aggiunta a quelle finanziarie, la considerazione dei servizi prodotti e del loro costo (anche in termini prospettici), del confronto fra previsioni e dati consuntivi, e molto altro, si trovano in sostanza le principali informazioni, che dovrebbero alimentare lo svolgimento dei controlli interni;

Queste informazioni si aggiungono alla disponibilità di una corretta base dati di tipo economico, finanziario e patrimoniale, anch'essa indispensabile per lo svolgimento dei controlli interni. Si pensi al riguardo agli sviluppi di una contabilità analitica.

Gli effetti sui controlli interni della nuova contabilità economica

In sostanza, in assenza delle necessarie conoscenze, la cultura burocratica ha avuto buon gioco nell'impedire a quella manageriale di affermarsi. La sostanziale disapplicazione delle norme appena richiamate sulla contabilità economica e sui

---

<sup>34</sup> Cfr. M. Bellesia e G. Farneti, In consultazione pubblica il primo passo della nuova contabilità economico-patrimoniale "Accrual" delle PA, in Azienditalia, n. 4 del 2022.

controlli interni (ancora una volta si ricordano le importanti eccezioni) che si sono susseguite nel tempo ne costituiscono, contemporaneamente, causa ed effetto. Perché si è prodotta questa disapplicazione, perché, come spiegazione principale, non si è avuto il coraggio, sino ad ora, sino alla riforma 1.15, d'introdurre una vera, unica, contabilità economica e non un sottoprodotto, sul piano operativo, della contabilità finanziaria.

Gli effetti sui controlli interni che conseguiranno dalla riforma 1.15 del P.N.R.R., cioè dal fatto che le PA, tutte, anche quelle locali, avranno un'unica contabilità, quella economico patrimoniale, saranno enormi; finalmente, infatti, i controlli potranno svilupparsi sulla base delle necessarie conoscenze che conseguono da un sistema informativo contabile su base Accrual e già sin da ora definite dal richiamato Quadro concettuale.

Non solamente. La nuova contabilità, la sola che le AP dovranno sviluppare, si fonda su regole più chiare, più stabili nel tempo, che disciplinano solamente la rilevazione valutazione e presentazione delle operazioni. Mentre le eventuali indicazioni di carattere gestionale, come quelle concernenti gli equilibri da realizzare, saranno lasciate agli specifici interventi normativi; in tal caso la loro applicazione potrà essere verificata proprio grazie alle conoscenze che saranno ritraibili dalla nuova contabilità.

La semplificazione (che si contrappone alla complessità attuale da tutti stigmatizzata) che ne dovrà conseguire sarà importante: gli operatori recupereranno il tempo che consentirà loro di riflettere, lasciando spazio all'esercizio dei controlli interni (dei quali forse è auspicabile una specifica semplificazione).

Una nuova contabilità finanziaria?

Si è detto della contabilità economico patrimoniale come della sola contabilità che le AP dovranno sviluppare. Questa affermazione non nasce in conseguenza di una norma, anzi, si chiarisce che la contabilità finanziaria potrebbe rimanere perché dovrà mantenersi la funzione autorizzatoria del bilancio previsionale.

Partenio però dall'osservazione che l'esercizio della funzione autorizzatoria richiede conoscenze finanziarie (o economiche se il budget da considerare dovesse essere quello economico) che sono tutte presenti nel nuovo sistema informativo contabile, ne dovrebbe conseguire che l'esercizio sul piano operativo della funzione autorizzatoria, ben potrebbe utilizzare quelle conoscenze, così semplificando l'azione amministrativa.

Potrebbe naturalmente esser mantenuta l'attuale disciplina relativa alle fasi dell'entrata e della spesa; sono aspetti, questi, che non interferiscono con la contabilità economico patrimoniale, anche se potrebbero trovare una qualche forma di collegamento, così semplificandone lo svolgimento, attraverso l'utilizzazione dei conti d'ordine, in particolare quelli afferenti ai sub-sistemi degli impegni e degli accertamenti.

### **Conclusioni**

La normativa relativa ai controlli interni e alla contabilità economica non ha, ad oggi, trovato effettiva applicazione<sup>35</sup>, conseguendone che il principio costituzionale del buon andamento non ha a sua volta orientato i comportamenti delle pubbliche amministrazioni. La causa principale di questo stato di fatto è da attribuirsi alla cultura di tipo burocratico che continua a vincolare i suddetti comportamenti. La cultura di carattere burocratico, che è la cultura dell'adempimento e non del risultato, trova il suo punto di forza nei riti della contabilità finanziaria.

Il quadro attuale vede la Corte dei conti come l'unico soggetto che effettua con efficacia i controlli esterni, assumendo di fatto il ruolo di agente del rinnovamento; ma anche essa è frenata dalla mancanza di una credibile base dati di tipo economico. La sua attività evidenzia aspetti, peraltro, che devono essere approfonditi per renderla sempre più efficace.

Con l'attuazione della riforma 1.15 del P.N.R.R. il quadro di fondo qui delineato muta completamente.

La suddetta riforma comporta, infatti, da una parte la disponibilità di quelle conoscenze tipo di tipo economico che servono per dare al principio costituzionale del buon andamento il carattere della effettività e, d'altra parte, la riforma della contabilità economico patrimoniale inciderà profondamente sulla cultura burocratica contribuendo enormemente al suo superamento.

In tal modo anche i controlli da parte della Corte di conti potranno svilupparsi in questa direzione, sia nell'ambito dei controlli sulla gestione sia di quelli di tipo finanziario, sia anche, come auspichiamo, nella direzione di un più stretto

---

<sup>35</sup> Cfr. per tutti la deliberazione n. 108/2022/VSGO del 22 luglio 2022 della Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna, dove a pag. 28 si può leggere: "si rileva, in altri termini, l'implementazione negli Enti di un controllo di gestione attivato in chiave formalistica, non in grado di fornire analisi che stimolino riflessioni realmente orientate verso il miglioramento della qualità della spesa."

rapporto fra controllo e giurisdizione; nuovo rapporto che potrebbe trovare il suo punto di forza nella conseguente evoluzione dei contenuti del danno erariale. La Corte dei conti, pertanto, sempre di più assumerà di fatto il ruolo di agente del rinnovamento, effettivo, della pubblica amministrazione.