

Tendenze evolutive nel sistema dei controlli esterni, in particolare sulla veridicità del bilancio

di Giuseppe Farneti - già Professore nell'Università di Bologna; dottore commercialista; coordinatore scientifico di Azienditalia

Una recente sentenza della Cassazione ha definitivamente statuito quanto osservato da sempre e cioè che la violazione del principio di veridicità costituisce il presupposto del reato di falso ideologico. La consapevolezza sul punto potrebbe portare a un forte aumento della casistica, per la sua estesa diffusione. Nel contempo va osservato come per i medesimi fatti il riferimento al danno erariale sia, secondo la giurisprudenza, di non facile applicazione. Nell'ambito di una crescente e sempre più incidente attività di controllo da parte della Corte dei conti, è anche prefigurabile che l'applicazione del quadro normativo sempre più si orienti a considerare, effettivamente, la violazione del principio del buon andamento, come quel confine della legalità superato il quale si determina il danno che consegue da un'azione amministrativa meno efficiente e meno efficace. Come si verifica sempre in presenza di una violazione del principio di veridicità nei documenti che formano il sistema di bilancio. La riflessione sul tema induce pertanto non solo ad osservare le tendenze in atto da parte della giurisprudenza e da parte degli osservatori, ma a riflettere sulla loro possibile evoluzione. Anche per non lasciare alla sola azione penale la tutela del diritto degli operatori, dei cittadini e degli organismi internazionali a disporre di una corretta informazione per le rispettive finalità decisionali.

Affermazione parziale del percorso di evoluzione culturale nella Pubblica Amministrazione (1)

Il percorso di evoluzione culturale che ha coinvolto la PA si è sviluppato gradualmente e con maggiore velocità a partire dal 1990 con la Legge n. 142 relativa alle Amministrazioni locali. Il suo momento centrale si è espresso nel superamento della cultura burocratica e nell'affermazione

della cultura del risultato (2), che è espressa dalla cultura manageriale; contemporaneamente il sistema dei controlli ha privilegiato i controlli consuntivi, particolarmente quelli sul merito.

A ben vedere questo percorso è molto coerente con l'art. 97 della Costituzione che afferma il principio del buon andamento. La normativa del 1990 e quella degli anni successivi ha esplicitato come questo principio si realizzi attraverso i criteri di efficienza, di

(1) Queste riflessioni nascono dalla partecipazione, come relatore, al convegno presso l'Università di Benevento, sul falso in bilancio nelle aziende e nelle PPAA, il 7 maggio 2018 e a quello presso l'Università di Salerno, su Innovazione nella PA. Le vecchie sfide si trasformano in nuove sfide, il primo giugno del 2018.

(2) 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, di qualità, sulle partecipate, ... 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.

efficacia e di economicità ed al riguardo la giurisprudenza ha avuto modo di affermare come la tutela di questi criteri esprima il nuovo confine della legalità (3).

Ne consegue che la corretta applicazione del quadro normativo e dunque il pieno rispetto della legalità, comporta anche la migliore utilizzazione delle risorse pubbliche. Ma il risultato che avrebbe dovuto prodursi non c'è stato, perché i comportamenti effettivi di tutti gli operatori hanno tenuto conto solo parzialmente e comunque in termini molto variegati del nuovo quadro normativo. Spesso, infatti, si sono mantenute le vecchie abitudini, che si qualificano pertanto come non corrette, come illegali (4).

Vale la pena di ricordare che la cultura burocratica, in un'economia statica e caratterizzata da procedimenti di tipo ripetitivo è valida, 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.

Ostacoli alla diffusione della cultura del risultato: carenze dei sistemi di controllo e mancanza di efficaci e condivise norme di contabilità pubblica

Questo percorso, che è stato fatto proprio dal quadro normativo si è solo parzialmente tradotto in comportamenti effettivi. Gli ostacoli sono stati prevalentemente espressi dalla mancanza di effettività dei sistemi di controllo (5), certamente da considerare come causa principale, ma anche dalla carente previsione di una disciplina della contabilità pubblica coerente con le esigenze della pubblica amministrazione e con il processo di evoluzione culturale che l'ha caratterizzata. Relativamente al primo aspetto ho già avuto modo di approfondire come si possa al riguardo parlare di un vero e proprio "male oscuro" della nostra Pubblica Amministrazione perché, nonostante il percorso innovativo appena richiamato, è indubbio che la nostra pubblica amministrazione sia ancora inefficiente e inefficace, costi molto e produca poco in termini di servizi resi ai cittadini, proprio perché la carenza in tema di controlli e dunque di un effettivo sistema di sanzioni, fa sì che i comportamenti concreti non siano rispondenti a quelli che il quadro normativo richiede.

Questa carenza è generalizzata. Riguarda i controlli interni e quelli esterni (6), pur dovendosi dare atto

(3) Così si può leggere, già nella deliberazione n. 10/2008 della Corte dei conti, sez. 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". Si veda altresì G. Farneti, "Il buon andamento nell'amministrazione degli enti locali", in questa *Rivista*, n. 0/1994.

(4) Per un approfondimento di questi temi e di quelli considerati nel paragrafo successivo, 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.

(5) Nel volume di cui alla nota (7), M. Di Marco, in "Le verifiche sul funzionamento dei controlli interni", così si esprime all'inizio 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 ...".

(6) Nel saggio di cui alla nota precedente si può leggere, in premessa: "La nostra PA 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."

Un altro aspetto del quadro qui richiamato è nell'osservazione del realizzarsi di un circuito perverso che allontana sempre di più la nostra PA da quei risultati che si vorrebbero invece realizzare. A fronte dunque delle patologie riscontrate, tutte all'insegna dell'illegalità, si cerca di porvi rimedio modificando le norme, rendendole ancora più complesse e così suscitando in molti la speranza, che spesso è una certezza, di una loro ulteriore modificazione, nell'attesa della quale gli operatori tutti adottano un comportamento teso a privilegiare lo *status quo*, ad ignorare cioè il quadro normativo. Assecondati dalla carenza di controlli e dalla mancanza (forse solo frutto di un'analisi ancora carente) di sanzioni.

Pianificazione e controllo

che quelli espressi dalla Corte dei conti esprimono, come si dirà, una crescente incisività.

Va rimarcato che questo stato di cose si è prodotto nonostante il fatto che il quadro normativo si sia nel tempo evoluto individuando con precisione crescente i comportamenti attesi e i modi di essere dei controlli, con una precisione tale, alle volte, da rendere le norme, per i loro contenuti, simili a un manuale di *management*. In altre parole (e ciò è di tutta evidenza con riferimento alle Amministrazioni locali), le indicazioni normative si sono spinte a individuare i dettagli comportamentali (si pensi ai contenuti dei documenti del sistema del bilancio, o ai percorsi che devono essere assicurati per razionalizzare il sistema delle società partecipate) con estrema precisione, da una parte e, dall'altra, a individuare, sempre con estrema precisione, i controlli da sviluppare (cfr. gli artt. 147 ss. del TUEL circa i controlli interni e per il ruolo assegnato alla Corte dei conti, sempre più incisivo ed anche per quelli attribuiti all'organismo di revisione).

Ciononostante i comportamenti concreti si manifestano in modo disallineato rispetto a quelle indicazioni. Come si dirà vi è al riguardo da sottolineare che i controlli esterni, anch'essi, non riescono ad esprimersi compiutamente, molto spesso, se non in presenza di gravissime patologie, conseguendone che il contrasto alla illegalità è solo parziale.

Naturalmente queste valutazioni non sono generalizzabili, nel senso che in modo crescente vi sono enti che adottano comportamenti corretti, anche con riferimento al loro sistema di controllo, così come va messo in luce come la Corte dei conti, sempre più coinvolta dal legislatore in un'attività essenzialmente di tipo collaborativo/consultiva, anche con controlli cogenti e con finalità interdittive, talora anche di tipo sanzionatorio), sia riuscita a produrre nel complesso risultati veramente soddisfacenti, richiamando gli Enti e i loro controllori a comportamenti più corretti (7). Ma senza riuscire ad invertire la tendenza di fondo che si è prima sottolineata.

Sulla seconda causa sopra richiamata va osservato che i documenti del sistema di bilancio (che comprendono, va annotato, non solamente i rendiconti, ma anche quelli di tipo previsionale e quelli relativi ai controlli periodici) sono, molto spesso, non veridici, forse anche perché la normativa non ha saputo esprimere un sistema di regole uniformi e condivise, fondate sulla contabilità economico-patrimoniale.

Nonostante le molte norme e i continui aggiornamenti/cambiamenti, o forse proprio a causa di essi. Si potrebbe, forse, annotare che consapevolmente non si è voluto orientare il settore della PA, sulla spinta di forze tutte da decifrare, nella direzione, come avrebbe dovuto verificarsi, di porre le premesse, attraverso la sua disciplina contabile, del buon funzionamento delle PPAA.

Va osservato al riguardo che non ci riferiamo ad aspetti secondari, ad aspetti tecnici per addetti ai lavori, ma al contrario ad aspetti fondamentali del nostro ordinamento. Senza norme che consentano un'informazione corretta, infatti, non si può affermare un corretto processo decisionale e dunque il buon funzionamento della PA. Ma anche quando le norme c'erano, formulate in modo chiaro e moderno, come si è verificato per le Amministrazioni locali dal 1995, esse non sono state di fatto rispettate.

Nell'acquiescenza di tutti i controllori, interni ed esterni, con l'eccezione principale espressa dall'attività delle sezioni di controllo della Corte dei conti. Anzi, sono poi state modificate proprio sull'onda di un loro perfettibile funzionamento, immaginando che le patologie riscontrate fossero da addebitare alle norme (che dunque erano da cambiare!) e non ai carenti comportamenti, resi appunto possibili da una sostanziale inefficacia del complessivo sistema dei controlli.

L'informazione non veridica era ed è un fenomeno largamente osservabile. Si esprime in varie modalità, le principali riguardano, esemplificando: i residui attivi, alle volte "inventati" (quelli inesistenti), o mantenuti nonostante l'impossibilità d'incassare i relativi crediti; i residui passivi, quando ad essi non corrisponde un'obbligazione giuridica perfezionata, o quando posticipati nel tempo; la mancata utilizzazione delle unità elementari previste nel bilancio previsionale cui riferire le operazioni contabilizzate; le previsioni palesemente inattendibili (basti riflettere sulle società partecipate in perdita, dove la perdita è poi sempre "scoperta" a posteriori); la contabilità economica non predisposta, o realizzata disapplicando la normativa; la consuetudine dei debiti fuori bilancio, talora contabilizzati poi come impegni di competenza.

La gravità di questi comportamenti non è percepita. Eppure l'informazione è la materia prima che alimenta ogni processo decisionale, all'interno dell'ente (per i responsabili e per i politici che, nelle loro scelte, devono fondarsi su conoscenze veridiche e attendibili), o all'esterno, per i soggetti che si pongono in relazione con l'a.p. (comprese le

(7) Anche recentemente, nell'ambito del convegno UPI, "I controlli della Corte dei conti sugli Enti territoriali e gli altri Enti pubblici", in occasione della presentazione, dell'omonimo

volume, assai completo e aggiornato, a cura di A. Gribaudo - R. Patumi, Santarcangelo di Romagna, 2018, il coautore R. Centrone ha avuto modo di affermare che il bilancio è un "bene pubblico".

istituzioni internazionali) e per i cittadini, che devono potere sviluppare le loro valutazioni, partecipando in tal modo alla vita politica.

Rimane il fatto che la mancanza di un'effettiva contabilità economico-patrimoniale, che con consapevolezza accompagni i fatti gestionali e che sia utilizzata nei suoi risultati nell'ambito del sistema dei controlli, come allo stato si configura (e come l'UE sta contestando all'Italia):

- rende più difficile la percezione della veridicità dei valori di bilancio;
- non consente la conoscenza dei costi, dei proventi e del patrimonio e dunque ostacola il processo decisionale;
- complica le regole di contabilizzazione, che sono diverse per i diversi comparti della PA, variabili nel tempo ed estranee alle comuni conoscenze degli operatori economici, anche dei più avveduti;
- si pone come un ostacolo al confronto internazionale e dunque all'analisi da parte degli organismi internazionali;
- non comunica agli operatori economici i risultati gestionali, limitandone la conoscenza solamente agli autori del bilancio.

Si rende pertanto difficile, meglio, ne risulta l'impossibilità, perseguire il principio del "Buon andamento". D'altra parte la mancanza della contabilità economica (o la sua incompleta predisposizione) è ed è stata sempre tollerata e questo fatto ben esprime la profondità delle carenze del sistema dei controlli nel suo complesso. Al quale molti soggetti hanno contribuito.

Presupposti del reato di falso (informazione non veridica relativa ai documenti del sistema del bilancio, irregolarità nei processi decisionali) e danno erariale

Mentre il reato di falso in corrispondenza della mancanza di veridicità dei documenti costituisce un fatto già condiviso, quella relativo alla irregolarità dei procedimenti (dunque riferito ai comportamenti), dovrebbe affermarsi perché connaturato al modo di essere della PA, 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 sia, 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 PA, 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.

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.

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 (8).

Quelle considerazioni sono diventate realtà. Una recente sentenza della Cassazione (9), 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

(8) Cfr. G. Farneti, "Il reato di falso alla luce dei principi contabili", in questa *Rivista*, n. 1/2005.

(9) Cfr. Cass. pen., sent. sez. V, n. 14617/2018.

Pianificazione e controllo

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 sistema di bilancio, in collegamento con i valori espressi nei rendiconti dell'Ente (10).

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 (11), 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 PA congruenti con la normativa e dunque per avere una migliore PA.

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 (12).

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" (13).

Gli stessi fatti considerati dalla Cassazione, sono stati anche oggetto di analisi da parte della Sezione

giurisdizionale della Corte (14). 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, espongono 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.

Dunque si può predisporre un bilancio falso, si possono manipolare i dati contabili (ad esempio, fare debiti fuori bilancio come prassi e poi, magari, 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. 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

(10) Cfr. la sentenza della Cass. pen., 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".

(11) 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.

(12) Cfr. la Deliberazione n. 22/2209/G della Corte dei conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, relatori A. Carosi - 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 deficitarità 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, Legge n. 266/2005)".

(13) 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 PA che non fa alcun concreto riferimento al principio del buon andamento.

(14) Cfr. Corte dei conti del Piemonte, sentenza 16 gennaio 2013, riferita al giudizio di responsabilità iscritto al n. 19027.

del cattivo andamento. Il danno potrebbe/dovrebbe essere considerato pertanto come una sua necessaria conseguenza.

La veridicità dei dati come preconditione per rendere possibile il tracciamento del processo decisionale

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, è stato recentemente ribadito dal legislatore, deve essere anche “tracciabile”, deve essere dunque riproducibile, la qual cosa implica che tutte le conoscenze che l’ente ha 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” (15), sebbene abbastanza recentemente statuita, 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 (16).

Il comma 2 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.” (17).

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 (18). Un aspetto importante è quello connesso alla menzionata precisazione, di cui all’art. 9, comma 2, 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 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.

La crescente incisività dei controlli della Corte dei conti

Il bel volume di cui alla nota (7) ha dato conto, ampiamente, anche richiamando precedenti contenuti dottrinari e giurisprudenziali, di come nel tempo si sia sviluppata l’attività di controllo della Corte e di come la stessa abbia assunto, nei confronti della conoscenza della responsabilità amministrativa che ne può conseguire, atteggiamenti via via diversi nel tempo, nella direzione di una maggiore attenzione al rapporto fra controllo e giurisdizione. Nel contempo, va annotato, non solamente i cambiamenti del quadro normativo hanno favorito tale processo evolutivo, ma hanno anche inserito la previsione di una specifica attività sanzionatoria, in capo alla giurisdizione, sulla base di alcune individuate ipotesi, rispetto alle quali si pone l’obbligo per le Sezioni di controllo di denuncia nei confronti delle Procure. Anche le segnalazioni connesse a fatti penali si sono nel tempo sviluppate.

I controlli sulla gestione hanno perso la preminenza che avevano all’inizio, per lasciare il campo, nell’ultimo decennio, ai controlli finanziari, cogenti e anche con sanzioni di tipo interdittivo, più aperti nella direzione di una possibile denuncia sia alla procura della Corte sia a quella della magistratura ordinaria. La Corte

(15) 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”.

(16) Cfr. G. Farneti, “Dal codice di comportamento dei dipendenti pubblici una grande spinta al rinnovamento gestionale, anche per gli enti locali”, in questa *Rivista*, n. 8-9, 2013 e ai riferimenti ivi richiamati.

(17) Cui conseguono le specifiche responsabilità delineate dall’art. 16 del Regolamento.

(18) 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.

Pianificazione e controllo

costituzionale ha espresso la regia che ha guidato tale percorso, talora anticipando alcune novità normative (19).

Conclusioni: le prospettive per gli operatori

Di seguito vogliamo concludere le nostre riflessioni ponendoci delle domande. Alcune risposte, quelle che vanno verso l'allargamento dell'area dei controlli paiono esprimere un'alta area di probabilità. Dunque danno concrete indicazioni agli operatori.

Il reato di falso ideologico è oggi chiaramente riferibile alla falsità dei documenti, ma lo è anche con riferimento alla correttezza dei processi decisionali, che esprimono i comportamenti, le politiche, dalle quali dipendono i risultati?

Ancora, perché tale reato si evidenzia solo in presenza di gravi e generali patologie conclamate, come per la sentenza richiamata? Quando è di tutta evidenza che se le irregolarità fossero state individuate in tempo, le gravi patologie (il dissesto nel caso richiamato) che ne conseguono non si sarebbe forse prodotte?

Sempre relativamente al reato di falso, vi è, vi può essere, il concorso di chi avrebbe dovuto controllare ed ha invece omesso i controlli che avrebbero potuto intercettarlo?

Oggi vi è comunque una sola certezza, quella che vede nel reato di falso e nelle pesanti sanzioni che ne conseguono, il solo deterrente che sia in grado di contrastare

una patologia, quella dell'informazione non veridica, certamente diffusa. In unione con l'obbligatoria denuncia/segnalazione da parte di qualsiasi pubblico ufficiale. Relativamente all'attività della Corte dei conti, è rispondente al quadro normativo il fatto che alcune gravi irregolarità pure riscontrate non diano luogo ad approfondimenti sotto il profilo della responsabilità amministrativa o del reato di falso? Ancora, il danno erariale deve limitarsi a colpire, con assoluta prevalenza, solamente le situazioni nelle quali si determina, in conseguenza dei comportamenti dei pubblici funzionari, una minore entrata o una maggiore uscita? Se il danno, invece, non debba essere esteso al disservizio, nel suo significato di minore efficienza/efficacia dell'azione amministrativa che consegue da un comportamento non corretto (20). In particolare se la inefficienza che consegue da una non corretta decisione non debba dar luogo alla quantificazione del danno che può desumersi dal confronto con quanto sarebbe emerso (la soluzione più conveniente, sulla base di una valutazione prognostica) in presenza di una corretta motivazione; se in particolare non debba essere considerato anche il danno per una minore efficacia nell'attività dell'ente, sempre quando la stessa consegue da una decisione che si collega a comportamenti non corretti, dunque a soluzioni gestionali diverse rispetto a quelle che avrebbero potuto prodursi. Così se non dismetto una partecipata, come avrei

(19) Così D. Centrone annota, nelle pagg. 67-68: "Il sindacato di legittimità e regolarità sui bilanci degli enti locali, esercitato dalle sezioni regionali di controllo a partire dall'emanazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della Legge n. 266/2006, e poi potenziato con le misure introdotte dal D.L. n. 174/2012, ha quale primario obiettivo, di carattere generale, quello di prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare, anche in prospettiva, gli equilibri di bilancio. In tal senso si è espressa la Corte costituzionale...", aggiungendo, circa le possibili modalità di conseguimento artificioso dell'equilibrio di bilancio, che "In queste ipotesi, all'accertamento dell'irregolarità finanziaria, con il conseguente obbligo, per l'ente locale, di adottare le adeguate misure consequenziali, potrebbe essere associata la denuncia alla procura presso il Tribunale ordinario al fine di verificare la sussistenza di eventuali reati". Prima, a p. 48, aveva richiamato la 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...".

Ancora, A. Gribaudo in una puntuale analisi circa "I controlli della Corte e la responsabilità", ha modo di osservare, a pag. 692: "Può dunque ritenersi che, secondo l'evoluzione giurisprudenziale, il suddetto controllo finanziario nei confronti degli enti locali e del Servizio sanitario risulta avere progressivamente perso la natura collaborativa cui inizialmente era stato ricondotto, residuando quale controllo avente ancora una connotazione squisitamente collaborativa quello sulla gestione, di cui si è occupata la nota sentenza n. 29/1995...", aggiungendo, a pag. 693: "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". A queste medesime conclusioni era pervenuto R. Patumi, "Il nuovo raccordo tra controllo e giurisdizione nel sistema delle autonomie", in questa *Rivista*, n. 5/2013.

(20) Sul punto, da tempo, si sono avute diverse decisioni. Cfr. G. Farneti, "La responsabilità patrimoniale si è modificata: le nuove regole per tutti gli operatori", in questa *Rivista*, n. 11/2002. Ma nel complesso le ipotesi di danno accolte dalla giurisprudenza sono risultate contenute.

Recentemente la sentenza della Corte dei conti, prima Sezione giurisdizionale centrale d'appello, n. 96 del 2018, ha avuto modo di affermare relativamente al danno da disservizio che "è evidente che tale posta di danno individua quel documento del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione tutelati dall'art. 97 della Costituzione, collegati dal rapporto di servizio o di mandato elettivo che astringe sia i pubblici dipendenti o assimilati, sia gli organi politici". Aggiungendo che la sua individuazione richiede l'esistenza del documento concreto e la sua misura, consistente in una diminuzione dell'efficienza, efficacia ed economicità della Pubblica amministrazione interessata. Vi sono pertanto i presupposti per l'individuazione del "danno" nella direzione che qui si vuole indicare.

In tema di responsabilità amministrativa da disservizio cfr. i recenti approfondimenti in M. De Paolis, "La responsabilità amministrativa per disorganizzazione degli uffici pubblici", in questa *Rivista*, n. 6/2018. Ci sembra di grande rilievo che la Corte, come illustrato a pag. 933 dell'articolo, abbia considerato il danno che consegue dall'erogazione degli incentivi a pioggia (per la produttività individuale o collettiva), anche quando concordata preventivamente con le associazioni sindacali, attraverso accordi *contra legem*, anzi estendendo la responsabilità amministrativa ai rappresentanti delle stesse.

dovuto fare, non sono responsabile dei costi che sono collegabili al suo mantenimento? Ancora, se ho svolto un'attività in termini di minore efficacia rispetto a quanto avrei potuto esprimere attraverso una decisione corretta, non sono responsabile per il disservizio reso ai cittadini? Il medesimo impedimento di una funzione istituzionale, come quella relativa alla programmazione, che conduce certamente a scelte sub-ottimali, non produce, anch'esso, un disservizio? Se così non fosse dovremmo convenire che la disciplina normativa è inutile, senza alcun effetto: ma può una norma essere priva di utilità?

In termini generali, come si può realizzare un corretto flusso delle informazioni nei confronti delle Procure (21), relativo alle gravi irregolarità riscontrate, tali da fare emergere possibili reati di falso, o indicazioni di danno per l'ente, nelle sue diverse configurazioni, tutte riconducibili al "cattivo andamento" che consegue dal mancato rispetto delle norme?

Da ultimo, in quale misura la norma sulla tracciabilità del processo decisionale stabilita dal "Regolamento recante codice di comportamento dei dipendenti pubblici", ha trovato applicazione? Sono mai state applicate sanzioni per la mancata segnalazione delle [diffuse?] situazioni di illecito al proprio superiore gerarchico?

(21) Ci sembra al riguardo che il recente codice della giustizia contabile abbia statuito indicazioni importanti. Come l'obbligo di cui ai commi 1 e 2, per il pubblico ministero, di iniziare l'attività istruttoria, sulla base di una notizia circa il possibile danno, che sia specifica e concreta, che consista dunque in informazioni circostanziate, non riferibili a fatti ipotetici o indifferenziati. Come

l'obbligo, in particolare, di cui al quarto comma dell'art. 52, per i magistrati delle sezioni di controllo della Corte, di segnalare alle competenti procure regionali i fatti, che emergono nell'esercizio delle loro funzioni, dai quali possano derivare responsabilità erariali.