

Controlli esterni

Il controllo di legalità secondo la Corte dei conti nei rapporti fra Ente locale e società partecipate

di Giuseppe Farneti - già Professore nell'Università di Bologna - Dottore commercialista - Coordinatore scientifico di *Azienditalia*

Una recentissima deliberazione della Corte dei conti della Sezione regionale di controllo della Lombardia 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 della sua dismissione. In continuità con la giurisprudenza della Sezione, la deliberazione afferma che le verifiche sulla gestione finanziaria degli Enti locali sono ascrivibili al controllo di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le suddette verifiche della magistratura contabile all'adozione di effettive misure correttive; 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. Il mancato rispetto di questi principi, dunque, 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.

L'orientamento della Corte nel contesto dei controlli esterni. Il quadro di riferimento

Il mancato esercizio dei controlli, incentiva, sempre, in ogni contesto, l'adozione di comportamenti patologici. Con riferimento alla PA 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. In effetti 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.

Si è, pertanto, 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 alla magistratura ordinaria (1).

(1) Cfr. per un approfondimento G. Farneti, "I controlli sulle partecipate: attualità del tema e rafforzamento del ruolo della

Corte dei conti", in *Azienditalia*, 5/2013 e, in particolare la nota (1), dove si può leggere il richiamo, circa l'impatto sull'attività della

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.

Un altro aspetto importante, bene evidenziato nella deliberazione qui commentata, è espresso dal riferimento all’imperativo costituzionale del buon andamento e ai principi ai quali deve rifarsi, quelli dell’efficienza, dell’efficacia e dell’economicità; che, dunque, hanno un immediato valore prescrittivo, espressione, come sono, dei confini di quella legalità che deve costituire oggetto di controllo (2). In misura ancora più evidente, laddove i suddetti principi si concretizzano altresì, come si verifica nel rapporto fra Ente e sue partecipate, in orientamenti, in prescrizioni specifiche, alle quali l’Ente si deve uniformare.

In questo quadro ben può verificarsi il danno da segnalare alla Procura. La procura procederà dunque, se del caso, alla sua attività istruttoria. Ma come ricercare, come quantificare tale danno? Risulta evidente che esso consegue dalla valutazione della situazione che si sarebbe verificata ove i comportamenti considerati fossero stati legali. Dunque con risultati caratterizzati da minori costi (uscite) per l’Ente, o da

maggiori proventi (entrate), o, si deve aggiungere, da una maggiore efficacia che si sarebbe determinata nell’azione amministrativa.

Per la verità l’aspetto appena richiamato, attinente all’efficacia dell’azione amministrativa, necessariamente da considerare per verificarne il buon andamento e dunque la legalità, nell’esame della giurisprudenza della Corte in gran parte collegabile al “danno da disservizio”, non è ancora chiaramente emerso; dovrà invece costituire oggetto di riflessione per gli enti per l’importanza che assume sotto il profilo gestionale e per tutti gli operatori poiché esprime un’area di mancata attuazione di una norma costituzionale (3) (e precisamente, all’art. 97).

Anche la segnalazione per fatti penalmente rilevanti si fa strada in questo contesto in evoluzione ed assume un ruolo di enorme rilievo. Si pensi solo che, molto spesso, la sanzione penale (in particolare connessa al reato di falso ideologico relativo alla mancanza di veridicità del bilancio) è oggi l’unico deterrente in quelle situazioni nelle quali, alla pure eccitata irregolarità/illegalità, non si affianchi l’emergere di un danno erariale quantificabile secondo i canoni tradizionali della minore entrata, o della maggiore uscita, ma solamente secondo quelli della minore efficacia, appunto perché, come appena espresso, quest’ultima non viene normalmente considerata come “prova” dell’esistenza del danno (4).

Corte dei conti del controllo finanziario conseguente alla relazione che i revisori sono tenuti ad inviare alla Corte dei conti, il riferimento a R. Patumi, “Il nuovo accordo tra controllo e giurisdizione nel sistema delle autonomie”, in *Azienditalia*, 5/2013, che così si esprime: “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”. 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.”

(2) In conformità a quanto si può leggere nella deliberazione n. 10/2008 della Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia. Anche se il principio di diritto ivi enunciato (richiamato espressamente nella nota (3) del lavoro di cui alla nota precedente) non sempre ha, di fatto, trovato piena applicazione. La deliberazione commentata in questa sede si esprime, invece, in perfetta coerenza con tale principio.

(3) In passato non sono certamente mancate le decisioni nella direzione di dare un’effettiva applicazione alla norma costituzionale, cfr. G. Farneti, “La responsabilità patrimoniale si è modificata: le nuove regole per tutti gli operatori”, in questa *Rivista*, 11/2002. Più recentemente la giurisprudenza si è spesso soffermata su questa tematica, cfr. i *focus* di M. De Paolis, in questa *Rivista*, 6 e 7/2018. Cfr. altresì la significativa sentenza della Corte dei conti, prima Sezione giurisdizionale d’appello, n. 96 del 2018, che individua il disservizio nel nocimento del buon andamento e dell’imparzialità dell’Amministrazione tutelati dall’art. 97 della Costituzione e che ricerca la sua misura in una diminuzione dell’efficienza ed economicità della PA interessata. Ma, si può osservare, mentre la diminuzione dell’efficienza e dell’economicità possono, almeno teoricamente, essere bene individuate attraverso la quantificazione delle maggiori uscite o delle minori entrate, l’efficacia, che attiene alla qualità interna ed esterna dell’azione amministrativa, richiede valutazioni più complesse e, spesso, il ricorso a misure di tipo equitativo.

(4) Per un approfondimento, cfr. G. Farneti, “Tendenze evolutive nel sistema dei controlli esterni, in particolare sulla veridicità del bilancio”, in questa *Rivista*, 7/2018.

La deliberazione della Corte dei conti: il "fatto" e il controllo delle Sezioni regionali della Corte dei conti

I fatti esaminati, come emergono dalla deliberazione della Corte dei conti (5), concernono le "gravi irregolarità finanziarie" relative ai rapporti fra l'Ente locale considerato (EL) e la sua società partecipata, la società EL Patrimoniale s.r.l. (Società).

Nella deliberazione si legge al riguardo che il Magistrato istruttore ha evidenziato che «dall'esame del questionario relativo al bilancio consuntivo 2015 e 2016, nonché dall'esame del piano di razionalizzazione ai sensi dell'art. 1, comma 612 e ss., Legge n. 190/2014 e del piano straordinario ex art. 24 TUSP, sono emerse criticità nei rapporti tra il Comune e la Società. In particolare, sono emerse 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, ossia assenza di un piano economico-finanziario riferibile alla società e una mancata valutazione dei costi per la sua costituzione;

-) per una sottocapitalizzazione della società stessa. Indici di detta sottocapitalizzazione sono sia il fatto che il Comune ha concesso un finanziamento (infruttifero e senza termine), sia il fatto che l'ente comunale (delibera di Corte dei conti 27 novembre 2009, n. 35) ha rilasciato una fideiussione (con rinuncia al diritto di preventiva escussione del debitore principale e con rinuncia a far valere il disposto degli articoli 1955, 1957 e 1205 Cod. civ.) a garanzia del mutuo che la Società ha contratto con l'istituto di credito Creberg per l'importo di 3 milioni di euro;

2. in sede di funzionamento sotto il profilo dei costi gestionali 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».

Circa il controllo delle Sezioni regionali sui rapporti fra Ente locale e società partecipate, come consegue dalla Legge n. 266 del 2005, all'art. 1, comma 166, si

può leggere nella deliberazione che si tratta di 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." L'affermazione ha pertanto valore generale e riguarda la natura di tutti i controlli (appunto, di legalità) che le Sezioni sviluppano ai sensi della Legge n. 266/2005.

La deliberazione poi si sofferma sulle novità conseguenti dal D.L. n. 174/2012, con riferimento agli artt. 148-bis e all'art 147-quinquies del TUEL, che prevedono norme di dettaglio assai precise circa la rilevanza dei rapporti fra Ente locale e società partecipata.

La deliberazione della Corte dei conti: le motivazioni in diritto

L'analisi delle criticità riguarda dunque sia la fase costitutiva della Società, sia la fase gestionale, sia la fase liquidatoria.

Circa la fase costitutiva, come si è detto nel paragrafo precedente, che giova richiamare, ci si riferisce alla violazione dei criteri di sana gestione finanziaria con riferimento: A) alla valutazione dell'interesse pubblico perseguito con lo strumento societario; B) alla mancata analisi della economicità dello strumento prescelto, per l'assenza di un piano economico-finanziario, riferito sia ai costi di costituzione della Società sia a quelli relativi al suo funzionamento; C) alla sottocapitalizzazione della Società, così configurandosi, la Società, come strumento economicamente e finanziariamente inadeguato per il perseguimento dell'oggetto sociale.

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, la sua convenienza economica attraverso uno specifico *business plan* e dunque le risorse da destinare all'iniziativa.

Circa i rapporti fra Ente locale e società partecipata la mancanza di una motivazione, o di una attendibile/veridica motivazione laddove la motivazione è di tipo nominalistico e ha solamente carattere adempimentale, costituisce un dato di carattere generale di comune conoscenza, spesso evidenziato nelle pronunce della Corte (6). Di qui l'interesse per la

(5) 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.

(6) La deliberazione qui commentata (di cui alla nota 5) fa ampio riferimento all'elaborazione giurisprudenziale della Corte dei conti. Nella deliberazione, ivi richiamata, della sezione di controllo della Lombardia, n. 861 del 2010, PAR, relatore Astegiano, si può

deliberazione commentata che, come si è detto e come verrà rimarcato, ravvisa nei fatti così esposti una possibile competenza della Procura erariale.

È di grande rilievo, circa il riferimento alla prima violazione, quella sopra esposta con la lettera A), l'osservazione per la quale il collegamento che avrebbe dovuto realizzarsi fra interesse pubblico perseguito e strumento societario prescelto consegue *ex lege* dall'art. 97 della Costituzione, dunque il rispetto del principio del "buon andamento", condiziona il realizzarsi della sana gestione e al riguardo la Corte aggiunge, significativamente, "ciò anche per scongiurare che lo schema societario possa diventare uno strumento funzionale all'elusione di norme di finanza pubblica (ad esempio, in materia di personale o di indebitamento) o all'elusione delle procedure che devono presiedere l'attività contrattuale delle amministrazioni" (perché questa è stata, si sottolinea, sovente, la reale motivazione di tante operazioni societarie!); così come la Corte rammenta la necessità di dimostrare la stretta necessità dello strumento societario ai sensi dell'art. 3, commi 27 e ss. della Legge n. 244/2007, in tal modo delineando un quadro normativo che sin dal 2008 si era espresso con compiutezza; ma che in seguito si è arricchito di disposizioni di maggiore dettaglio, poi compiutamente riconsiderate dal TUSP.

Nel merito la deliberazione osserva che dall'indagine svolta emerge che la Società ha di fatto prevalentemente svolto un'attività di mera acquisizione di beni immobili aventi destinazione commerciale (7). Non

si può non annotare al riguardo che, ancora una volta come fatto di comune conoscenza, la "criticità" qui oggetto di analisi ha carattere ricorrente, molto frequente in passato, ma ancora presente in diverse realtà.

Circa la violazione di cui al punto B), nuovamente il riferimento è all'art. 97 della Costituzione, poi rafforzato dalla normativa successiva, poiché "la scelta di assumere o mantenere partecipazioni presuppone, in capo all'ente pubblico, una prodromica valutazione di efficacia ed economicità, corollario del principio di buon andamento dell'azione amministrativa".

Si chiarisce quindi che "le delibere di assunzione o mantenimento di partecipazioni debbano comunque tenere conto (e, conseguentemente, dare atto nelle motivazioni) della situazione economica e patrimoniale delle società, in ossequio al principio di legalità finanziaria che conforma l'azione amministrativa." La deliberazione annota come siano emerse nel corso dell'istruttoria considerazioni di "convenienza" fiscale (che la Corte ritiene non sindacabili in questa sede), ma che "lo strumento societario in discorso ha dimostrato di essere stato 'diseconomico' rispetto ad una eventuale gestione interna da parte del Comune dell'attività di acquisizione del patrimonio immobiliare", come viene successivamente chiarito nella disamina della fase gestionale (8).

Circa la violazione di cui al punto C), viene messa in luce come la Società fosse sottocapitalizzata (9) e come dunque lo strumento societario utilizzato fosse

leggere che, in alcuni casi, "il ricorso all'utilizzo dello strumento societario è stato funzionale unicamente al rispetto formale (e non sostanziale) dei vincoli di finanza pubblica, quali quelli derivanti dal Patto di stabilità interno o dai limiti in materia di assunzione di personale". Con riferimento poi alla finanziaria del 2008 si può leggere anche che "Prima di dar corso alla costituzione della società l'ente deve verificare, in concreto, gli scopi che intende perseguire con l'organismo societario in relazione alle sue attività istituzionali e solo in caso di riscontro positivo potrà procedere." Ne consegue l'esigenza di una completa motivazione, comprensiva del *business plan* della costituenda società, come già emergeva compiutamente dall'analisi di F. Albo, in *Azienditalia*, 3/2010, "La ricognizione delle partecipazioni societarie da parte degli Enti locali alla luce dell'art. 3 commi 27 e ss. della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 e provvedimenti conseguenti."

(7) Nella deliberazione qui commentata (di cui alla nota 5) si richiama come questa valutazione fosse già espressa nella deliberazione della sezione di controllo della Lombardia, n. 975 del 2009, PRSE, relatore Braghò, che nasceva dall'analisi del questionario dell'EL, redatto a cura dell'organo di revisione, relativamente al rendiconto consuntivo per l'anno 2007, che precedeva dunque quelli che sono oggetto della deliberazione qui commentata. Nella stessa (la n. 975 del 2009), al termine di un'analisi estremamente approfondita, si può leggere che la Società, "nel suo attuale assetto, si configura essenzialmente quale centro d'imputazione di costi per servizi strumentali che ben potrebbero essere direttamente gestiti dal comune ed essere conteggiati nel bilancio dell'Ente locale", concludendo che con l'indicazione seguente:

"... la Sezione invita i competenti organi comunali a prendere le determinazioni necessarie per delineare un chiaro assetto organizzativo dell'amministrazione locale e della società *in house*, in ossequio ai principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa."

(8) Si annota anche che l'EL in questione, con riferimento al proprio piano di razionalizzazione delle società partecipate del 30 marzo 2015, aveva indicato, nell'ambito delle priorità in tema di razionalizzazione, anche quella di scioglimento della Società, "Rilevato che le prospettive di sviluppo operativo e territoriale della società risultano inibite dall'evoluzione normativa".

(9) Già nella deliberazione di cui alla nota n. 7 la Corte si era soffermata sul punto, evidenziando che "la Società partecipata presenta un valore genetico di sottocapitalizzazione", osservando che, a fronte di un capitale sociale stabilito nell'atto costituito in euro 100.000, "Ne è riprova la circostanza che la prima operazione immobiliare effettuata dalla società, la quale ne è stata anche il principale scopo di costituzione, ha determinato la necessaria accensione di un finanziamento rilevante, pari ad euro 2.000.000, con la concessione di una fideiussione a semplice richiesta della banca e a carico del comune". La deliberazione qui commentata (la n. 183 del 2018) richiama poi quella precedente, sempre della sezione controllo della Lombardia, la n. 245 del 2015, PRSER, relatore Braghò, relativa al rendiconto del 2011, dove, in conseguenza dell'analisi, si può leggere che la Corte "invita l'amministrazione comunale, attraverso l'esercizio dei poteri di controllo analogo sulla propria società partecipata, ad integrare le scritture nel libro dei cespiti ammortizzabili nei termini

stato economicamente e finanziariamente inadeguato.

L'analisi delle criticità relative alla fase gestionale fa emergere, dopo un'approfondita attività istruttoria: l'erogazione di compensi, nel periodo 2007-2017, all'organo amministrativo e a quello di liquidazione, per euro 192.400 e di euro 84.742,48 per consulenza contabile e notarile e per il revisore legale. Al riguardo la deliberazione annota che "dai prospetti sopra riportati, emerge che lo strumento prescelto (ossia, una società per acquisire beni immobili) non si è rivelato un mezzo rispondente al criterio dell'economicità. Si aggiunga che, non essendo dotata di personale avente le professionalità necessarie per lo svolgimento della sua attività, la società è sovente ricorsa all'affidamento di incarichi esterni", incarichi che nel seguito vengono richiamati. Si esamina altresì l'ulteriore rilievo relativo al sostenimento di diversi costi considerati come non coerenti con l'oggetto sociale.

Ancora, sempre relativamente alle riscontrate criticità relative al funzionamento della Società, si mette in luce l'"impiego dello strumento societario per procedere all'assunzione di lavoratori stagionali avvalendosi di 'procedure accelerate' e per affidare incarichi di collaborazione autonoma in via diretta a dipendenti del medesimo Comune".

Vi sono infine le criticità connesse alla fase liquidatoria della Società di cui al punto C), relativamente alla retrocessione degli immobili al Comune, per la quale operazione si afferma che il Comune ha l'onere di comprovare l'indispensabilità e l'indilazionabilità del loro acquisto. Ciò in quanto, "anche in sede di retrocessione dei beni per la liquidazione di società partecipata, gli Enti locali devono osservare i precetti della disciplina di finanza pubblica che regola l'acquisto di beni immobili", come previsto dall'art. 12, comma 1-ter del D.L. n. 98/2011.

La deliberazione conclude 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", dispone 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 dispone la sua trasmissione anche al Revisore e alla Procura erariale "per quanto di sua competenza", oltre a disporre la sua pubblicazione sul sito internet dell'EL.

Conclusioni

La deliberazione fa riferimento ai rapporti che si sono sviluppati nel tempo fra un Ente locale e la sua partecipata, ma i principi di diritto che afferma hanno carattere generale.

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 PA che sia rispettosa dei criteri di sana gestione finanziaria.

Nel quadro, infatti, 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 PA.

Alcuni aspetti significativi della deliberazione, in questa direzione, ci sembrano quelli relativi:

- alla considerazione dell'art. 97 della Costituzione, come norma che direttamente impone comportamenti specifici e al fatto conseguente che la sua disapplicazione qualifica come illegale il comportamento dell'Ente;
- alla considerazione che l'art. 97 appena richiamato trova concreta articolazione nei principi/criteri di efficienza, efficacia ed economicità;
- alla considerazione che la violazione dei suddetti principi/criteri, in quanto si ponga come causa di maggiori uscite o di minori entrate è fonte di un danno, di una diseconomia, che va segnalata alla Procura della Corte;
- alla considerazione che l'analisi sviluppata dalla Corte, nell'ambito del 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 (10).

di cui in motivazione, nonché ad iscrivere in bilancio il contributo [in conto capitale per il finanziamento di immobilizzazioni materiali] pari ad euro 108.022,26 in ossequio ai principi di veridicità, chiarezza e correttezza nei termini di cui in motivazione."

(10) Le riflessioni già riportate nella nota 1, trovano un significativo e molto interessante approfondimento nel volume "I controlli della Corte dei conti sugli enti territoriale e gli altri enti pubblici", a cura di Adriano Gribaudo e Riccardo Patumi, Maggioli

Con riferimento altresì ad un'altra sentenza, della Magistratura ordinaria, già commentata nell'ambito di una complessa vicenda che ha visto un ripetuto intervento della Corte dei conti (11), emergono anche i seguenti aspetti, che si vogliono richiamare per una maggiore completezza del quadro delle conoscenze qui esposto:

- la mancanza di veridicità nei documenti del sistema del bilancio si lega al reato di falso ideologico, che può trovare riferimento in una casistica assai vasta;
- ad essa può conseguire una specifica responsabilità per danno erariale (12).

Ci sembra di dovere annotare che l'orientamento delle Sezioni di controllo della Corte dei conti sia quello di esprimere una particolare sensibilità a mantenere un atteggiamento di tipo collaborativo, attraverso l'esercizio di un controllo di tipo preventivo, senza escludere però la trasmissione della

deliberazione alla Procura erariale, "per quanto di sua competenza"; come si verifica in termini crescenti e questo è l'aspetto rilevante che va emergendo, laddove le gravi criticità riscontrate possano avere significato nell'individuazione di possibili profili di danno erariale.

Invece, lo si vuole annotare in queste conclusioni, nella giurisprudenza della Corte, in particolare in quella relativa alle Sezioni giurisdizionali, non trova frequente considerazione il danno che consegue da una minore efficacia dell'azione amministrativa (13), sebbene il relativo criterio/principio trovi il suo riferimento nell'art. 97 della Costituzione, come lo trovano quelli, al contrario valorizzati nella giurisprudenza della Corte e come il precedente riferibili all'art. 97 della Costituzione, relativi all'efficienza e all'economicità.

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".

(11) Cfr. G. Farneti, 2018, cit. in nota 4. Al termine di quell'articolo, riflettendo sull'evoluzione dei controlli messi in atto dalla Corte dei conti, si osservava che probabilmente dal controllo finanziario ben poteva emergere il presupposto per una possibile valutazione del danno erariale (e dunque per una sua segnalazione alla Procura), ad esempio con riferimento ai rapporti fra ente e sue partecipate, per avere l'ente omesso le analisi dalle quali trarre elementi conoscitivi per orientare l'azione amministrativa secondo l'indicazione del buon andamento, così esponendo

l'ente al sostenimento di maggiori costi. Come si è appunto verificato con la deliberazione qui commentata.

(12) Cfr. per un caso concreto G. Farneti cit. in nota 4, dove si evidenzia che in quella fattispecie il danno era stato individuato sulla base della maggiore spesa collegabile al mancato rispetto del patto di stabilità, ma non, anche, come conseguenza della sola manipolazione dei dati contabili, in relazione a una minore efficacia dell'azione amministrativa, che sempre si determina come conseguenza di una falsificazione dei dati del sistema di bilancio.

(13) Ci riferiamo al danno da "disservizio", conseguente in particolare a una minore efficacia dell'azione amministrativa in conseguenza di comportamenti posti in essere in violazione di specifiche norme, già richiamato nella nota 3. In M. De Paolis, in questa *Rivista*, n. 7/2018, 1056, "Giurisprudenza della Corte dei conti sul danno da disservizio", si può leggere la seguente interessante valutazione, dalla quale trarre una concreta indicazione operativa: "Una parte della giurisprudenza contabile collega il danno da disservizio al settore dei pubblici servizi identificandolo nel mancato raggiungimento dell'utilità che si prevedeva di ricavare dall'investimento di specifiche risorse umane, strumentali e finanziarie e da una coerente utilizzazione dell'intera struttura organizzativa, come nel caso del loro spreco derivante da servizi privi delle caratteristiche della pubblica utilità."