

Il problema dell'efficacia dei controlli ispettivi esterni

di Antonio Leo Tarasco*

SOMMARIO: 1. L'inefficacia degli organismi di controllo esterno: esemplificazioni ed ipotesi ricostruttive. - 1.1. I Servizi ispettivi di finanza pubblica (S.I.F.I.P.): cornice normativa ed efficacia operativa. - 1.1.1. Effetti ed efficacia degli accertamenti ispettivi dei S.I.F.I.P. - 1.1.2. In particolare, gli effetti degli accertamenti dei S.I.F.I.P. in tema di federalismo fiscale. - 1.2. L'Ispettorato per la funzione pubblica (IS.FU.P.). - 1.3. La parabola del SE.C.I.T. e la scomparsa di controlli esterni nel settore tributario. - 1.4. L'attività ispettiva sugli interventi di emergenza di protezione civile. - 1.5. Il controllo sulla corruzione e la trasparenza nella P.A. (il S.A.ET.). - 2. Controlli sulla spesa ed accertamenti fiscali. - 2.1. Premessa. - 2.2. Analisi normativa. - 3. Per un'*authority* (unica) sul controllo della qualità della P.A.

1. *L'inefficacia degli organismi di controllo esterno: esemplificazioni ed ipotesi ricostruttive*

Il presente studio si propone di esaminare gli organismi di controllo esterno distinti dalla Corte dei conti che esercitano il proprio controllo sull'attività delle amministrazioni pubbliche. Il punto di vista prescelto è quello della misurazione dell'efficacia del sistema dei controlli esterni in considerazione sia degli effetti politici prodotti che di quelli giuridici (intendendo per effetti giuridici, a sua volta, sia quelli sul miglioramento dell'amministrazione che sul sanzionamento della stessa). L'indagine ha lo scopo di verificare e misurare le conseguenze che discendono dai procedimenti di controllo posti in essere. Non potendo accontentarsi di limitare la conoscenza alla descrizione cosmogonica degli apparati di controllo, credo sia opportuno orientare l'indagine sugli effetti che essi producono e, dunque, sulla capacità del sistema dei controlli di raggiungere il risultato sia del rilevamento che della correzione delle inefficienze e diseconomicità dell'amministrazione (ciò che definisco come "efficacia del sistema dei controlli"). Lo studio degli effetti

* Ringrazio i professori Giovanni Leone e Claudio Franchini per aver letto una prima versione dello scritto. Esprimo la mia profonda gratitudine al Presidente Girolamo Caianiello i colloqui con il quale hanno rappresentato lo stimolo quotidiano e vivificante per la ricerca di cui mi assumo, ovviamente, ogni responsabilità per errori, omissioni ed opinabilità delle conclusioni.

e dell'efficacia dei controlli costituiranno, dunque, i due momenti, in parte distinti in parte sovrapponibili, attraverso cui si svilupperà la nostra indagine.

La tematica dell'efficienza e dei suoi controlli e, dunque, dei “controlli di efficienza” – come venivano sinteticamente chiamati nel 1979 dal GIANNINI nel *Rapporto sui principali problemi dell'Amministrazione dello Stato*¹ – appare di grande attualità non solo in astratto, per il rilievo che, finalmente, la cultura giuridica contemporanea riconosce ai concetti di “risultato” e di “risorsa” ma altresì in considerazione di un fenomeno sempre più evidente: la dissoluzione dell'inefficienza nelle cause legittimanti l'adozione di provvedimenti di (formale) emergenza; ciò che serve proprio a conferire poteri straordinari per gestire non già situazioni di tipica emergenza quanto, piuttosto, di incapacità e inefficienza delle amministrazioni contemporanee “nell'affrontare i problemi con i mezzi ordinari”, come ad esempio nel paradigmatico caso dello smaltimento dei rifiuti in Campania². La tendenza ad assimilare situazioni ordinarie a quelle imprevedibili o impreviste al fine di giustificare l'attribuzione di poteri straordinari nasce proprio dalla riconosciuta incapacità di gestire con efficienza l'ordinario, con tutti i prevedibili dubbi e problemi di legittimità di tale tendenza normativa³. È questo un ulteriore profilo di interesse della tematica in discorso dal momento che deve ragionevolmente immaginarsi come controlli di efficienza che si rivelino nella pratica anche efficaci potrebbero ridurre notevolmente i casi di ricorso al c.d. “governo dell'emergenza”⁴ per superare situazioni di inefficienza cui l'ordinario sistema di controlli non ha saputo porre rimedio.

L'indagine che ci si appresta a svolgere è resa più difficile dalla scarsità degli studi giuridici su tale profilo che viene approfondito, infatti, non tanto dagli studiosi di diritto pubblico quanto dagli economisti, molto più propensi dei giuristi a misurare *performance* delle aziende (private e) pubbliche e, quindi, anche dei relativi sistemi di controllo⁵.

¹ M.S. GIANNINI, *Rapporto sui principali problemi dell'Amministrazione dello Stato*, trasmesso alle Camere il 16 novembre 1979, § 5.8, p. 37, ora agevolmente consultabile in www.technenormative.it/RapportoGiannini.pdf; nonché in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1982, 722 ss. Per un inquadramento generale delle diverse nozioni e delle relative problematiche si veda M.S. GIANNINI, *Il controllo: nozione e problemi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1974, p. 1263 ss., ora anche in M.S. GIANNINI, *Scritti. 1970-1976*, vol. VI, Giuffrè, Milano, 2005, 721 ss.

² Così C. FRANCHINI, *La figura del commissario straordinario prevista dall'art. 20 del d.l. n. 185/2008*, in *Giorn. dir. amm.*, 561 ss., 562.

³ Si veda, ad esempio, il caso del commissario straordinario per la velocizzazione delle procedure relative ad investimenti pubblici ritenuti prioritari per lo sviluppo economico, e previsto dall'art. 20 del d.l. n. 185/2008, di cui tratta C. FRANCHINI nello scritto *La figura del commissario straordinario*, prima citato.

⁴ Espressione, questa, che si deva a A. FIORITTO, *L'amministrazione dell'emergenza tra autorità e garanzie*, Il Mulino, Bologna, 2008.

⁵ Si veda, ad esempio, l'accurata ricerca condotta da G. REBORA (a cura di), *La crisi dei controlli: imprese e istituzioni a confronto*, Pearson Education Italia, Milano, 2007 e, in precedenza, *La*

Nel misurare l'*efficacia* del controllo in considerazione degli *effetti* di questo, scopriamo che gli organismi di controllo e di ispezione da noi esaminati appaiono sostanzialmente inutili: non solo essi non risultano titolari di espliciti poteri sanzionatori o sostitutivi verso i soggetti controllati ma non risultano dotati neanche dei poteri necessari per pretendere i documenti e le informazioni richieste alle amministrazioni controllate e/o ispezionate.

L'art. 3, comma 68, legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) che prescrive ad ogni ministro di trasmettere annualmente alle camere, per l'esame da parte delle commissioni parlamentari "una relazione sullo stato della spesa, sull'efficacia nell'allocazione delle risorse nelle amministrazioni di rispettiva competenza e sul grado di efficienza dell'azione amministrativa svolta, con riferimento alle missioni e ai programmi in cui si articola il bilancio dello Stato". Le relazioni devono segnalare in particolare i risultati conseguiti dall'amministrazione nel perseguimento delle priorità politiche individuate dal ministro nonché le linee di intervento individuate e perseguite al fine di migliorare l'efficienza, la produttività e l'economicità delle strutture amministrative e i casi di maggior successo registrati.

Purtroppo, a tal pur necessario monitoraggio non segue alcun effetto giuridico, se non quello della assunzione della responsabilità politica della dirigenza verso il ministro e di questo verso l'elettorato; profilo, quest'ultimo che, benché integri nei suoi elementi essenziali i momenti tipici dell'*accountability* degli organi di governo, assume nei fatti una scarsa utilità se è vero che la risposta elettorale spesso appare rigida ed insensibile rispetto ai risultati dell'azione di governo.

L'ordinamento italiano pullula dei più vari organismi di controllo esterno privi del benché minimo potere di incidere significativamente sulla realtà giuridica o materiale sottoposta al loro controllo e, nella maggior parte dei casi, privi finanche dei poteri necessari a svolgere il prescritto controllo, non essendo titolari almeno esplicitamente di poteri incisivi da utilizzare durante il procedimento di controllo nei confronti del controllato che, ad esempio, si rifiuti di esibire i documenti richiesti.

Trattasi di una vera e propria costante, come è dimostrato anche dalla abrogazione delle rarissime eccezioni normative in cui un organismo di controllo

valutazione dei risultati nelle amministrazioni pubbliche, Guerini e Associati, Milano, 1999. Nel medesimo gruppo di economisti che si sono impegnati a studiare l'efficacia dei controlli manageriali nelle amministrazioni pubbliche, si vedano nella letteratura straniera C. PROPPER-D. WILSON, *The use and usefulness of performance measures in the Public Sector*, in *CMPO Working Papers Series* n. 03/073, 1 ss.; ROYAL STATISTIC SOCIETY, *Performance indicators: good, bad, and ugly*, in <http://www.rss.org.uk/main.asp?page=1222>, S. TAU e D. BRAUNS, *Resistance to evaluation: a psychological perspective evaluation*, 9 (3), 247 ss.; W. VAN DOOREN, *Performance measurement in the Flemish Public Sector: a supply and demand approach*, in <https://repository.cc.kuleuven.be/dspace/handle/1979/205>.

sull'attività (come il Servizio ispettivo degli ispettori tributari - SE.C.I.T., ad esempio) era dotato di poteri idonei ad assicurare gli accertamenti prescritti dalla legge. Il panorama è assai vario ed interessante: si spazia dagli organismi di controllo *resi inutili* perché privi di poteri incisivi verso il soggetto controllato, ma che in astratto dovrebbero poter svolgere una significativa attività (si pensi all'Ispettorato per la funzione pubblica o i Servizi ispettivi di finanza pubblica), agli organismi *geneticamente inutili* perché nascono senza una missione ben definita e finiscono con il navigare per le acque indefinibili di vaghi concetti normativi rispetto ai quali nessuno potrà mai veramente dire se abbiano svolto o meno i compiti affidati (ed il pensiero corre al Servizio anticorruzione e trasparenza – SAET).

Si offre, qui di seguito, una sintetica (ma rappresentativa) rassegna normativa dei principali organismi di controllo operanti in eterogenei settori ordinamentali; l'esposizione non intende essere esaustiva della galassia dei controlli ma unicamente dimostrare l'urgenza di una ricognizione completa degli organismi e dei poteri di controllo e la loro auspicabile riconduzione all'interno di un'unica autorità a sua volta assoggetta al controllo della Corte dei conti.

Ovviamente, il discorso non vale per la Corte dei conti, pur essa organismo di controllo esterno, costituzionalmente necessaria (art. 100 Cost.), specificamente deputata a svolgere l'essenziale ruolo di ausilio delle Camere ed i cui referti sulla gestione delle amministrazioni pubbliche non possono avere altro effetto che l'induzione di un successivo meccanismo di controllo politico delle assemblee rappresentative (dai consigli comunali al Parlamento) verso ciascun livello di Esecutivo in relazione a gestioni inefficienti e/o diseconomiche da essa stessa rilevate.

Assai deludente, invece, appare essere la configurazione degli organismi di controllo esterno di natura prettamente amministrativa, che dovrebbero invece efficacemente completare il sistema di controlli incardinato sul ruolo della Corte dei conti e sul raccordo dei diversi organismi di controllo esterno tra loro nonché tra questi e la Corte stessa⁶. Non diversa configurazione assumono gli organismi di controllo che svolgono funzioni ispettive⁷, come dimostrato dalle considerazioni seguenti.

Il punto centrale della questione, infatti, non consiste nell'alterare il ruolo di ausilio alle Camere svolto dalla Corte dei conti bensì di affiancare a questa validi organismi di controllo ed ispezione la cui attività – avente, stavolta, immediata

⁶ Esigenza di raccordo evidenziata, da ultimo, proprio dalla Corte dei conti, delib. n. 29/ CONTR/09, 23 giugno 2009, in sede di Audizione presso la Camera dei deputati sullo "Schema di decreto legislativo di attuazione alla delega contenuta nella legge 4 marzo 2009, n. 15".

⁷ Sul tema si veda la classica monografia di V. TENORE, *L'ispezione amministrativa*, cit., *passim*, oltre alle voci enciclopediche di G. D'AURIA, *Ispettorato. D) Nozione e profili generali*, in *Enc. giur.*, vol. XVII, Treccani, Roma, 1989 e di G. LANDI, voce *Isppezioni ed inchieste amministrative*, in *Enc. giur.*, vol. XVII, Treccani, Roma, 1989, cui si aggiunga il saggio di M. BOMBARDELLI, *Le ispezioni amministrative*, *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1989, 1111 ss.

incidenza sui soggetti sottoposti a controllo – sia supervisionata proprio dalla magistratura contabile. L'efficacia complessiva del sistema dei controlli non può che essere la risultante dell'azione di organi amministrativi di controllo e di organismi (come la Corte) che su quegli organi di controllo vigili riferendo altresì al Parlamento, come voluto dai Costituenti: “La promozione del miglioramento tramite la valutazione e il controllo necessita dell'azione complessiva di un sistema integrato di attori con ruoli differenziati e identità distinte, piuttosto che il tentativo di attribuire valenze e ruoli molteplici ad un unico attore”⁸.

In pratica, il riconoscimento della originaria *purezza* delle funzioni di controllo della Corte nel suo rapporto con le assemblee politiche per il conseguente esercizio del controllo nei confronti dell'amministrazione apre la strada ad un potenziamento del complessivo sistema dei controlli, ivi inclusi quelli interni e quelli svolti in maniera ordinariamente ispettiva, i quali si scoprono avere una funzione di completamento rispetto a quelli della Corte. Ed è per questo che ora si passerà ad approfondire tale altra morfologia di controlli a torto lungamente trascurata sia dal legislatore che dagli studiosi.

1.1. *I Servizi ispettivi di finanza pubblica (S.I.F.I.P.): cornice normativa ed efficacia operativa*

Il più antico servizio ispettivo italiano è rappresentato dall'*Ispettorato generale di finanza*, istituito nel 1939 con la legge n. 1037 del 26 luglio. In particolare, i *Servizi ispettivi di finanza pubblica* (S.I.F.I.P.) costituiscono la struttura operativa dell'*Ispettorato generale di Finanza della Ragioneria generale dello Stato*⁹.

Un problema di non trascurabile importanza è costituito dalla estensione del potere ispettivo dei S.I.F.I.P. alle regioni ed agli enti locali. Tale profilo problematico, come è immaginabile, si è acuito particolarmente con la legge costituzionale n. 3 del 2001 di riforma del Titolo V della Costituzione con il connesso potenziamento del ruolo legislativo ed amministrativo, rispettivamente, di regio-

⁸ M. TURRI, *Il controllo successivo sulla gestione della corte dei conti: esame di un referto (la gestione dell'emergenza rifiuti effettuata dai commissari del governo) in ottica economico-aziendale*, in *Riv. Corte conti*, 2008, 213 ss., 230.

⁹ Problema di non poco momento è capire se i Servizi ispettivi della Ragioneria generale dello Stato (R.G.S.) abbiano la preparazione tecnica e culturale necessaria per verificare effettivamente la *proficità della spesa pubblica*, ossia l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa, e non solo la sua regolarità amministrativa e contabile, come pur prescrive la normativa istitutiva fin dalle sue origini, secondo una logica seguita anche nell'art. 9, D.P.R. 30 gennaio 2008, n. 43 (regolamento di organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze), che assegna ai SIFIP, tra l'altro, “attività ispettiva sulla *regolarità e proficità* della gestione amministrativo-contabile delle pubbliche amministrazioni, enti ed organismi pubblici, tenuto conto anche della Direttiva annuale per l'azione amministrativa e la gestione del Ministero, nonché sul sistema delle Ragionerie” (comma 1, lett. a)).

ni ed enti locali. Nonostante la prevedibile interpretazione estensiva – propugnata in via di prassi amministrativa dalla Ragioneria generale dello Stato (R.g.s.) – del concetto di Stato come esteso all'intero settore di finanza pubblica, sulla falsariga dell'analoga interpretazione proposta dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 29/1995 con riguardo ai poteri della Corte dei conti come organo di controllo dello Stato-ordinamento e non dello Stato-persona, regioni ed enti locali hanno opposto sovente chiusure e resistenze rispetto alle indagini ispettive dei S.I.FI.P. sia che fossero finalizzate alle verifiche amministrativo-contabili che alla verifica del Patto di stabilità interno ovvero al c.d. *Patto sulla salute* specificamente firmato tra Stato e Regioni in sede di Conferenza unificata.

La confusione interpretativa intorno al significato da dare alla normativa istitutiva dei S.I.FI.P. ove letta alla luce della riforma costituzionale del Titolo V, ha trovato una ragionevole soluzione all'interno della *Legge di contabilità e finanza pubblica* di cui alla legge 31 dicembre 2009 n. 196, in cui è stato valorizzato il significato del combinato disposto dell'art. 117, comma 2, cost. ed art. 119, comma 2, cost., in tema di armonizzazione dei sistemi di finanza pubblica centrale e locale. Con una forte valenza sia simbolica che precettiva, l'art. 1, comma 1, della predetta legge n. 196/2009 stabilisce il principio fondamentale secondo cui ogni amministrazione pubblica “concorr[er] al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, e ne condividono le conseguenti responsabilità”. Tale principio generale si traduce – nel successivo art. 14, lett. d) – nella attribuzione alla Ragioneria generale dello Stato del compito di “effettuare, tramite i Servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano”. Le regioni, invece, sembrano potersi includere insieme agli enti locali nella locuzione “enti territoriali” per quanto riguarda le verifiche dei S.I.FI.P. finalizzate “a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica”; la correttezza di tale interpretazione parrebbe confermata dal legislatore laddove attribuisce ai S.I.FI.P. nel successivo periodo della medesima lett. d), e sempre a proposito delle verifiche sugli “enti territoriali”, anche le verifiche “richieste dal Ministro competente all'avvio della procedura di cui all'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131”, procedura che – come noto – concerne l'esercizio dei poteri sostitutivi del Governo centrale nei confronti delle regioni inadempienti nelle ipotesi previste dall'art. 120 Cost.

Ciò significa che, grazie all'innovazione contenuta nella legge generale di contabilità e finanza pubblica del 31 dicembre 2009, i controlli dei S.I.FI.P. appaiono completi verso comuni, province, comunità montane e città metropolitane (comprendendo sia verifiche amministrativo-contabili che verifiche “sugli scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica”, come ad esempio il *Patto di stabilità interno* e c.d. “Patto per la salute per gli anni 2010-2012”) mentre nei confronti degli enti regionali i controlli dei S.I.FI.P. appaiono limitati ai soli “scostamenti

dagli obiettivi di finanza pubblica” essendo esse inquadrabili tra gli “enti territoriali” menzionati nella predetta lett. *d*) dell’art. 14, legge 196/2009.

1.1.1. *Effetti ed efficacia degli accertamenti ispettivi dei S.I.F.I.P.*

Se quella descritta è l’organizzazione e il quadro delle competenze dei Servizi ispettivi di finanza pubblica della Ragioneria generale dello Stato, bisogna ora verificare quali siano gli effetti concreti che derivano dagli accertamenti ispettivi ch’essi svolgono.

L’attività di accertamento dei S.I.F.I.P. si fonda esclusivamente sulla documentazione amministrativa e contabile (“*atti e documenti che esso ritenga necessari per i suoi accertamenti*”) che i soggetti pubblici sono tenuti ad esibire ex art. 3 della legge 1037/1939; di tal guisa, i S.I.F.I.P. non risultano titolari (almeno esplicitamente) di un potere di “accesso”, allo scopo di apprendere direttamente fatti e notizie, analogamente a quanto previsto per gli uffici dell’amministrazione finanziaria dall’art. 32, comma 1, del T.U.I.R. e dall’art. 51, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. La loro rappresentazione dei fatti rilevati sarà sempre condizionata dalla intermediazione di *atti e documenti* già formati dalla P.A., a meno che l’espressione (“*atti e documenti che esso ritenga necessari per i suoi accertamenti*”) non voglia essere interpretata come implicitamente attributiva del potere necessario¹⁰ per acquisire notizie utili agli accertamenti da svolgersi, ivi incluso l’accesso agli uffici della P.A. anche in modo da verificare la “*proficuità della spesa*” (v. art. 9, comma 1, lett. a), D.P.R. 43/2008: *retro*) di quegli stessi uffici attraverso l’esame diretto della funzionalità ed efficienza degli uffici e della qualità dei servizi (materiali e giuridici) erogati nel momento stesso in cui quegli uffici compiono atti, attività e pongono in essere comportamenti giuridicamente rilevanti (non ultimo, ad esempio, ogni forma di relazione con il pubblico).

In secondo luogo, si noti come ove i soggetti pubblici non corrispondano alle richieste istruttorie, l’art. 3 non prevede alcuna sanzione, contrariamente a quanto accade in tema di accertamenti fiscali¹¹ ma anche di autorità indipendenti, ivi inclusa l’Autorità di controllo sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, ad esempio. L’adempimento delle diverse richieste istruttorie degli ispettori della R.G.s. è oggi basato esclusivamente su un “senso di leale collaborazione” degli

¹⁰ Secondo la teoria dei poteri impliciti: v. G. MORBIDELLI, *Il principio di legalità e i c.d. poteri impliciti*, in *Dir. amm.*, 2007, 703 ss.

¹¹ Infatti, stando alla lettera dell’art. 32, comma 4, T.U.I.R. (D.P.R. 600/1973), la mancanza di collaborazione del contribuente evidenziata nella mancata comunicazione delle notizie ed i dati richieste ovvero nella mancata esibizione degli atti, documenti, libri e registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell’ufficio possono costituire elemento valutabile “ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa”.

uffici pubblici, visto che la *lex imperfecta* di cui all'art. 3 fissa l'obbligo ma non la sanzione per il suo inadempimento. Stessa ingiustificata limitazione sussiste per Corte dei conti per la cui attività istruttoria l'art. 3, comma 8, legge n. 20/1994 prevede ch'essa possa "richiedere alle amministrazioni pubbliche ed agli organi di controllo interno qualsiasi atto o notizia e può effettuare e disporre ispezioni e accertamenti diretti", potendo altresì delegare adempimenti istruttori a funzionari delle pubbliche amministrazioni e avvalersi di consulenti tecnici; ma senza nulla specificare in ordine all'eventuale e possibile inadempimento dell'amministrazione richiesta (come di frequente accade)¹².

Accanto a tali lacune normative riguardanti specificamente la genuinità e linearità dello svolgersi dell'indagine dei S.I.F.I.P., devono poi esaminarsi gli effetti giuridici derivanti dagli accertamenti ispettivi della Ragioneria generale dello Stato. Al riguardo può affermarsi che, analogamente a quanto accade anche per gli altri organismi ispettivi previsti dall'ordinamento, dalle verifiche ispettive dei S.I.F.I.P. non derivano immediatamente effetti giuridici nella sfera dei soggetti sottoposti a controllo.

Contrariamente a quanto accade, ad esempio, per gli uffici responsabili dell'accertamento tributario che possono irrogare sanzioni verso i contribuenti, due soltanto sono le conseguenze principali delle ispezioni svolte. In primo luogo, l'art. 7, legge n. 1037/1939, stabilisce che "l'Ispettorato generale di finanza, sulla base degli accertamenti compiuti, è tenuto a suggerire i provvedimenti dai quali possa derivare economia nella gestione del bilancio". Trattasi, in pratica, dell'instaurazione di una dialettica con l'amministrazione al fine di verificare se le eventuali irregolarità riscontrate siano state sanate oppure no. Ma rispetto alle irregolarità stesse, non può essere esercitato alcun potere diretto da parte dei singoli ispettori ovvero del Ragioniere generale dello Stato da cui essi dipendono. Infatti, il successivo art. 8 della stessa legge istitutiva del 1939 prevede che per ogni esercizio finanziario l'Ispettorato generale di finanza presenta al Ragioniere generale dello Stato una relazione sul lavoro compiuto il quale, poi, la trasmette "con le proprie eventuali osservazioni" al Ministro delle finanze (comma 2).

In secondo luogo, come tutti gli altri funzionari od amministratori pubblici, *a fortiori* per gli ispettori, nell'esercizio delle loro funzioni, sussiste "l'obbligo di denunciare alla procura generale della corte dei conti le irregolarità riscontrate" (art. 27, comma 4, legge n. 93/1983). Trattasi, peraltro, di una norma inutilmente ripetitiva poiché specifica quanto più in generale l'art. 20, comma 2, d.P.R. n. 3 del 1957 prevede analogo obbligo per gli ispettori generali delle amministrazio-

¹² L'imperfezione del sistema è stata notata anche dagli economisti studiosi di organizzazioni aziendali, secondo cui nell'attività di controllo della Corte dei conti manca "la capacità di incentivare *whistleblowers*, ovvero di spingere soggetti che operano a stretto contatto con il controllato ad agevolare l'indagine": così M. TURRI, *Il controllo successivo sulla gestione*, cit., 225.

ni statali che rilevino fatti dannosi (ossia l'obbligo di "farne immediatamente denuncia al Procuratore generale della Corte dei conti, informandone nel contempo il direttore generale o il capo del servizio competente").

Tuttavia – si noti – dalla complessa e meticolosa attività ispettiva svolta dai Servizi ispettivi della R.G.S. non deriva alcun effetto immediato nella sfera giuridica del controllato, fatta salva l'instaurazione dell'eventuale giudizio di responsabilità della Corte dei conti ove il P.M. contabile ravvisi nel rapporto del servizio ispettivo gli estremi di una *notitia damni*; ma in tal caso ci si sposta dal piano amministrativo a quello giurisdizionale.

Non risulta espressamente applicabile alle ispezioni dei S.I.F.I.P. né a quelle di altro organismo ispettivo generale la norma speciale di cui all'art. 6, comma 3, D.P.R. n. 51/1953 che pone a carico dell'ispettore una responsabilità solidale con l'autore del fatto per i "danni derivanti da eventuali irregolarità non rilevate per dolo o colpa grave in sede di ispezione compiuta" dall'ispettore. Pur configurando una efficace forma di responsabilità omissiva a carico dell'ispettore per omessa denuncia dei danni rilevati, la norma risulta inapplicabile ad ogni accertamento ispettivo che esuli dalle ispezioni sugli interventi d'urgenza nel settore della Protezione civile (v. *infra*).

1.1.2. *In particolare, gli effetti degli accertamenti dei S.I.F.I.P. in tema di federalismo fiscale*

Le verifiche dei S.I.F.I.P. posseggono una specifica rilevanza anche nell'ambito del federalismo fiscale di cui alla legge di delega 5 maggio 2009, n. 42.

Gli accertamenti da essi svolti per "rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica" (art. 14, comma 1, lett. *d*), terzo periodo, legge n. 196/2009) sono trasmessi alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica affinché possa valutare l'opportunità di attivare il procedimento denominato "Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza" di cui all'art. 18 della legge 5 maggio 2009, n. 42. Ciò significa che eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi di finanza pubblica causati sia da regioni che da enti locali territoriali, una volta rilevati dai S.I.F.I.P., formeranno oggetto di valutazione essenzialmente politica da parte dell'organismo previsto dall'art. 5, comma 1, lett. *a*), legge n. 42/2009, e che concorre alla definizione delle procedure per accertare quegli stessi scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, anche promuovendo "l'attivazione degli eventuali interventi necessari" per il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, ed in particolare per ciò che concerne la procedura del Patto di convergenza definita dallo stesso art. 18, legge n. 42/2009¹³.

¹³ Definito dall'art. 18, legge n. 42/2009, come la "convergenza dei costi e dei fabbisogni stan-

Il ruolo servente dell'accertamento dei S.I.F.I.P. rispetto all'attivazione della conseguente procedura del "Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza" appare, però, assai mortificato dall'elevato tasso di discrezionalità politica che presiede all'attivazione di siffatto Piano, al punto tale da indurre a chiedersi a cosa mai – ed in quali casi – servirà in concreto il referto dei S.I.F.I.P. rispetto al ristabilimento degli obiettivi non raggiunti da parte dei diversi enti. Si pensi, infatti, che se da un lato l'art. 14, comma 1, lett. d), legge n. 169/2009 stabilisce che è la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (cui sono indirizzati i referti) a "po[ter] valutare l'opportunità di attivare il procedimento" del "Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza", dall'altro l'art. 18, legge n. 42/2009, a proposito delle attribuzioni della predetta Conferenza, precisa che questa si occupa esclusivamente del "monitoraggio" degli scostamenti dagli obiettivi assegnati ai diversi enti pubblici territoriali, mentre l'attivazione del Piano di cui all'art. 5 spetta allo Stato ma solo "previa intesa in sede di Conferenza unificata" e comunque "limitatamente agli enti che presentano i maggiori scostamenti nei costi per abitante".

In sintesi, l'attivazione della procedura del "Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza", ancorché formalmente attivata dallo Stato – ossia dal Governo statale – prevede una prima fase di istruttoria ispettiva da parte dei S.I.F.I.P. ed un momento di valutazione politica svolto dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica a sua volta costituita in seno alla Conferenza unificata. Tra i parametri per la corretta valutazione politica dell'opportunità di attivare il Piano di cui sopra, inoltre, la legge sul federalismo fiscale del 2009 esclude espressamente che gli enti che presentino i minori scostamenti nei costi per abitante possano essere destinatari del "Piano", dal momento che soltanto per gli "enti che presentano i maggiori scostamenti nei costi per abitante" saranno oggetto di siffatta procedura; procedura che, ad ogni modo, pur se attivata dopo complessa *istruttoria tecnica* (a cura dei S.I.F.I.P.) e *politica* (da parte della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica e, quindi, della Conferenza unificata), comporta unicamente un accertamento delle "cause degli scostamenti" e la determinazione delle "azioni correttive da intraprendere". Un effetto, questo, che sembra – se non proprio inutile – quanto meno privo di qualsiasi proporzione rispetto alla complessità del procedimento politico-amministrativo sottostante; e ciò soprattutto ove si ponga mente al fatto che la verifica degli scostamenti rispetto agli obiettivi di finanza pubblica costituisce l'unica forma di controllo che i Servizi ispettivi della R.G.s. possono svolgere nei confronti delle regioni.

dard dei vari livelli di governo" nonché il "percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione".

1.2. *L'Ispettorato per la funzione pubblica (IS.FU.P.)*

Altro organismo ispettivo interistituzionale che esercita le proprie attribuzioni verso la generalità delle amministrazioni pubbliche è rappresentato dall'*Ispettorato per la funzione pubblica* (IS.FU.P.), disciplinato dall'art. 60, comma 6, d.lgs. n. 165/2001. Per la verità, l'Ispettorato nasce con la funzione di affiancare i Servizi ispettivi della Ragioneria generale dello Stato, in collaborazione con i quali esso normalmente svolge attività ispettiva; praticamente sovrapponibile ai S.I.F.I.P. è anche l'ambito operativo dell'IS.FU.P.¹⁴.

¹⁴ Il comma 6 dell'art. 60, d.lgs. n. 165/2001, esordisce stabilendo che allo svolgimento delle verifiche ispettive integrate di competenza della Ragioneria generale dello Stato, e finalizzate alla valutazione e verifica delle spese pubbliche, con particolare riferimento agli oneri dei contratti collettivi nazionali e decentrati, "può partecipare l'ispettorato per la funzione pubblica, che opera alle dirette dipendenze del Ministro per la funzione pubblica" e, dunque, non in posizione di autonomia ed indipendenza, benché l'ultimo periodo del 6° comma specifichi che "gli ispettori, nell'esercizio delle loro funzioni, hanno piena autonomia funzionale". In aggiunta a tale competenza concorrente con quella dei S.I.F.I.P., l'Ispettorato svolge interessanti compiti ispettivi di vigilanza "sulla razionale organizzazione delle pubbliche amministrazioni, l'ottimale utilizzazione delle risorse umane, la conformità dell'azione amministrativa ai principi di imparzialità e buon andamento, l'efficacia dell'attività amministrativa, con particolare riferimento alle riforme volte alla semplificazione delle procedure, e l'osservanza delle disposizioni vigenti sul controllo dei costi, dei rendimenti e dei risultati e sulla verifica dei carichi di lavoro". Con sovrabbondanza di termini, la disposizione intende attribuire all'Ispettorato il compito di vigilare operativamente, per conto del Ministro per la funzione pubblica da cui dipende, sull'efficacia, efficienza ed economicità dell'attività amministrativa, affiancandosi, così, senza particolare distinzioni di ruoli, non solo ai predetti uffici ispettivi della R.g.s. (che per antico statuto vigilano anche sulla "*proficuità della spesa pubblica*") ma altresì alla Corte dei conti.

Altra attribuzione dell'IS.FU.P. consiste nel controllo del rispetto degli obblighi gravanti sui dipendenti pubblici in materia di disciplina del pubblico impiego previsti dall'articolo 53, d.lgs. n. 165/01 e dall'articolo 1, commi 56-65, legge 23 dicembre 1996, n. 662, ovvero sia: l'eventuale svolgimento di attività extraistituzionale non denunciata e non autorizzata ovvero incompatibile con le funzioni e gli interessi dell'Amministrazione, nonché con le norme generali in materia di incompatibilità e cumulo di impieghi; l'eventuale non veridicità delle dichiarazioni rese all'atto della domanda di autorizzazione per lo svolgimento di incarichi extraistituzionali; l'osservanza delle disposizioni che riguardano l'iscrizione agli albi professionali per i pubblici dipendenti; l'osservanza delle prescrizioni relative alla trasformazione del rapporto di lavoro da tempo pieno a tempo parziale. Nel dettaglio, l'art. 47, d.l. 25 giugno 2008, n. 112, inserendo il comma 16-bis, dell'articolo 53 del d.lgs. n. 165 del 2001, ha attribuito all'Ispettorato per la funzione pubblica il compito di effettuare verifiche del rispetto della disciplina delle incompatibilità del pubblico impiego di cui all'art. 53, d.lgs. n. 165/01 e di cui all'articolo 1, commi 56-65, legge 23 dicembre 1996, n. 662, prevedendo la possibilità di stipulare apposite convenzioni coi servizi ispettivi delle diverse amministrazioni, avvalendosi, altresì, della Guardia di Finanza e della collaborazione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Da ultimo, in attuazione dell'art. 4, comma 2, lett. i), legge n. 15 del 2009 (c.d. legge Brunetta), che ha previsto un "ampliamento dei poteri ispettivi con riferimento alle verifiche ispettive integrate" da svolgere unitamente ai S.I.F.I.P., ex art. 60, commi 5 e 6, del d.lgs. n. 165 del 2001, l'art. 52, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 150/2009 ha sostanzialmente ricondotto le verifiche svolte dall'Is.fu.p. in materia di incompatibilità, cumuli di impieghi ed incarichi dei dipendenti pubblici, alle direttive dei S.I.F.I.P.

Al riguardo, non può non notarsi come le verifiche svolte dall'IS.FU.P. siano sostanzialmente inefficaci incidendo su un campione di dipendenti pubblici statisticamente non significativo. Il comma 62 dell'art. 1, legge n. 662/1996, prevede che le verifiche ispettive sugli obblighi dei dipendenti pubblici (compatibilità ed autorizzazione di incarichi extra-istituzionali *etc.*) siano svolte "a campione" sui dipendenti pubblici. E molte amministrazioni sono solite predeterminare il campione dei dipendenti pubblici da sottoporre a controllo a propria discrezione, ed in maniera talmente ridotta da contraddire il concetto stesso del controllo¹⁵.

Al di là dell'esatta (e forse inesistente) distinzione di ruoli tra i due organismi ispettivi, deve osservarsi come alle nobili attribuzioni dell'IS.FU.P. non solo non corrisponda la dotazione di un vero e proprio corpo ispettivo (come per i S.I.F.I.P.) ma difettino altresì significativi poteri verso i soggetti controllati. Ai sensi dell'art. 60, comma 6, d.lgs. n. 165/2001, nella parte di formulazione rimasta comunque immutata pur dopo la riforma Brunetta del 2009, e derivante dalla riforma attuata dall'art. 14-*septies*, d.l. 30 giugno 2005, n. 115 e dal comma 1 dell'art. 10-*bis*, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, viene previsto che l'Ispettorato, "al fine di corrispondere a segnalazioni da parte di cittadini o pubblici dipendenti circa presunte irregolarità, ritardi o inadempienze delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, può richiedere chiarimenti e riscontri in relazione ai quali *l'amministrazione interessata ha l'obbligo di rispondere, anche per via telematica, entro quindici giorni*" (corsivo mio).

Limitatamente alle richieste istruttorie formulate dall'Ispettorato in riferimento alle segnalazioni di disservizi effettuate dai cittadini, viene posto un espresso obbligo di corrispondere alle richieste istruttorie dell'Ispettorato entro il termine

Successivamente, il predetto art. 52, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 150/2009, nel riformulare il comma 16-bis dell'art. 53, d.lgs. n. 165/201, ha da un lato confermato siffatta potestà ispettiva dell'Is.fu.p. – prevedendo che il Dipartimento della funzione pubblica possa disporre per il tramite dell'Ispettorato per la funzione pubblica verifiche in materia di incompatibilità, cumuli di impieghi ed incarichi dei dipendenti pubblici; tuttavia, nell'esercizio di tali poteri, viene previsto che l'Ispettorato per la funzione pubblica "opera d'intesa con i Servizi ispettivi di finanza pubblica del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato" cui viene ricondotta, dunque, la responsabilità principale per l'esercizio di siffatta funzione.

¹⁵ L'Università degli studi di Napoli "Federico II", ad esempio, con decreto del Rettore 15 ottobre 2007, n. 3077 e n. 3306 del 19 ottobre 2009, ha determinato nel solo 2% (*sic !*) del personale docente ed amministrativo in servizio il campione di dipendenti pubblici da sottoporre a controllo ispettivo con estrazione mediante procedura informatica di sorteggio; l'art. 4, comma 4, del predetto decreto rettorale n. 3077 specifica, infine, che successivamente all'estrazione informatica dei nominativi che a questi sarà comunicato l'avvio del procedimento amministrativo ex art. 7, legge n. 241/1990. L'effetto complessivo è quello di un procedimento ispettivo che anticipa fin dal momento della mera individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo le garanzie procedurali (che, per contro, snaturano l'essenza stessa di un controllo ispettivo "a sorpresa" pur richiesto dalla normativa nazionale), lasciando che ben il 98% dei dipendenti sfugga a qualsivoglia forma di controllo sul rispetto della normativa in ordine ai doveri e le incompatibilità dei dipendenti pubblici.

di 15 giorni; la norma, già di per sé di limitato raggio operativo poiché non estesa alla generalità delle attribuzioni dell'IS.FU.P., può al massimo svolgere un effetto di *moral suasion* verso le amministrazioni, dal momento che non è prevista sanzione alcuna nell'ipotesi in cui l'Amministrazione non ottemperi a quanto richiesto dall'Ispettorato, sulla falsariga di quanto stabilito pure per il corpo ispettivo della Ragioneria generale dello Stato. Oltre che non munita di sanzione, la norma contribuisce negativamente a differenziare nei mezzi giuridici a disposizione i due corpi ispettivi dal momento che la pur lacunosa proceduralizzazione dell'obbligo dell'amministrazione di corrispondere alle richieste istruttorie dell'Ispettorato per la funzione pubblica non sussiste per i S.I.FI.P. La diversità di poteri istruttori tra i due corpi ispettivi è tanto più irrazionale non solo se si ha riguardo al fatto che entrambi svolgono analoghe funzioni ispettive concernenti aspetti delle gestioni pubbliche molto simili, ma altresì avuto riguardo al fatto che essi svolgono in sinergia appositi programmi ispettivi in virtù di rapporti di collaborazione previsti sia dal 6° comma dell'art. 60, d.lgs. n. 165/2001 *ante* riforma Brunetta (*“Allo svolgimento delle verifiche ispettive integrate di cui al comma 5 può partecipare l'ispettorato per la funzione pubblica...”*) che *post* riforma 2009, per effetto dell'art. 52, d.lgs. n. 150/2009 che tale collaborazione ha ora obbligatoriamente prescritto almeno per il controllo sul rispetto della disciplina sul pubblico impiego (*“Per l'esercizio delle funzioni ispettive connesse...al corretto conferimento degli incarichi e ai rapporti di collaborazione, svolte anche d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze...”*).

1.3. *La parabola del SE.C.I.T. e la scomparsa di controlli esterni nel settore tributario*

Nato come *Servizio centrale degli ispettori tributari*, il SE.C.I.T. fu istituito dalla legge 24 aprile 1980 n. 146. L'art. 9 della legge finanziaria per il 1980 attribuiva al servizio centrale degli ispettori tributari poteri di controllo dell'attività di accertamento degli uffici “avvalendosi anche degli ispettori compartimentali territorialmente competenti”, nonché di controllo delle verifiche eseguite dalla Guardia di finanza; a tal fine, esso poteva, in via straordinaria, anche “eseguire verifiche e controlli ed intervenire nelle verifiche in corso di svolgimento da parte degli uffici e della Guardia di finanza”; verifiche e controlli, in via straordinaria, relativi a “contribuenti nei confronti dei quali sussiste un fondato sospetto di evasione di grandi proporzioni”; predisposizione ed attuazione dei programmi di accertamento da proporre successivamente al Ministro delle finanze. Il servizio centrale degli ispettori tributari operava comunicando agli uffici delle imposte competenti “le notizie, le informazioni ed i dati acquisiti nonché i risultati delle verifiche eseguite” di cui gli uffici stessi dovevano tener conto nei procedimenti di accertamento delle imposte (art. 9, comma 3).

Gli ispettori tributari, in pratica, effettuavano in prima battuta gli accerta-

menti tributari di più rilevante entità per scovare possibili macro-evasioni mentre potevano ri-controllare gli accertamenti svolti dall'amministrazione finanziaria e seguire (per così dire) "in diretta" quelli della Guardia di finanza, verificandone, quindi, la correttezza. Residuavano, poi, in ultima battuta, poteri di proposte e di programmazione da rendere direttamente al Ministro delle finanze, le quali venivano elaborate non come compito principale del Servizio quanto come risultato dell'esperienza via via acquisita dagli ispettori¹⁶.

Successivamente, il d.lgs. 5 ottobre 1998, n. 361, in attuazione della prima legge Bassanini (legge 15 marzo 1997, n. 59) ha completamente ridisegnato e (per usare un eufemismo) "mitigato" i compiti del SE.C.I.T. il quale rimaneva sì in vita ma sostanzialmente svuotato delle proprie funzioni.

Le funzioni consultive e propositive – di natura originariamente residuale – assumono, invece, carattere principale. Infatti, secondo il nuovo articolo 9, legge n. 146/1980, novellato dall'art. 1, d.lgs. n. 361/1998, il SE.C.I.T. in via principale "elabora studi di politica economica e tributaria e di analisi fiscale in conformità agli indirizzi stabiliti dal Ministro delle finanze per la definizione, da parte del Governo e del Ministro stesso, degli obiettivi e dei programmi da attuare (...) nonché ai fini della programmazione sistematica dell'attività antievasione".

I compiti di controllo e di verifica tributaria, poi, continuano ad essere svolti ma "sulla base delle direttive emanate dal Ministro delle finanze, sentite le competenti commissioni parlamentari" (art. 1, comma 1, lett. a), legge n. 146/1980). Inoltre, gli uffici tributari la cui attività può essere ricontrollata dal SE.C.I.T. non possono più essere autonomamente individuati dal Servizio ispettivo, dal momento che – in base al d.lgs. n. 361/1998 – il controllo del SE.C.I.T. può avere ad oggetto solo ed esclusivamente gli uffici "espressamente individuati in base a criteri oggettivi nella direttiva" ministeriale, anche avvalendosi degli uffici ministeriali e degli ufficiali della Guardia di finanza art. 1, (art. 1, comma 1, lett. a), legge n. 146/1980). Anche il ri-controllo sulle verifiche già eseguite della Guardia di finanza viene notevolmente mitigato, dal momento che questo può eseguirsi sempre e solo "sulla base delle direttive emanate dal Ministro delle finanze" (art. 1, comma 1, lett. a), legge n. 146/1980). Con il d.lgs. n. 361/1998, i dati acquisiti e i risultati delle verifiche eseguite non debbono più obbligatoriamente essere presi in considerazione dagli uffici dell'amministrazione finanziaria, dal momento che il Servizio deve limitarsi a comunicarli a questi "affinché ne tengano conto nei procedimenti di accertamento delle imposte".

¹⁶ Nell'originaria previsione della legge n. 146/1980, gli ispettori esercitavano le proprie funzioni di controllo dell'accertamento tributario "con i poteri di vigilanza e di controllo attribuiti al personale direttivo dell'Amministrazione finanziaria", mentre durante le verifiche ed i controlli tributari esercitavano gli stessi poteri attribuiti all'Amministrazione finanziaria dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dalle altre leggi di imposta, senza però dover richiedere il parere dell'ispettorato compartimentale delle imposte.

Come correttamente rilevato dalla Corte dei conti nella indagine relativa alla “*Vigilanza sull’attività di accertamento tributario*”, conclusa con la deliberazione n. 10 del 5 maggio 2008¹⁷, il SE.C.I.T., “nato quasi con caratteristiche assimilabili ad un primo esempio di *autorità amministrativa indipendente*”, è stato stravolto nelle sue funzioni a partire dalla riforma del 1998 che ne ha fatto “perdere le originarie caratteristiche di neutralità, con la sua trasformazione in un’area di consulenza, priva, peraltro, di adeguate forme di regolamentazione”.

Ad intorpidire ulteriormente le acque è intervenuto successivamente il d.lgs. n. 300/1999, confermato dal d.P.R. 30 gennaio 2008, n. 43 che ha attribuito alle agenzie fiscali la competenza esclusiva in materia di accertamento tributario. Come risultato della trasformazione dell’organismo ispettivo, le originarie funzioni di controllo sull’attività di accertamento svolte sia nei confronti dei contribuenti che degli uffici finanziari e della Guardia di finanza sono state diluite nella più evanescente elaborazione “di studi di politica economica e tributaria” (art. 1, comma 2, lett. 0a), legge n. 146/1980), mentre ogni attività di controllo sull’operato degli uffici tributari e della Guardia di finanza è subordinato a direttive e criteri stabiliti in sede politica, con tutto quel che ne può derivare in termini di efficacia, effettività, indipendenza e tempestività del controllo ...! La costituzione delle agenzie delle entrate ha del tutto esautorato le funzioni del SE.C.I.T. trasformandolo “in una semplice postazione contabile sulla quale far gravare costi incontrollati di diretta collaborazione al Vertice politico”¹⁸.

Proprio in considerazione del progressivo esautoramento delle funzioni del SE.C.I.T., nell’indagine conclusa nel maggio 2008 la Corte dei conti rilevava la perdurante necessità di un “organismo esterno alle amministrazioni operative che, in posizione di “terzietà”, possa verificare che l’attività di controllo e di accertamento posta in essere dalla Guardia di finanza e dagli uffici sia nel merito legittima, corretta ed efficace agli effetti del rafforzamento della lotta all’evasione fiscale e, più in generale, dell’*accountability* della gestione del sistema impositivo”¹⁹, soprattutto in relazione all’estensione delle sanatorie fiscali e al largo ricorso agli istituti alternativi all’accertamento tradizionale caratterizzati da un elevato tasso di discrezionalità amministrativa²⁰.

¹⁷ C. conti, sez. contr. gestione – I collegio – 5 maggio 2008, n. 10, in *Foro amm. – Cds*, 2008, 1644. La pubblicazione integrale della deliberazione è in www.corteconti.it.

¹⁸ C. conti, delib. n. 10 del 2008, cit., p. 47, in www.corteconticonti.it.

¹⁹ C. conti, delib. n. 10 del 2008, cit., p. 6, in www.corteconticonti.it, che precisa altresì che dopo la trasformazione del ruolo del SE.C.I.T. mancano “strumenti adeguati per poter effettivamente garantire che l’attività di verifica della Guardia di finanza e quella di accertamento degli uffici siano svolte in modo trasparente, equo ed efficace, e quindi credibile, agli effetti della lotta all’evasione fiscale, oltre che, più in generale, ai fini di assicurare l’*accountability* della gestione del sistema impositivo” (p. 46).

²⁰ Di qui la necessità, secondo la Corte dei conti, che – unitamente ad una funzione generale di “*governance*” dell’intero sistema tributario e fiscale – venga mantenuta la presenza di un organismo esterno alle amministrazioni operative che, in posizione di “terzietà”, possa verificare che

Purtroppo, dopo poco più di un mese dalla deliberazione della Corte dei conti n. 8/2010/G del 5 maggio 2008, con l'art. 45, decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella legge 6 agosto 2008, n. 133, il legislatore, in luogo del rafforzamento delle attribuzioni del SE.C.I.T., come proposto dalla Corte, ha scelto la strada della soppressione. Secondo l'art. 45 del citato decreto legge n. 112 del 2008, infatti, "il Servizio consultivo ed ispettivo tributario è soppresso e (...) le relative funzioni sono attribuite al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ed il relativo personale amministrativo è restituito alle amministrazioni di appartenenza ovvero, se del ruolo del Ministero dell'economia e delle finanze, assegnato al Dipartimento delle finanze di tale Ministero". L'attività di accertamento tributario resta così affidata esclusivamente al *sultanato autonomo* ed autoreferente delle Agenzie delle entrate, e privata dell'indispensabile apporto indipendente di un organismo esterno.

1.4. *L'attività ispettiva sugli interventi di emergenza di protezione civile*

Proseguendo nell'analisi degli organismi ispettivi esterni, deve aggiungersi che non molto diversi sono i poteri di cui sono titolari gli ispettori in sede di verifiche degli interventi straordinari e di emergenza di protezione civile.

Ai sensi dell'art. 2 D.P.R. 30 gennaio 1993 n. 51, l'attività di ispezione e di vigilanza è volta a "verificare la legittimità e l'efficienza dell'azione amministrativa". Più specificamente, ai sensi del successivo art. 7, comma 1, "gli ispettori verificano la legittimità dell'azione amministrativa e la sua efficienza, anche per quanto riguarda il rispetto delle norme di contabilità e della finanza pubblica, ed ogni altro aspetto dell'attività che sia all'uopo rilevante, nonché accertano le disponibilità di tesoreria e di cassa. Accertano pure che la gestione amministrativa sia condotta in conformità delle disposizioni e dei rilievi degli organi di controllo e che la resa dei conti avvenga secondo le norme indicate dall'art. 13 della *legge 28 ottobre 1986, n. 730*".

Nel settore in esame regolamentato dal D.P.R. n. 51/1993, dunque, i parametri alla stregua dei quali valutare l'attività amministrativa, contabile e finanziaria sono costituiti dalla "legittimità dell'azione amministrativa e la sua efficienza", traduzione operativa dei canoni dell'imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost. Fin qui nulla di nuovo. È importante sottolineare come gli ispettori

l'attività di controllo e di accertamento posta in essere dalla Guardia di finanza e dagli uffici fosse nel merito legittima, corretta ed efficace agli effetti del rafforzamento della lotta all'evasione fiscale e, più in generale, dell'*accountability* della gestione del sistema impositivo. La mancanza o lo stravolgimento del sistema di vigilanza, infatti, finirebbe – secondo la Corte contabile – con il riflettersi in una sostanziale marcata limitazione della credibilità e dell'efficacia proprio della strategia di contrasto all'evasione fiscale.

siano chiamati in tale micro-settore dell'attività amministrativa a verificare anche "che la gestione amministrativa sia condotta in conformità delle disposizioni e dei rilievi degli organi di controllo" (art. 7). In tal modo, sembra darsi una specifica rilevanza giuridica in termini di efficacia giuridica ai rilievi (eventualmente) operati dai diversi organi di controllo, tanto interni (controllo *di gestione*) quanto esterni (controlli *sulla gestione*). Pur senza mutare natura e poteri degli organi di controllo, è agli organismi ispettivi che viene attribuito il potere di verificare l'adeguamento o meno rispetto ai rilievi degli organismi di controllo, così implicitamente inducendo gli organi dell'amministrazione attiva a fornire un seguito ai rilievi suddetti al fin di non incorrere nei successivi rilievi ispettivi.

L'analisi non sarebbe completa e veritiera se non si esaminasse anche l'efficacia che, a loro volta, hanno i rilievi contenuti nei referti ispettivi. Indagando specificamente su quale sia la specifica conseguenza derivante dalla conclusione dell'ispezione, non può non rilevarsi come anche il D.P.R. n. 51/1993 si riveli abbastanza deludente: il *clou* dell'attività ispettiva consiste nell'obbligo di denunciare "fatti o atti che diano luogo a responsabilità per danni derivanti all'amministrazione per violazione di obblighi i servizio ovvero responsabilità a carattere civile, penale o amministrativo" (art. 6, comma 2). Di norma, infatti, l'art. 6, comma 1, D.P.R. n. 51/1993, dalla segnalazione ispettiva concernente le "carenze di legittimità e di efficienza" e dalle "proposte sui conseguenti provvedimenti da adottare" non discendono né sanzioni né obblighi di motivare le ragioni per cui l'amministrazione non adotti i provvedimenti pur proposti dagli ispettori (come invece almeno stabilito per la Corte dei conti dall'art. 3, comma 6, legge n. 20/1994).

Certamente più cogente è la disposizione di cui all'art. 6, comma 3, D.P.R. n. 51/1953 che pone a carico dell'ispettore una responsabilità solidale con l'autore del fatto per i "danni derivanti da eventuali irregolarità non rilevate per dolo o colpa grave in sede di ispezione compiuta" dall'ispettore. Introducendo un'interessante forma di responsabilità omissiva a carico dell'ispettore per omessa denuncia dei danni rilevati, la norma controbilancia, a ben guardare, anche la scarsa indipendenza degli stessi ispettori i quali sono incaricati direttamente dal Ministro per il coordinamento della protezione civile (art. 3, comma 1; art. 5, comma 1). Pur tuttavia, non può non notarsi come siffatta responsabilità solidale non sia bilanciata dall'attribuzione di idonei poteri istruttori in capo agli ispettori i quali rischiano di essere ritenuti responsabili anche di quanto non abbiano rilevato senza colpa alcuna ma solo a causa della mancanza di cooperazione dell'amministrazione controllata che in qualche modo occultò la documentazione più rilevante senza che gli ispettori abbiano il potere di richiederne coattivamente l'esibizione.

L'efficacia della disposizione di cui all'art. 6, comma 3, D.P.R. n. 51/1953 è in ogni caso limitata allo specifico ambito applicativo del D.P.R. n. 51/1953, ovvero sia agli interventi di emergenza conseguenti alla dichiarazione dello sta-

to di emergenza di cui all'art. 5, comma 1, della legge 24 febbraio 1992, n. 225; agli interventi disposti da ordinanze finalizzate ad evitare situazioni di pericolo o maggiori danni a persone o a cose ai sensi dell'art. 5, comma 3, della citata legge n. 225/1992; agli interventi diretti al superamento dell'emergenza comunque effettuati con oneri a carico dello Stato. Ne deriva, in conclusione, che la pur imperfetta formulazione dell'art. 6, comma 3, possiede un ridottissimo raggio operativo rispetto ai numerosi altri settori di attività amministrativa che continuano a rimanere privi di adeguati strumenti di verifica esterna.

1.5. *Il controllo sulla corruzione e la trasparenza nella P.A. (il S.A.ET.)*

Tra gli altri organismi di controllo sull'attività della P.A. spicca per conclamata inutilità il *Servizio Anticorruzione e Trasparenza* (S.A.ET.), nato sulle ceneri del (parimenti inutile e poi "formalmente" soppresso) *Alto Commissario per la prevenzione ed il contrasto della corruzione e delle altre forme di illecito all'interno della pubblica amministrazione*. Poiché l'articolo 1, legge 16 gennaio 2003, n. 3 non fa altro che creare il solo *contenitore* (l'organo dell'Alto Commissario, appunto), senza individuarne nemmeno le funzioni (ricavabili implicitamente solo dal nome evocante fenomeni di corruzione nella P.A.), sia la composizione che le funzioni dell'Alto Commissario sono state disegnate dal D.P.R. 6 ottobre 2004, n. 258²¹.

Originariamente istituito sotto la "diretta dipendenza funzionale del Presidente del Consiglio dei Ministri", il regolamento del 2004 prevedeva che il titolare dell'organo monocratico venisse designato tra magistrati e avvocati dello Stato²²; l'incarico quinquennale è rinnovabile una sola volta, secondo uno schema comune a molte autorità di controllo indipendenti, tra cui, principalmente, le *Authority* (art. 1, D.P.R. n. 258/2004), anche se in tal caso ci troviamo di fronte ad un organo incardinato organicamente presso un'amministrazione statale (prima la Presidenza del Consiglio dei ministri ed oggi il Dipartimento per la funzione pubblica della stessa P.C.M.), e dunque strutturalmente incapace di esprimere una posizione di autonomia.

Se il commendevole compito istituzionale è la lotta contro la corruzione ed altre forme di illecito nell'amministrazione statale e – grazie ad intese adottate in sede di Conferenza unificata – anche nell'amministrazione regionale e locale, è interessante verificare, ai fini della nostra indagine, l'idoneità dei poteri attribuiti

²¹ Sul cui schema si veda il parere del Consiglio di Stato, sez. cons. atti norm., 31 maggio 2004.

²² Dalla seconda metà del 2004 al giugno 2008, si sono alternati ben quattro commissari, con una permanenza media di 11 mesi ciascuno [cfr. D.P.R. 28 ottobre 2004 (in *Gazz. Uff.* 7 dicembre 2004, n. 287), D.P.R. 22 gennaio 2007 (in *Gazz. Uff.* 5 febbraio 2007, n. 29), D.P.R. 23 luglio 2007 (in *Gazz. Uff.* 4 settembre 2007, n. 205), D.P.R. 19 marzo 2008 (in *Gazz. Uff.* 16 giugno 2008, n. 139)].

dalla legge rispetto ai fini istituzionali e, soprattutto, gli effetti e l'efficacia del controllo svolto dall'Alto Commissario.

Quanto ai poteri, l'art. 2, D.P.R. n. 258/2004 affida all'Alto Commissario il potere di disporre: *a) indagini*, anche di natura conoscitiva, finalizzate ad "accertare l'esistenza, le cause e le concause di fenomeni di corruzione e di illecito o di pericoli di condizionamento da parte di organizzazioni criminali all'interno della pubblica amministrazione"; *b) elaborazione di analisi e studi* sulla adeguatezza e congruità del quadro normativo, nonché delle eventuali misure poste in essere dalle amministrazioni per prevenire e per fronteggiare l'evolversi dei fenomeni oggetto di esame; *c) monitoraggio* su procedure contrattuali e di spesa e su comportamenti, e conseguenti atti, da cui possa derivare danno erariale.

Come può notarsi da una prima analisi dell'art. 2, comma 2, del regolamento, rispetto all'ampiezza, solennità ed impegno della formula normativa (prevenzione e contrasto della corruzione nella P.A.), i poteri in concreto attribuiti appaiono veramente inadeguati, per non dire risibili. Il cuore dell'attività dell'Alto Commissario consiste nel realizzare indagini per accertare esistenza (come se ve ne fosse ancora bisogno) e cause (abbastanza immaginabili) di fenomeni corruttivi nell'Amministrazione statale e, per estensione, grazie ad intese con regioni ed enti locali, nelle amministrazioni locali; quanto al compito di monitoraggio su atti, comportamenti e procedure contrattuali da cui possa derivare un danno erariale, è evidente come l'esercizio di tale funzione non faccia altro che sovrapporsi sia alle funzioni già svolte dalla Corte dei conti, in sede giurisdizionale ed anche di controllo, sia a quelle ancor più specifiche dell'*Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture* di cui all'art. 6, d.lgs. 12 aprile 2006 n. 163.

L'analisi delle successive disposizioni del regolamento del 2004 non fa altro che confermare tali considerazioni iniziali.

Gli effetti degli accertamenti svolti dall'Alto Commissario lasciano a desiderare almeno quanto i poteri di cui è dotato; giudizio conseguentemente negativo è da attribuirsi all'efficacia della complessiva attività di controllo. Si trae tale convinzione dal fatto che l'art. 4, D.P.R. n. 258/2004, stabilisce che l'Alto Commissario rediga "una relazione semestrale per il Presidente del Consiglio dei Ministri, concernente l'attività svolta nel periodo di riferimento", che viene a sua volta sostanzialmente "girata" dal Presidente del Consiglio dei Ministri ai Presidenti delle Camere, mentre l'art. 5, comma 1, obbliga l'Alto Commissario a denunciare all'autorità giudiziaria i fatti di reato ed alla Corte dei conti, "nei casi previsti dalla legge, i fatti nei quali sia ravvisabile danno erariale".

In pratica, il principale effetto dell'attività di controllo dell'Alto Commissario appare essere una qualificata informativa al Capo del Governo da cui dipende (prima direttamente e dal 2008 solo indirettamente) quell'organismo. Infatti, si noti, l'obbligo di denuncia previsto dall'art. 5 del regolamento del 2004 non costituisce altro che applicazione di un principio generale che pone a carico di ogni

pubblico ufficiale l'obbligo di denunciare i fatti costituenti possibili reati o *notitiae damni*; tuttavia, mentre nella generalità degli uffici pubblici, tale funzione di denuncia si aggiunge a quelle normalmente attribuite, nel caso dell'Alto commissario tale funzione appare essere la esclusiva se non la principale, conferendo così l'impressione di aver invertito i processi, avendo il legislatore istituito un organo per obbligarlo a denunciare, mentre in genere gli organi pubblici sporgono denuncia all'autorità giudiziaria poiché nell'esercizio delle proprie funzioni amministrative possono venire a conoscenza di fatti costituenti *notitiae criminis* o *notitiae damni*²³. Se invece si interpretasse tale attribuzione come il segno della volontà del legislatore di creare un organo deputato istituzionalmente ad ampliare l'informativa in favore dell'autorità giudiziaria penale o contabile, si dovrebbe rilevare che l'aspetto paradossale di tale obbligo di denuncia elevato a funzione consiste nel fatto che l'Alto commissario appare assolutamente privo di un collegamento istituzionale (né organico né funzionale) con l'Autorità giudiziaria, se non per il limitato profilo per cui l'ufficio di Alto commissario può essere ricoperto, appunto, da un magistrato ordinario o speciale. Se non vi sono sostanzialmente altre funzioni da svolgere e se è assente, per contro, anche uno stabile collegamento con l'autorità giudiziaria, non si spiega nemmeno la previsione per cui (comma 2) "la denuncia non determina la sospensione dell'attività di competenza dell'Alto Commissario", come a voler sottolineare l'assenza di ogni finalizzazione dell'attività dell'Alto Commissario rispetto all'obbligo di denuncia (ma quali sono le altre pregnanti funzioni?), che comunque costituisce certamente la principale attività che si affianca a quella di referto al Presidente del Consiglio dei ministri, come visto.

Desta molte perplessità anche la reale utilità dell'altro potere dell'Alto Commissario, in qualche modo connesso alla funzione di denuncia ora descritta, e che lo obbliga, ove dagli accertamenti compiuti "emergano fatti rilevanti ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei pubblici dipendenti", a trasmettere "apposita relazione informativa alle rispettive amministrazioni, specificando gli eventuali profili di rilievo disciplinare" (comma 3): tale funzione, pur astrattamente rilevante, viene vanificata dall'assenza della previsione del corrispondente obbligo dell'amministrazione di edurre l'Alto Commissario intorno all'avvio del procedimento disciplinare ovvero alle ragioni dell'eventuale mancato avvio; ciò al contrario di quanto previsto dall'art. 60, comma 6, d.lgs. n. 165/2001 per gli esiti degli accertamenti dell'Ispettorato per la funzione pubblica (IS.FU.P.) che, come visto prima, "costituiscono obbligo di valutazione, ai fini dell'individuazione delle responsabilità e delle eventuali sanzioni disciplinari (...) per l'amministrazione (...)".

²³ Che non vi fosse bisogno di creare appositamente un organo per di controllo per svolgere attività di denuncia lo si ricava dall'ampiezza dei soggetti istituzionali tenuti a siffatta denuncia nei confronti del Procuratore presso la Corte dei conti, come si ricava agevolmente dalla nota esplicativa prot. PG 9434/2007P diramata in data 2 agosto 2007 dal Procuratore generale presso la Corte dei conti.

Su tale complesso normativo interviene in maniera tipicamente gattopardesca il decreto legge 25 giugno 2008, n. 112. Se è vero, infatti, che l'art. 68, decreto legge n. 112/2008, nell'ambito di un generale disegno di verifica della "perduranza utilità degli organismi collegiali operanti presso la Pubblica Amministrazione" (comma 1), e di soppressione delle strutture amministrative svolgenti prevalentemente attività a contenuto tecnico e di elevata specializzazione riconducibili a funzioni istituzionali attribuite ad amministrazioni dello Stato centrali o periferiche (comma 5), ha soppresso espressamente (comma 6), tra l'altro, il predetto Alto Commissario, è pur vero che l'organismo non si è estinto, limitandosi semplicemente a cambiare denominazione e amministrazione di appartenenza, restando inalterate le funzioni ed i poteri originari; e ciò grazie all'aggiunta del comma 6-*bis* nella legge di conversione n. 133/2008.

Il disegno iniziale perseguito con la decretazione d'urgenza era, in effetti, la estinzione dell'organismo che non ha mai brillato per capacità (e possibilità) operativa, anche in considerazione – riteniamo – degli innocui poteri attribuiti dal legislatore, come ora visto; tuttavia, proprio in sede di conversione del decreto legge, il comma 6-*bis* introdotto dalla legge n. 133/2008 ha azzerato tutta la portata innovativa della previsione iniziale, stabilendo che "le funzioni delle strutture" dell'Alto Commissario "sono trasferite al Ministro competente che può delegare un sottosegretario di Stato", facendo così definitivamente rivivere l'organismo soppresso per soli due mesi.

In attuazione del comma 6-*bis*, d.l. n. 112/2008, è così intervenuto il D.P.C.M. 5 agosto 2008 recante il trasferimento delle funzioni dell'Alto Commissario al Dipartimento della Funzione Pubblica; il successivo D.P.C.M. 2 Ottobre 2008 ha provveduto a completare la gattopardesca operazione del mantenimento in vita di un organismo di controllo assolutamente inefficace sul piano del controllo, attribuendo al Dipartimento per la funzione pubblica i compiti esattamente svolti dall'Alto Commissario, in modo da giustificare la riconduzione di quell'organismo sotto l'egida del Dipartimento²⁴; ma intatte sono rimaste le norme attributive dei blandi poteri necessari per svolgere i pur rilevanti compiti dell'Alto commissario. Uniche novità, il mutamento di denominazione (in Servizio Anticorruzione e Trasparenza, SAET) e la fortissima riduzione delle risorse umane e finanziarie, che ha indotto l'ex Alto Commissario ad utilizzare il modello organizzativo reticolare dello *Hub and Spoke*²⁵.

²⁴ Ossia "attività di indagine conoscitiva all'interno della pubblica amministrazione anche al fine di elaborare analisi e studi sull'adeguatezza e congruità del quadro normativo e dei provvedimenti messi in atto dalle amministrazioni per prevenire e fronteggiare la corruzione ed altre forme di illecito nella pubblica amministrazione, provvedendo ad informare, se del caso, la Procura generale presso la Corte dei Conti ed il procuratore della Repubblica competente per territorio di eventuali fatti costituenti danno erariale ovvero reato" (art. 1, D.P.C.M. 2 ottobre 2008).

²⁵ Si veda in proposito il *Primo rapporto al Parlamento del Servizio Anticorruzione e Traspa-*

Tali considerazioni sono confortate anche in sede internazionale, se è vero che l'attività del S.A.ET. non ha impedito all'Italia di ricevere il monito del Consiglio d'Europa di Strasburgo nel cui ambito agisce il *Groupe d'Etat contre la corruption* (Gr.e.co.)²⁶.

2. Controlli sulla spesa ed accertamenti fiscali

2.1. Premessa

Giunti a tal punto della nostra indagine, si può tentare di tracciare qualche breve conclusione, partendo da un assunto di principio: se un rapporto di naturale ed evidente complementarità v'è tra entrate fiscali e spesa pubblica, come si ricava immediatamente dall'art. 53 Cost., esso non può non sussistere anche tra controlli-accertamenti fiscali e controlli sulla regolarità e proficuità della spesa pubblica.

La valenza pubblicistica della spesa pubblica sta non solo nel fatto ch'essa, gestita da organismi pubblici, sia destinata a soddisfare le esigenze della collettività ma altresì nel fatto ch'essa intanto sussiste in quanto vi siano delle risorse

renza, il primo presentato in ben quattro anni (dal 1° Gennaio 2004 al 31 Dicembre 2008) dal Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione al Senato della Repubblica in data 2 marzo 2009 (Doc XXVII n. 6, anche consultabile all'indirizzo http://www.innovazionepa.gov.it/ministro/pdf/Primo_Rapporto_Parlamento_SAEt.pdf). Il secondo Rapporto del S.A.ET., invece, è stato presentato nel Novembre 2009 e riguarda il periodo dall'Ottobre 2008 all'Ottobre 2009 (consultabile all'indirizzo internet http://www.governo.it/GovernoInforma/Dossier/saet_relazione/Relazione.pdf).

²⁶ Il 2 Luglio 2009, infatti, a conclusione della sua 43° seduta plenaria, il Gr.e.co. ha pubblicato il Greco Eval I/II Rep (2008) 2E, ossia l'*Evaluation Report on Italy*, un rapporto sul livello di lotta alla corruzione in Italia attraverso l'analisi dei principali strumenti normativi ed istituzionali. A conclusione del Rapporto, all'Italia vengono formulate 22 raccomandazioni rispetto alle quali ci si attende l'adeguamento da parte del Governo entro il 31 Gennaio 2011. In particolare, si auspica che (raccomandazione I) "*the Anti-corruption and Transparency Service (SAeT) or other competent authority, with the involvement of civil society, develop and publicly articulate an anti-corruption policy that takes into consideration the prevention, detection, investigation and prosecution of corruption, and provides for monitoring and assessment of its effectiveness*"; nonché che (raccomandazione X) "*the Anti-corruption and Transparency Service (SAeT) or otherwise, be given the authority and the resources to systematically evaluate the effectiveness of general administrative systems designed to help prevent and detect corruption, to make those evaluations public, and to make recommendations for change based on those evaluations*". Inoltre, a proposito delle misure di *Internal audit*, il paragrafo 103 del Rapporto stigmatizza negativamente come, secondo il rapporto commissionato dal Dipartimento per la funzione pubblica al CISP (Centro interdipartimentale per l'innovazione nella pubblica amministrazione) dell'Università "Tor Vergata" di Roma, "*not all public bodies had developed an internal control system, and that the typologies of control mechanisms varied greatly*". Di conseguenza, nella raccomandazione XII si invita il Governo italiano a fare in modo che "*all bodies of public administration have access to internal audit resources either directly or on a shared basis*".

pubblico-collettive da spendere. La ragione fondante dell'esigenza di controlli severi sta allora nel verificare come e con quali risultati vengono gestite risorse che provengono dalla collettività: verificare, cioè, che i contribuenti conferiscano parte dei propri redditi (*entrate*) affinché gli organi pubblici, direttamente o indirettamente, possano provvedere al soddisfacimento delle esigenze della collettività (*spesa*). Non a caso l'art. 53 Cost. parla di obbligo a "*concorrere alle spese pubbliche*". È il concetto stesso di *finanza pubblica* ad autorizzare tale conclusione, intendendo descrivere con tale espressione un "processo circolare e continuo in cui le amministrazioni pubbliche da un lato acquisiscono i mezzi finanziari (...) e, dall'altro, stanziavano i mezzi raccolti per perseguire obiettivi di interesse generale o, comunque, di rilevanza economica e sociale"²⁷.

Posta la circolarità (od anche, se si preferisce, interconnessione o complementarità) del processo di acquisizione delle risorse rispetto alla spesa pubblica, se ne ricava un corollario di non trascurabile importanza e di meno evidente percezione: il parallelismo tra controlli sull'entrate e controlli sulla spesa. Avendo un comune obiettivo (*soddisfare le esigenze della collettività*) sebbene da realizzare in modo differente (*prelevando denari* in una prima fase e *spendendo* in una seconda), i controlli delle due fasi dell'unitario ciclo della finanza pubblica devono essere avvinti da nessi comuni soprattutto nel senso della idoneità a raggiungere lo scopo (efficacia).

Ciò significa concepire un sistema di controlli che sia dotato tanto per l'entrate quanto per la spesa di strumenti e poteri analoghi circa l'idoneità a raggiungere lo scopo, ossia l'esattezza del prelievo fiscale in un caso e la regolarità, efficacia ed efficienza della spesa nell'altro caso.

Non sembra spostare i termini del discorso la differente natura giuridica dei soggetti passivi delle due operazioni, soggetti privati nell'un caso ed organismi pubblici nell'altro. Che gli accertamenti fiscali si svolgano verso soggetti privati mentre i controlli sulla spesa verso soggetti pubblici non dovrebbe in linea di principio valere a depotenziare l'efficacia dei controlli al punto tale da privarli della loro ragion d'essere. Se la diversa qualità dei soggetti sottoposti a controllo può servire a differenziare gli strumenti da adottarsi, essa non può certamente giustificare rigore nell'un caso e indulgenza ad oltranza nell'altro. Qualunque differenziazione dei controlli sull'entrate e sulla spesa deve essere ragionevole (art. 3 Cost.) e comunque atta ad assicurare il rispetto del principio contributivo (art. 53 Cost.) nonché dell'equilibrio finanziario (art. 81 Cost.) e del buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.).

Se si conviene su tale punto, bisogna analizzare l'organizzazione dei controlli dell'entrate unitamente a quelli sulla spesa onde porre a confronto i poteri

²⁷ A. MONORCHIO, *La gestione finanziaria ed economica*, in A. MONORCHIO-L.G. MOTTURA, *Compendio di Contabilità di Stato*, III ed., Cacucci editore, Bari, 2008, 15.

e gli strumenti di cui ciascun complesso organizzativo è dotato. Corre l'obbligo di avvertire, più in generale, che la scelta di indagare per sommi capi il sistema di accertamento delle entrate non intende fornire un giudizio positivo sul come le entrate siano state *considerate* nella concreta prassi applicativa nè degli uffici finanziari nè del controllo della stessa Corte dei conti. Anche l'attività di accertamento fiscale, infatti, indipendentemente dalla specialità del suo oggetto (le "entrate", appunto) può essere riguardata come un ulteriore settore della spesa pubblica in cui le risorse collettive vengono utilizzate per il perseguimento di un determinato interesse pubblico (l'acquisizione di provviste finanziarie, cioè).

Sotto tale angolazione, non può mancarsi di rilevare che nè gli uffici finanziari hanno mai molto gradito di essere sottoposti a controllo (come il triste epilogo della soppressione del SE.C.I.T. dimostra) nè la stessa Corte dei conti ha mai mostrato grande interesse per il controllo sulle entrate. È stato acutamente (ma isolatamente) rilevato²⁸ come il controllo delle entrate storicamente svolto dalla Corte dei conti costituisca "il reperto più ingente ed emblematico per uno studio dal vivo (si fa per dire) delle vicende del controllo in generale del nostro Paese, fra concezioni ed ideologie praticamente abrogatrici (...)"²⁹. Ciò perché per una malintesa interpretazione del T.U. leggi sulla Corte dei conti (di cui al r.d. n. 1214/1934), per decenni le entrate non sono state oggetto di controllo per il fatto di non presentare la sequenza classica del provvedimento amministrativo da vistare³⁰. Così, il modello del controllo preventivo di legittimità che presuppone un atto da sottoporre a visto di legittimità è stato considerato il controllo per eccellenza ed ogni diversa forma di *vigilanza* (essendo chiamata tale quella esercitata "sulla riscossione delle entrate e del riscontro sui magazzini e sulle cauzioni" dagli artt. 34-37 T.U. del 1934) è stata ingiustificatamente esclusa dal raggio operativo della Corte; al punto che solo nel 1974, e pur tra mille polemiche, l'allora Presidente della Corte dei conti, Giuseppe Cataldi, istituendo l'"Ufficio per il controllo mediante vigilanza", era *costretto* a giustificare la *vigilanza* legando quel termine al concetto di *controllo* onde motivare la "nuova" attribuzione della Corte, che comunque pochi risultati avrebbe dato (anche per effetto dell'applicazione a quell'ufficio di un solo magistrato!)³¹. Non solo il concetto di "vigilanza" sulle entrate a lungo stentò d'essere considerato vero e proprio controllo e, come tale, rientrante tra le attribuzioni tipiche della Corte ma – quando maturò finalmente la convinzione che rientrasse nella missione istituzionale della Corte – il "controllo mediante vigilanza sulla riscossione delle entrate" fu limitato alla sola attività meramente esecutiva degli agenti riscuotitori (che poi,

²⁸ G. CAIANIELLO, *Controlli sulle entrate e sui depositi*, in U. Allegretti (a cura di), *I controlli amministrativi*, Il Mulino, Bologna, 1995, 153 ss.

²⁹ Così G. CAIANIELLO, *Controlli sulle entrate e sui depositi*, cit., 153.

³⁰ G. CAIANIELLO, *Controlli sulle entrate e sui depositi*, cit., 153-154.

³¹ G. CAIANIELLO, *Controlli sulle entrate e sui depositi*, cit., 157.

erano soggetti anche alla resa del conto giudiziale). Con la conseguenza che la verifica del procedimento di accertamento tributario fu consegnata al solo contenzioso giurisdizionale tributario ed esclusa dal controllo della Corte limitato, dunque, alla sola esazione, pur se in contrasto con quanto ritenuto dai Padri fondatori della Corte³² e acclarato in sede internazionale³³. Tra le altre deformazioni interpretative che hanno mortificato il controllo sulle entrate, non può non menzionarsi la paradossale limitazione del controllo sui contratti attivi esclusivamente a quelli che integrassero un valore minimo, sulla base della meccanica applicazione del medesimo criterio valevole per i contratti passivi³⁴, con la conseguenza paradossale ed aberrante per cui, per ipotesi, la vendita del Colosseo ad una lira sarebbe stata priva di riscontro perché non integrante il minimo di legge ugualmente valevole tanto per i contratti passivi quanto per quelli attivi...!

Con queste precisazioni sulla gravità del problema (insoluto) del controllo delle entrate, ma nella consapevolezza del carattere unitario della finanza pubblica e, dunque, della necessità di apprestare strumenti efficaci tanto per il controllo della spesa quanto delle entrate, possono esaminarsi per sommi capi talune disposizioni sui poteri di accertamento esercitabili dagli uffici finanziari.

Nel contempo, non può mancare pure di sottolinearsi come il piano dell'analisi dei poteri di cui sono astrattamente dotati gli uffici dell'amministrazione finanziaria è distinto, almeno nel presente contributo, dall'analisi delle modalità con cui tali uffici in concreto esercitano siffatti poteri e dai risultati della propria attività. Sul piano empirico, infatti, i non incoraggianti dati sull'evasione fiscale³⁵ possono solo dimostrare l'inadeguatezza della normativa o, piuttosto, la scarsa severità dei controlli fiscali nella prassi applicativa. Ai fini della nostra indagine potremo *accontentarci* di porre a confronto il (sia pure imperfetto) sistema normativo che presiede agli accertamenti fiscali rispetto al corrispondente siste-

³² Emblematico al riguardo è il discorso tenuto in occasione dell'inaugurazione della Corte dei conti, a Torino, il 1° ottobre 1862, da Michelangelo Troglia, primo Procuratore generale della Repubblica presso la Corte dei conti, in *Celebrazione del primo centenario della Corte dei conti nell'Unità d'Italia*, Giuffrè, Milano, 1963, 42 ss., qui 46, secondo cui "la Corte esercita pure coi mezzi e colle forme prescritte dalla legge e dai regolamenti la superiore sua ispezione e vigilanza sulla riscossione di tutte le pubbliche entrate, e sulla custodia e maneggio delle materie, e dei valori dello Stato. Così la Corte mettendo a confronto le spese colle risorse, le riscossioni colle leggi d'imposta, segue in ogni suo movimento l'applicazione, l'esazione e l'impiego del denaro pubblico e dei valori dello Stato, ed assicura l'esattezza e precisione della contabilità generale, condizione necessaria della sussistenza e consolidamento d'ogni governo". Concezione – quella che emerge dalle considerazioni del Troglia – chiaramente incompatibile con qualsiasi interpretazione riduttiva del concetto di *riscossione*.

³³ Mi riferisco al paragrafo 20 della *Dichiarazione di Lima sui principi generali di controllo della finanza pubblica* fatta dall'INT.O.S.A.I. nel 1977.

³⁴ G. CAIANIELLO, *Controlli sulle entrate e sui depositi*, cit., 162.

³⁵ Su cui si veda G. CAIANIELLO (a cura di), *L'evasione fiscale: una guerra ancora da vincere (Atti del convegno COGEST (20 gennaio 2006))*, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2006.

ma di controlli che governa la spesa per poter svolgere alcune utili considerazioni sulla diversa attenzione del legislatore rispetto alla gestione dell'entrate e alla gestione della spesa e su alcuni poteri di cui le amministrazioni deputate al controllo sulla spesa non risultano titolari rispetto ai propri omologhi delle entrate.

Non volendo minimamente (né *potendo*, per ragioni di competenza tecnica) dimostrare la *perfezione* del sistema di accertamento fiscale, i dati sconcertanti sull'evasione fiscale possono dimostrare (anche) l'esigenza di rendere ancor più severi gli accertamenti fiscali; ma l'irrigidimento di siffatti controlli sulle entrate lascerebbe apparire ulteriormente sperequata, *rebus sic stantibus*, la condizione del disarmato apparato dei controlli sulle amministrazioni pubbliche piuttosto che sui contribuenti³⁶. Il che confermerebbe e non smentirebbe il nostro assunto iniziale circa una differente dotazione astratta di poteri sulle due leve costitutive della finanza pubblica (fatta salva, ripetesi, la precisazione di cui sopra intorno alla riconducibilità dell'amministrazione finanziaria ad un settore della spesa pubblica).

2.2. *Analisi normativa*

I poteri di accertamento e controllo degli uffici tributari sono disciplinati, quanto alle imposte sui redditi, dal Titolo IV del Testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.) emanato con D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (artt. 31 ss.) mentre, per le imposte indirette (IVA), dal Titolo IV del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (artt. 51 ss.).

L'art. 32 del T.U.I.R. attribuisce agli uffici delle imposte (attuali agenzie delle entrate) penetranti ed efficaci poteri al fine di accertare i redditi prodotti da persone fisiche e giuridiche, e che vanno molto al di là dei timidi poteri di sostanziale *moral suasion* esercitati dagli organi di controllo esterno sulle amministrazioni pubbliche, statali, locali od autonome.

Per l'accertamento dei redditi prodotti dai contribuenti, il legislatore ha attribuito agli uffici fiscali il potere di "accerchiare" il contribuente-evasore mediante richiesta di dati e notizie finanziarie sia ai contribuenti in prima persona che agli uffici pubblici ed alle società private e "ogni altro soggetto" (n. 8-*bis*) che in qualche modo possano aver avuto rapporti con essi e dai quali possa desumersi la consistenza dei redditi prodotti. Anche la mancanza di collaborazione del contribuente evidenziata nella mancata comunicazione delle notizie ed i dati richieste ovvero nella mancata esibizione degli atti, documenti, libri e registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio possono costituire elemento valutabile "ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa" (art. 32, comma 4, T.U.I.R.).

³⁶ Spesa cui partecipano, comunque, gli stessi uffici finanziari.

Perfettamente speculari i poteri attribuiti dall'art. 51, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 concernente l'imposta sul valore aggiunto (I.V.A.) agli uffici dell'imposta sul valore aggiunto.

Assai penetranti sono anche i poteri di accertamento di cui sono titolari gli uffici fiscali sia per le imposte dirette che per quelle indirette.

Sulla complessiva attività di accertamento fiscale condotta dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria mediante l'esercizio dei poteri ora sommariamente descritti vigila(va) a mo' di Autorità indipendente di prima generazione il "Servizio centrale degli ispettori tributari" (SE.C.I.T.), istituito dalla legge 24 aprile 1980 n. 146. Pur avendo già accennato nella pagine precedenti alla parabola evolutiva del SE.C.I.T. che ne ha portato dapprima ad uno svuotamento di poteri e compiti con il d.lgs. 5 ottobre 1998, n. 361 e poi alla successiva soppressione nel 2008, può ora rimarcarsi come il sistema dei controlli fiscali originariamente concepito fosse dotato di una coerenza logico-giuridica tale da poter essere presa a modello, a mio avviso, anche sullo speculare fronte dei controlli sulla spesa e, dunque, sui controlli dell'attività gestionale dell'amministrazione pubblica nel suo insieme: infatti, sull'attività di accertamento degli uffici finanziari e sulle verifiche eseguite dalla Guardia di finanza vigilava un organismo ristretto e dotato di assoluta indipendenza di giudizio (il SE.C.I.T., appunto) avente il compito di verificare la funzionalità di quello stesso sistema e capace di incidere significativamente sugli stessi procedimenti di accertamento. Il sistema, quindi, si sviluppava su due livelli amministrativi e si chiudeva, logicamente, su un terzo livello di natura politica (il livello della responsabilità politica del Ministro delle finanze al quale in ogni caso rispondevano i primi due, pur se secondo moduli modalità notevolmente differenti).

Peraltro, dopo la soppressione del SE.C.I.T., non sarebbe illogico supplire all'assenza di quei controlli esterni sull'attività di accertamento con l'attività ispettiva dei S.I.FI.P.: per quanto storicamente la loro attività si sia sempre concentrata sul fronte della spesa, il nucleo fondamentale delle loro verifiche sembra potersi estendersi all'intero settore della *finanza pubblica* (come da noi sopra concepito: entrate e spese), e dunque anche nei confronti degli uffici che si occupano di accertamento e riscossione dei tributi (in pratica, le Agenzie delle entrate). L'art. 3, comma 1, n. 3, legge 26 luglio 1939, n. 1037, sull'Ordinamento della Ragioneria generale dello Stato (non abrogato dall'art. 15, D.P.R. 20 febbraio 1998, n. 38) attribuisce all'Ispettorato generale di finanza il compito di verificare "che, in genere, abbiano regolare funzionamento i servizi che interessano in *qualsiasi modo, diretto o indiretto, la finanza dello Stato*" (corsivi miei). Pertanto, partendo dal concetto allargato di finanza pubblica, non dovrebbe essere inibito ai predetti Servizi ispettivi della R.g.s., in linea di principio, di indagare anche sulla funzionalità degli uffici che si occupano di entrate. Se ciò non era impedito dalla presenza del SE.C.I.T., a maggior ragione – dopo la sua soppressione – non si intravedono ragioni tecnico-giuridiche ostative ad una estensione di siffatti controlli (da cui la complessiva finanza pubblica fatta di entrate e spese non potrebb-

be non trarne beneficio) se non quelle estranee alle esigenze costituzionali di buon andamento (art. 97 Cost.) tendenti a preservare da ogni verifica esterna l'attività di accertamento tributario.

Comunque, che si estendano o meno i controlli dei S.I.F.I.P. anche sul fronte delle entrate, vero è che allo stato il complesso di poteri di cui godono gli uffici delle entrate stride notevolmente con le "armi a salve" di cui sono dotati gli organismi di controllo esterno della P.A.: il *primo livello* di controllo amministrativo esterno sull'attività delle amministrazioni pubbliche appare totalmente ininfluenza in termini di effetti giuridici concreti sul farsi dell'amministrazione controllata, se è vero che la massima parte di siffatti organismi risultano privi non solo di una (almeno esplicita) potestà sanzionatoria verso i funzionari e dirigenti sottoposti a controllo ma neanche del potere di richiedere coattivamente atti, documenti e notizie la cui esibizione è comunque demandata ad un (spesso frainteso) principio di leale collaborazione; e nonostante, ripetesì, l'unitarietà del ciclo della finanza pubblica induca ad immaginare come *normale* la dotazione di equivalenti poteri di controllo sulla spesa e sulle entrate.

Di tal guisa, anche il *secondo livello*, rappresentato dalla Corte dei conti, avente il compito di verificare la funzionalità dei controlli amministrativi e di indurre un virtuoso meccanismo di responsabilità politica dell'Esecutivo nei confronti delle assemblee rappresentative, appare fortemente depotenziato; tra l'altro, a differenza di quanto prevedeva la normativa istitutiva che attribuiva al S.E.C.I.T. il compito di ripetere e controllare gli accertamenti fiscali condotti dalla Guardia di finanza e dagli altri uffici preposti, e con i medesimi poteri di questi, nel verificare la funzionalità dei controlli amministrativi interni ed esterni la Corte dei conti non ha mai avuto il potere di svolgere il medesimo riscontro eseguito (o ineseguito) dall'organo di controllo amministrativo, e con i medesimi poteri di tale organo³⁷.

Ne consegue che, essendo ininfluenza il primo livello, è sulla Corte dei conti che si concentrano aspettative di sanzionamento delle amministrazioni ch'essa, per disposto costituzionale e disciplina normativa ordinaria, è incapace ed impossibilitata a svolgere; conseguenzialmente, si tende a giudicare come una inutile informativa il referto ch'essa rivolge alle assemblee rappresentative poiché da esso non seguono, almeno non sempre e non necessariamente, quelle attese modifiche dell'azione amministrativa rilevata come inefficiente.

In sintesi, comparando i beni costituzionali tutelati dalle corrispondenti attività ispettive, l'interesse fiscale all'accertamento tributario nel primo caso (ex artt. 23, 53 e 119 cost.) e l'interesse alla verifica dell'equilibrio e della corretta gestione della finanza pubblica (art. 81 cost.) e, dunque, il buon andamento

³⁷ E ciò almeno a partire dalla istituzione dei controlli interni avvenuta con il d.lgs. n. 286/1999, dal momento che prima della loro creazione la Corte dei conti è stata "costretta" a svolgere impropriamente anche tale ruolo.

dell'azione amministrativa (art. 97 cost.), si rileva agevolmente come i beni in questione siano non soltanto equiordinati ma soprattutto complementari, dal momento che scopo dei controlli pubblici, ivi inclusi quelli svolti con modalità ispettiva, consiste nel verificare il modo in cui le entrate, di qualsivoglia natura, siano spese e, dunque, il corretto utilizzo delle risorse pubbliche che sono state acquisite. Acquisizione delle entrate e verifica delle modalità della spesa delle risorse finanziarie onde garantire l'equilibrio del sistema complessivo della finanza pubblica (art. 81 cost.), il buon andamento della P.A. (art. 97 cost.) e l'accertamento, se del caso, della responsabilità dei dipendenti pubblici (art. 28 cost.), costituiscono valori primari, complementari ed irrinunciabili che non possono, proprio per tale loro qualità, tollerare differenti poteri degli apparati cui sono intestate le differenti funzioni di tutela.

Se è vero, tra l'altro, che il principio di progressività dell'imposizione tributaria rappresenta una fondamentale estrinsecazione dello Stato democratico, non può non ritenersi – proprio in virtù di quello stesso principio democratico – che ad una severità dei controlli sull'acquisizione delle entrate non corrisponda pure una pari severità dei controlli sulla spesa senza i quali sarebbero vanificati tutti gli sforzi diretti proprio all'acquisizione delle entrate. In pratica, l'efficacia dei controlli sulla spesa appare a noi posta in funzione del rispetto del principio democratico su cui si basa l'imposizione tributaria ed il suo accertamento.

Ebbene, se il potere di accertamento tributario e il potere di controllo, anche se svolti sotto forma ispettiva, sono preordinati alla tutela di valori costituzionali di pari dignità in quanto collegati sul medesimo piano logico-giuridico, ne deriva che a parità di valori costituzionali tutelati non è certamente illegittimo quel complesso normativo che appresti strumenti di tutela di quei beni di pari efficacia ed intensità nei due diversi ambiti (controllo ed accertamento tributario).

Il discorso, quindi, si sposta dal piano della *possibilità costituzionale* a quello della *possibilità e volontà politica* di apprestare un sistema di controlli sulla *spesa pubblica* di efficacia equivalente (almeno in linea teorica) rispetto a quello attualmente vigente per le *entrate*.

3. *Per un'authority (unica) sul controllo della qualità della P.A.*

È noto come i limiti dei controlli interni previsti dal d.lgs. n. 286/1999, essenzialmente incentrati sul condizionamento-asservimento degli organi a ciò deputati ai vertici politici dell'amministrazione interessata, li abbiano resi fino ad oggi inidonei a svolgere la funzione di individuazione delle responsabilità. Il loro maggior pregio è consistito nello svolgere una funzione di "monitoraggio" dell'attività finalizzata ad indirizzare l'amministrazione verso il tendenziale raggiungimento di livelli sempre maggiori di efficacia, efficienza ed economicità; soltanto in quest'ottica può spiegarsi il carattere fiduciario del rapporto tra controllore e controllato, l'as-

senza di necessaria indipendenza del controllore interno, requisito, questo, non prescritto almeno nel d.lgs. n. 286/1999. Non è un caso che essi, ai sensi dell'art. 1, comma 6, d.lgs. n. 286/1999, siano dispensati dall'obbligo di denuncia alla Corte dei conti, dal momento che "riferiscono sui risultati dell'attività svolta esclusivamente agli organi di vertice dell'amministrazione, ai soggetti, agli organi di indirizzo politico-amministrativo"; la missione loro affidata, infatti, non consiste tanto in una denuncia delle irregolarità e inadempienze riscontrate quanto nella "ottimizzazione della funzione amministrativa" (comma 6 citato).

Tutt'ancora da verificare è l'impatto concreto che avrà sugli organismi di controllo interno la riforma dell'art. 30, comma 4, decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 che si propone di superare i limiti legati all'assenza di indipendenza e capacità tecnica di giudizio dei controllori interni mediante abrogazione dell'art. 6, commi 2 e 3, d.lgs. n. 286/1999; come noto, in loro sostituzione, l'art. 14, d.lgs. n. 150/2009, in attuazione della legge n. 15/2009, ha previsto l'istituzione di "Organismi indipendenti di valutazione della performance" a decorrere dal 30 aprile 2010. Anche se la novella normativa non ha soppresso gli organismi di valutazione interna a ciascuna amministrazione ma ne ha mutato la configurazione rafforzandone l'autonomia e l'indipendenza, gli effetti della riforma sulla qualità dell'amministrazione non sono ancora misurabili.

Allo stato, gli unici controlli relativamente affidabili, almeno strutturalmente, appaiono i controlli esterni; anche questi, però, per tutte le ragioni sopra analizzate, appaiono sostanzialmente inutilizzabili sia per individuare le responsabilità che per correggere le gestioni che si rivelino inefficienti, diseconomiche od inefficaci. Il maggior punto debole che abbiamo individuato consiste nell'assenza di un effetto giuridico immediato e concreto ai rilievi critici contenuti nei rapporti degli organismi di controllo, ivi inclusi quelli di ispezione (comunque afferenti alla generale funzione di controllo) oltre che nell'assenza di validi poteri istruttori che consentano di ottenere una rappresentazione fedele e completa dell'attività amministrativa, in modo da andare oltre la mera lettura di atti e provvedimenti amministrativi.

Se le osservazioni critiche contenute nei referti della Corte dei conti vengono sostanzialmente vanificate dalla sede politica cui sono rimesse, i controlli esterni realizzati dagli organismi dell'amministrazione attiva si rivelano per ragioni diverse ugualmente inutili in quanto privi dei poteri necessari a riconoscere effettività alla propria attività: in pratica, se l'utilità dei controlli si misura in termini di individuazione delle responsabilità e di correzione virtuosa dell'attività amministrativa, ogni forma di controllo esterno oggi configurato dall'ordinamento italiano appare, sostanzialmente, inutile, in quanto priva di effetto giuridico nella sfera del controllato³⁸.

³⁸ La nostra osservazione pare coincidere con l'autorevole opinione di G. D'AURIA, *La "nuova" Corte dei conti*, in www.astrid.eu, p. 2, il quale nota amaramente come i controlli siano "tanto numerosi quanto insufficienti a reprimere abusi, ad arginare la corruzione, a combattere inefficienze e diseconomicità. Raramente sono coordinati fra loro e fra gli organi che ne sono titolari (basti dire

Proprio l'inefficacia di un sistema di controlli (interni od esterni) costituisce, a nostro avviso, la maggiore causa efficiente della produzione di ulteriori organismi di controllo da cui si spera di poter ottenere quel *quantum* di rigore valutativo dell'azione amministrativa che non si è riuscito ad ottenere dagli organismi esistenti fino ad allora.

Ebbene, se si conviene su tale analisi, il giurista che voglia porre al servizio della società il proprio impegno di riflessione culturale³⁹ non può non interrogarsi sul come migliorare radicalmente il sistema dei controlli rendendoli efficaci, nel senso di capaci di incidere realmente sul miglioramento della qualità dell'amministrazione e costituire la premessa necessaria per irrogare le opportune sanzioni (disciplinari, ma non solo) ai responsabili di *processi (lato sensu)* giudicati inefficienti, diseconomici e, dunque, generatori di disservizi alla collettività.

Se si esclude che il ruolo possa essere svolto dalla Corte dei conti, principalmente perché un compito siffatto la trasformerebbe in un organo dell'amministrazione attiva con conseguente piena ed indiscussa impugnabilità dei propri deliberati e sostanziale snaturamento delle funzioni di ausilio alle Camere assegnato dall'art. 100 Cost., l'unica soluzione ragionevolmente prospettabile è quella di procedere alla soppressione degli svariati organismi di controllo esterno, di ispezione, monitoraggio o di diversa altra denominazione, che sono proliferati confusamente nel corso degli anni, soprattutto nelle leggi finanziarie, e creare un'unica autorità indipendente di controllo esterno che, sulla falsariga delle *authority* oggi esistenti, ed anzi sfruttando proprio il dibattito aperto sul riordino delle stesse⁴⁰, si occupi di valutare la qualità dell'amministrazione nel senso dell'efficacia, efficienza ed economicità; a tale compito, dovrebbe assolutamente aggiungersi quello della individuazione dei responsabili di gestione inefficaci, inefficienti e/o diseconomiche, al fine di applicare loro direttamente sanzioni amministrative di carattere pecuniario.

La necessità di procedere alla soppressione delle numerose quanto inutili autorità di controllo esterno variamente denominate deriva anche dal principio

che i controlli del ministero dell'economia e quelli della Corte dei conti sul rispetto del patto di stabilità interno viaggiano su linee parallele, senza alcun raccordo o sintesi finale). Spesso, le procedure di controllo sono fine a se stesse o si intrecciano le une alle altre, ostacolandosi. I risultati dei controlli non determinano, il più delle volte, "reazioni virtuose" da parte del parlamento e delle amministrazioni. Le misure (le "sanzioni") contro i responsabili delle disfunzioni riscontrate sono rare o inesistenti. Per parte loro, le assemblee rappresentative sono tradizionalmente refrattarie ad esercitare la funzione di controllo (politico) sui rispettivi governi e sulle amministrazioni che ne dipendono, né i controlli interni sono strutturati per perseguire le responsabilità di gestione".

³⁹ Sulle orme, ad esempio, di Vittorio Bachelet, la cui figura di studioso è stata ricordata da illustri autori tra cui G. PASTORI, *Per un'amministrazione al servizio della società. In ricordo di Vittorio Bachelet* (Intervento al XXX Convegno Bachelet "Vittorio Bachelet testimone della speranza", Roma, 12 e 13 Febbraio 2010).

⁴⁰ Aspetto su cui si rinvia a C. SAN MAURO, *Il dibattito sul riordino delle Autorità amministrative indipendenti*, in *Foro amm. - Cds*, 2009, 2453 ss.

generale per cui i controlli devono essere proporzionali alla gestione delle attività potenzialmente pregiudizievoli per l'amministrazione. Infatti, la diminuzione del 'rischio' di danni non deriva affatto dall'aumento puro e semplice dei controlli: "Quando il numero e la pressione di questi ultimi crescono in modo non coordinato, quello che spesso aumenta è solo il loro costo; ma poiché questo non viene rilevato, il problema non è neppure avvertito. Per tale via, l'introduzione di nuovi controlli diventa essa stessa un nuovo fattore di rischio, per certi aspetti più subdolo, a sua volta causa di ulteriori perdite di efficienza organizzativa"⁴¹.

Di qui l'esigenza di una ricognizione degli organismi di controllo quale premessa della loro razionalizzazione e *reductio ad unum*. Al fine di individuare gestioni diseconomiche, inefficaci ed inefficienti, poi, siffatta autorità sul controllo esterno della pubblica amministrazione dovrebbe controllare l'*attività* ed il suo *contrario*, cioè l'inerzia, il *non-fare*; e ciò non solo perché è nel *non-fare* che si annidano le maggiori sacche di "*mala-amministrazione*" ma anche perché *controlli legalistici di tipo impeditivo* sortirebbero piuttosto l'effetto l'opposto: incrementare ed incentivare il *non-fare*, ritenuto porto assai più sicuro del *fare efficiente* che richiede assunzioni di responsabilità, inventiva ed attenzione per l'uso economico delle risorse pubbliche.

Ovviamente, dovendo svolgere funzioni di organo di controllo esterno alle singole amministrazioni, la istituzione di una autorità siffatta non elimina pure la necessità di mantenere e "valorizzare i controlli interni (eliminando le distorsioni che li hanno finora caratterizzati)", istituendo collegamenti organici fra controlli interni ed autorità di controllo esterno, potenziando "i meccanismi di responsabilità del governo (dei governi) davanti al parlamento (ai parlamenti) in esito ai *reports* che ad esso (ad essi) presenta la corte dei conti, pluralizzare le professionalità dei magistrati della corte, creare un vero e proprio "statuto" dei controlli"⁴². L'efficacia di tali innovazioni migliorative sarebbe, però, assai ridotta se non si individuasse dapprima un organo deputato a svolgere il ruolo di organo esterno alle diverse amministrazioni e che sia titolare anche, come le attuali *authority* (ma non solo), di correlativi poteri sanzionatori.

Sul descritto sistema dei controlli amministrativi interni ed esterni, ovviamente non può che esercitare il suo controllo finale la Corte dei conti. E ciò per due ragioni.

In primo luogo perché se la legge già assegna alla Corte il potere di verificare la funzionalità dei controlli interni (art. 3, comma 4, primo periodo, legge n.

⁴¹ C. DE ROSE-G. MESSINA, *Riflessioni in tema di controlli sulle pubbliche gestioni*, in *Riv. Corte conti*, n. 3/2007, 285 ss., qui 289, i quali auspicano, poi (*op. ult. cit.*), che si focalizzi "l'attenzione sulla razionalizzazione dei controlli e sulla loro efficace applicazione in chiave di prevenzione (...)".

⁴² Come suggerito da G. D'AURIA, *La "nuova" Corte dei conti*, cit., 3. Sul tema del necessario raccordo tra controlli esterni esercitati dalla Corte e controlli interni, si veda C. CHIAPPINELLI, *Raccordi tra controlli interni ed esterni e coordinamento della finanza pubblica nell'evoluzione dell'ordinamento: contributo ad una ricostruzione sistematica*, in *Riv. Corte conti*, 2007, 246 ss.

20/1994), cioè attivati dalle singole amministrazioni sottoposte a controllo, *a fortiori* essa non può non riconoscerle anche il potere di verificare la funzionalità dei controlli esterni di natura amministrativa.

In secondo luogo, essendo i controlli amministrativi di diretta promanazione governativa, la funzione di controllo della Corte si radica anche perché tali controlli sono, direttamente o indirettamente, riferibili al medesimo apparato governativo ch'essa controlla in virtù delle attribuzioni generali di cui all'art. 100 Cost.

Per tali ragioni, la Corte dei conti si pone come "controllore dei controllori", cioè organo che verifica la funzionalità e l'indipendenza degli organi di controllo strettamente amministrativi, siano essi interni che esterni alle diverse amministrazioni (centrali, locali od autonome), riferendone, poi, al Parlamento ex art. 100, comma 2, Cost.; l'interesse di questo all'acquisizione di informazioni e notizie in ordine ai risultati dell'attività di controllo, interno ed esterno, nasce, all'evidenza, dal fatto di poter disporre di informazioni corrette e "garantite" sia intorno al modo in cui funzionano siffatti organismi che rispetto ai risultati del controllo medesimo che può offrire materia di responsabilità politica del Governo (o dei governi locali) di fronte al Parlamento (o alle diverse assemblee consiliari)⁴⁵.

⁴⁵ Per il ragionamento da noi svolto, si ritengono non condivisibili le proposte formulate da taluni autori (A. NENNA, *La Pubblica amministrazione tra efficienza e sviluppo: il ruolo della valutazione e del controllo*, in *Riv. Corte conti*, n. 6/2006, 365 ss., qui 384) di potenziare la dotazione di risorse umane e finanziarie della Corte per migliorare l'efficacia dei controlli, piuttosto che istituire nuove autorità indipendenti deputate al controllo ("...sorprendono non poco recenti proposte e alcune disposizioni normative rivolte all'istituzione di vari nuovi organismi di valutazione indipendenti (o addirittura di ulteriori Authority), per la valutazione del personale amministrativo oppure per il controllo sulla gestione amministrativa e/o finanziaria delle pubbliche amministrazioni (con tutti gli enormi costi che, con tutta evidenza, occorrono per l'istituzione ex novo dei predetti), quando già la Corte dei conti svolge questi compiti con le conoscenze e le competenze necessarie nonché con le insostituibili garanzie di effettiva indipendenza e terzietà che le derivano dall'essere una magistratura ... (op. loc. ult. cit.)". Si ritiene di poter aderire all'osservazione ove interpretata nel senso di ritenere opportuno non istituire inutili enti privi di reali poteri valutativi sulle amministrazioni ed i loro dipendenti; la notazione, invece, appare una stucchevole difesa corporativa nella misura in cui si voglia far credere che il potenziamento delle risorse della Corte dei conti ne muti la sostanza e la missione istituzionale.

Il problema, infatti, non è costituito unicamente dall'esigenza di far diventare le verifiche della Corte "ancora più capillari (evitando, peraltro, inutili e dispendiose duplicazioni di funzioni)" (op. loc. ult. cit.), quanto quello di affiancare alla Corte un'autorità indipendente (ed *una soltanto*, in luogo dei tanti cloni di organismi di controllo e di ispezione esterni oggi esistenti) che agisca sulle amministrazioni con una incisività superiore rispetto a quanto il ruolo collaborativo verso le assemblee rappresentative non consenta di fare ai magistrati contabili (sul seguito dei referti della Corte dei conti, si veda la utilissima indagine della Corte dei conti, sez. centr. contr. gestione amministrazioni dello Stato – di cui alla deliberazione n. 21/2009/G – sulle "*Modalità di adeguamento da parte delle amministrazioni dello Stato alle osservazioni formulate dalla sezione centrale di controllo sulla gestione*", disponibile in www.corteconti.it). In questo senso, il problema economico dell'istituzione di un nuovo organismo prospettato dall'Autore ora citato sarebbe assolutamente inesistente se si procedesse ad una mera razionalizzazione degli enti ed organi distinti dalla Corte attualmente esistenti.

**THE “EXTERNAL AUDIT” AUTHORITIES, DIFFERENT
FROM THE NATIONAL AUDIT COURT (*CORTE DEI CONTI*),
THAT CONTROL PUBLIC ADMINISTRATION’S ACTIVITIES**

by Giuseppe Martinico

Abstract

This study analyses the “external audit” authorities, different from the National Audit Court (*Corte dei Conti*), that control Public Administration’s activities. The objective is to measure the effectiveness of the current external control system, considering both its political and legal effects (the latter concerning either improvements to the administrative system, or legal sanctions). The research aims to monitor and measure the results of the control procedures in place. The author specifically examines powers and duties of the Public Service Inspectorate (*Ispettorato per la funzione pubblica*), of the Anti-corruption and Transparency Department (*Servizio anticorruzione e trasparenza*), as well as of the suppressed Central Tax Inspectors Department (*Se.c.i.t.*), by comparing them to the inspection powers of the income tax officers. This analysis concludes that there is a need to further investigate how the current external control bodies can be combined into a single administrative authority that monitors Public Administration’s management. The National Audit Court should maintain its own control on such authority, thus representing the primary guarantor of the proper functioning of both internal controls and external control systems on the Public Administration.

Non mi pare calzante nemmeno l’esempio offerto sempre dal Nenna circa la positiva testimonianza fornita dalla sezione controlli della Basilicata che, con la deliberazione n. 8/2006 resa nell’adunanza del 19 ottobre 2006, ha indagato sul “*Monitoraggio ed analisi degli elementi acquisiti in ordine alla sana gestione finanziaria, ai controlli interni ed all’affidamento di incarichi di studio e ricerca, ovvero di consulenza a soggetti estranei all’amministrazione nell’ambito degli enti locali aventi sede nella regione Basilicata*”. Come effetto del monitoraggio effettuato, il Nenna rileva che “gran parte degli enti locali che hanno attivato o quantomeno istituito il servizio di controllo interno di gestione lo hanno fatto solo dopo aver ricevuto i relativi questionari istruttori da parte della magistratura contabile” (*op. ult. cit., sub nota n. 34*). Nel merito della affermazione del Nenna, non può non rilevarsi come questa sembri smentita dalla *Relazione sulla gestione finanzia degli enti locali – Esercizi finanziari 2006 – 2007 (Legge 26 febbraio 1982, n. 51 – Legge 5 giugno 2003, n. 131)* di cui alla *Deliberazione n. 10/2008* della Corte dei conti, sez. autonomie, 24 Luglio 2008, vol. I, p. 126, in *www.corteconti.it*, in cui la Corte dei conti rileva come, nel 2008, “dall’esame dei comuni della Basilicata emerge che solo il 20% ha insediato il controllo di gestione (...)”.

Inoltre, se non può non compiacersi, in linea di principio, dei presunti positivi effetti sull’amministrazione (tutt’altro che dimostrati), deve però rilevarsi che intanto “fa notizia” l’adeguamento del comportamento amministrativo degli enti lucani rispetto alle utili sollecitazioni della Corte dei conti in quanto *di norma ciò non accade*, e quando ciò non accade, la Corte non può nulla, salvo l’improbabile attivazione del meccanismo di controllo democratico da parte dell’elettorato. Di qui la necessità di integrare l’utile funzione della Corte a quella non meno utile di altro organismo indipendente caratterizzato da una *mission* più *tarata* verso il miglioramento delle *performance* delle amministrazioni pubbliche, e che superi, nel contempo, i limiti *Commissione per la valutazione, la trasparenza e l’integrità delle amministrazioni pubbliche* istituita dall’articolo 13, d.lgs. n. 150/2009, su cui mi permetto di rinviare agli approfondimenti svolti in A.L. TARASCO, *Amministrazione di qualità e controlli efficaci: un’endiadi possibile nella nuova ‘azione per l’efficienza’?*, in *Riv. Corte dei conti*, n. 1/2010.