

LE VERIFICHE DELLA CORTE DEI CONTI, EX ART. 5 TUSP, SULLE COSTITUZIONI DI SOCIETÀ O ACQUISIZIONI DI PARTECIPAZIONI DA PARTE DI AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

di Bruno Tridico (*)

Abstract: L'art. 11, c. 1, lett. a), della l. n. 118/2022 ha mutato la finalità della trasmissione alla Corte dei conti, da parte delle pubbliche amministrazioni, dell'atto deliberativo di costituzione di società o dell'acquisto di una partecipazione. L'invio della delibera non ha più uno scopo meramente informativo, ma costituisce atto di impulso per lo svolgimento, da parte dell'organo di controllo, di un'attività di verifica particolarmente incisiva. La Corte è ora chiamata, alla luce dei parametri di riferimento della nuova funzione, ad esercitare un ampio sindacato, di legittimità e di merito. Ci si interroga sulla natura della nuova funzione, avente a oggetto un atto gestionale specifico e concreto e il cui esercizio esita in un atto definito "parere" dal legislatore. Ciò nonostante, si ritiene che si tratti di vera e propria attività di controllo, sia pure peculiare, senza che possa parlarsi di compartecipazione della Corte ad attività tipicamente gestionale. Lo scrutinio della Corte è infatti reso non tanto in favore dell'ente che lo richiede, quanto a tutela dell'ordinamento giuridico. L'uso del termine "parere", lungi dal radicare una funzione consultiva, enfatizza la non lesività diretta della deliberazione adottata dalla Corte, che non preclude la possibilità dell'amministrazione pubblica di realizzare comunque l'operazione. Nello scritto vengono esaminate talune problematiche peculiari, quali l'esclusione o meno della verifica in caso di costituzione di società o acquisto di partecipazione in conformità a una previsione di legge, nonché le conseguenze, anche in tema di responsabilità amministrativa, in ipotesi di parere negativo o assenza di parere.

The purpose of the transmission, by the public administrations to the Court of Auditors, of the resolution to set up a company or to purchase a shareholding has changed with art. 11, par. 1, lett. a) of the law n. 118 of 2022. The forwarding of the resolution no longer has merely informative purposes, but constitutes an act of impulse for the performance of a particularly incisive verification activity, by the control body. According to the parameters of the new function, the Court must now exercise a broad review of legitimacy and merit. The nature of this new function which has as its object a specific and concrete management act is not clear. Although it concludes with an act defined as an "advisory act" by the legislator, it is believed that this is a real control activity, however peculiar, without Court's involvement in typically management activities. The controls by the Court are in fact, carried out not so much in favor of the public body which requests them, as to protect the legal system. The use of the term "advisory act", far from establishing a consultative function, emphasizes that the resolution adopted by the Court is not directly prejudicial and, in any case, it does not preclude the public administration from carrying out the operation. The paper examines specific problematic issues, such as whether or not verification should be excluded in the case of establishment of a company or purchase of a shareholding in compliance with the law, as well as the consequences, including in terms of administrative liability, due to a negative or lack advisory act.

Sommario: 1. *L'ambito del sindacato della Corte. L'oggetto della verifica.* – 2. *La natura della nuova funzione attribuita alla Corte: attività consultiva o controllo?* – 3. *Il riparto di competenza tra le sezioni della Corte.* – 4. *Il procedimento.* – 5. *Le conseguenze nel caso di parere contrario o di assenza di parere.* – 6. *Conclusioni.*

1. *L'ambito del sindacato della Corte. L'oggetto della verifica*

Com'è noto, il d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, Tusp) ha introdotto una disciplina generale in tema di costituzione di società da parte di amministrazioni pubbliche, nonché di acquisto, mantenimento e gestione di partecipazioni da parte di tali amministrazioni, in società a totale o parziale partecipazione pubblica, diretta o indiretta (art. 1, c. 1).

L'art. 5, c. 3, del d.lgs. n. 175 del 2016, nella sua originaria formulazione e anche dopo le modifiche recate dall'art. 11 del decreto correttivo (d.lgs. 16 giugno 2017, n. 100), disponeva l'invio alla Corte dei conti "a fini conoscitivi" dell'atto deliberativo di costituzione di società o dell'acquisto di una partecipazione. La finalità informativa era funzionale allo svolgimento delle funzioni istituzionali di controllo sulla gestione.

Tale previsione normativa è stata modificata dall'art. 11, c. 1, lett. a), della l. 5 agosto 2022, n. 118, che ha eliso la finalità meramente conoscitiva dell'invio e ha introdotto una specifica competenza della Corte dei conti a pronunciarsi in ordine alla conformità del suddetto atto deliberativo rispetto a quanto disposto dai commi 1 e 2 del menzionato art. 5 d.lgs. n. 175/2016, nonché dagli artt. 4, 7, e 8.

(*) B. Tridico è presidente di sezione della Corte dei conti.

Trattasi, è bene precisarlo subito, di parametri attraverso i quali viene disegnata un'attività di verifica estremamente penetrante. La norma prevede infatti un obbligo di motivazione, espressamente qualificata “analitica”, con espresso riferimento ai seguenti profili:

- necessità, e non quindi una semplice utilità o opportunità, della società per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali (*ergo*, una valutazione tra queste e l'oggetto sociale), nei termini espressi all'art. 4 Tusp;
- ragioni e le finalità della scelta, anche sul piano della:
 - convenienza economica (1);
 - sostenibilità finanziaria;
 - gestione diretta o esternalizzata del servizio affidato;
 - compatibilità della scelta con i principi di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa;
 - compatibilità con i trattati europei e, segnatamente, con la disciplina in materia di aiuti di Stato alle imprese.

Il d.lgs. n. 100 del 2017 ha eliminato l'obbligo di motivare riguardo alla possibilità di destinazione alternativa delle risorse pubbliche impegnate.

Gli specifici ambiti sui quali deve vertere la motivazione – che non può essere sintetica o addirittura apodittica o di stile, ma, come detto, deve esporre analiticamente le ragioni della scelta – si proiettano anche sulle competenze della Corte dei conti, il cui sindacato deve vertere sulla conformità dell'atto a quanto prescrive la legge in ordine al contenuto della motivazione, “*con particolare riguardo alla sostenibilità finanziaria (2) e alla compatibilità della scelta con i principi di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa*”. Inoltre, costituiscono oggetto di verifica, per espressa previsione di legge, il rispetto dei limiti previsti (con le relative deroghe di legge), per la costituzione di società o acquisizione di partecipazioni, dall'art. 4 Tusp, nonché i profili formali recati dai successivi artt. 7 e 8.

Nel caso di enti locali, la verifica verte anche sull'avvenuta sottoposizione dello schema di atto deliberativo a forme di consultazione pubblica.

È agevole rilevare che, accanto a riscontri di legittimità dell'atto adottato, si pongono valutazioni ontologicamente soggettive e di merito, che potenzialmente potrebbero impingere il rischio imprenditoriale (3) e che, comunque, riguardano più strettamente le scienze economico-aziendali.

(1) “La convenienza economica (la cui valutazione è desunta dal combinato disposto dei cc. 1 e 3 dell'art. 5 e che, per un verso, incrocia il requisito dell'economicità), assume un significato più pregnante laddove sia riguardata alla luce dei criteri aziendalistici da cui la dizione normativa trae origine.

Se tale dovesse essere l'oggetto del controllo, lo stesso andrebbe esteso dal piano giuridico a quello quantitativo del valore coinvolto nell'operazione, secondo modalità valutative proprie, appunto, della scienza aziendalistica.

Conseguentemente, per il calcolo della redditività si dovrebbe tener conto, partendo dal quadro giuridico applicabile, dei costi e oneri in contrapposizione ai ricavi e proventi che la singola operazione societaria genera in contrapposizione all'alternativa di non costituzione/acquisizione. Il tutto con l'utilizzo di idonei strumenti di contabilità analitica che comparino la redditività di due o più scenari gestionali possibili (stabilire la convenienza economica di un fatto aziendale è, in genere, attività tipicamente gestionale di analisi dei costi, che involge sia i costi di transazione dell'operazione, che i costi fissi e variabili, nonché l'orizzonte temporale su cui gli stessi verranno ripartiti nel caso assumano carattere pluriennale).

Peraltro, l'applicazione di un criterio prettamente aziendalistico, di derivazione privatistica, in cui il fine societario è rappresentato dal lucro, si scontra con i fini propri degli Enti pubblici, in cui l'eventuale vantaggio economico “pesabile” diventa il mezzo attraverso il quale possano essere meglio offerti e/o distribuiti servizi non reperibili nel mercato alle stesse condizioni, in termini di accessibilità fisica ed economica.

Conseguentemente, in sede di controllo, si dovrebbero fare delle stime relative ai costi del servizio/intrapresa economica con società e svolgimento di analogo servizio/iniziativa in proprio, circostanza questa che impone, ancora una volta, che l'ente/amministrazione procedente effettui una compiuta e puntuale analisi economica, i cui esiti dovrebbero essere inviati in uno con l'atto deliberativo” (Corte conti, Sez. contr. reg. Veneto, n. 135/2022).

(2) “La verifica della sostenibilità finanziaria [...] parrebbe, *prima facie*, includere un esame esteso alla capacità dell'ente di ricomprendere in bilancio e far fronte con gli stanziamenti dello stesso all'operazione.

Se tale aspetto potrebbe trovare soluzione, per le sezioni di controllo territoriali, nell'acquisizione ad altri fini, dei bilanci degli enti locali (va però considerato lo scarto temporale tra l'operazione societaria e i bilanci che si acquisiscono a seguito dell'adozione delle Linee guida e pubblicazione delle stesse sul sistema Con.Te.), rimane dubbio per tutte le altre amministrazioni tenute alla trasmissione degli atti deliberativi in argomento ai sensi dell'art. 5 comma 4 Tusp come novellato, di talché andrebbero acquisiti i dati di bilancio, vuoi previsionali che, laddove possibile, a consuntivo” (Corte conti, Sez. contr. reg. Veneto, n. 135/2022, cit.).

(3) “Un corretto e compiuto controllo sui requisiti propri dell'azione amministrativa, ovvero efficienza, efficacia ed economicità, necessita di altri elementi, *aliunde* dimostrati e/o dimostrabili, che attengono: agli interessi coinvolti; al sistema utilizzato per la valutazione degli stessi; ai dati idonei a consentire un raffronto sul tempo e energie lavorative impiegati per la società e analoghi dati per un'eventuale attività svolta in proprio; all'analisi previsionale sull'effettivo raggiungimento dell'obiettivo prefissato, in un tempo ragionevole, rispetto alla sua programmazione; all'impiego delle risorse economico-finanziarie che, per essere aderente al principio di economicità, dovrebbe tendenzialmente portare alla minimizzazione di costi od oneri e, laddove assentita, alla massimizzazione dei ricavi o proventi direttamente correlati alla attività amministrativa esercitata (l'economicità richiede la preventiva conoscenza dei costi unitari e dei tempi di esecuzione, senza i quali non risulta misurabile).

In conclusione, il controllo non sembra circoscritto alla specifica scelta (costituzione/partecipazione) ma esteso all'operazione nel suo complesso, ivi comprese le modalità di raggiungimento dell'obiettivo, attraverso la indicazione degli elementi che consentono di

Nel rinviare, quanto ai parametri di riferimento dello scrutinio demandato alla Corte, ai contenuti della delibera 3 novembre 2022, n. 16/SSRRCO/QMIG/2022, con la quale le Sezioni riunite in sede di controllo, chiamate dal Presidente della Corte a adottare una pronuncia di orientamento generale sulla materia (4), si sono confrontate in un'approfondita esegesi sui contenuti delle accezioni “*convenienza economica*”, “*sostenibilità finanziaria*”, e sui relativi adempimenti a carico delle amministrazioni e degli enti al fine di assolvere compiutamente all'obbligo motivazionale, in questa sede ci si limita ad osservare che la necessità della scelta (accezione ampia, la cui portata si sviluppa in un ambito che ha come estremi, da un lato, l'obbligatorietà e, dall'altro, il mero soddisfacimento di un'esigenza) per perseguire le finalità istituzionali ha evidenti riflessi sugli altri parametri, nel senso che più la scelta si configura quale necessaria più appare attenuato il profilo di economicità, così come il parametro della gestione diretta o esternalizzata del servizio va ponderato unitamente agli altri (non soltanto della necessità, ma anche della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria, raffrontando le due opzioni prospettate dalla norma). Per non parlare, poi, dei principi di efficienza, efficacia ed economicità, oramai immanenti a qualsiasi decisione l'amministrazione debba adottare.

2. La natura della nuova funzione attribuita alla Corte: attività consultiva o controllo?

Come abbiamo visto, la finalità meramente conoscitiva della trasmissione ha quindi lasciato il posto all'attribuzione di una rilevante competenza in capo alla Corte, che emette un atto espressamente definito “*parere*” dal legislatore.

L'ordinamento giuridico già prevede che la Corte, nelle sue articolazioni, renda pareri, di regola a fronte di richieste dei soggetti a ciò legittimati e in relazione ad esigenze gestionali sottostanti. La funzione consultiva esercitata – senza che siano previsti termini per il suo esplicarsi – e dalla Corte in tali circostanze concerne, normalmente, la corretta interpretazione di principi, norme ed istituti riguardanti la contabilità pubblica.

Al contrario, la particolarità della fattispecie all'esame è costituita dal fatto che la Corte è espressamente chiamata a rendere un “*parere*” (5) avente ad oggetto un atto gestionale specifico e concreto, qual è la scelta di costituire una società o acquisire una partecipazione.

A ben vedere, però, ad avviso di chi scrive, la delibera della Corte con la quale si esprime il parere costituisce atto conclusivo di una particolare forma di controllo, con oggetto, parametri e procedimento ben definiti dalla novella normativa, nonché permeata dei caratteri di neutralità, terzietà, autonomia e indipendenza che connotano l'esercizio delle funzioni della Corte.

La nuova funzione attribuita alla Corte quindi, apparentemente di natura consultiva (o, secondo alcuni, “*consulenziale*”) poiché il suo esercizio termina con un atto definito “*parere*” dal legislatore (6), in realtà appare un controllo a

minimizzare l'impiego dei fattori della produzione, combinata con la capacità di rendere fruibile, durante il processo amministrativo, ogni output intermedio antecedente l'obiettivo (efficienza) ai soggetti coinvolti nel processo.

Ciò comporterà, per l'ente procedente, la necessità di fornire alla Corte anche la documentazione di programmazione economico-finanziaria indispensabile a rendere la pronuncia, con la produzione di atti che consentano il raffronto tra scelta di affidare un intervento, genericamente inteso, alla società, e le condizioni a cui lo stesso potrebbe essere svolto in proprio” (Corte conti, Sez. contr. reg. Veneto, n. 135/2022, cit.).

(4) L'art. 17, c. 31, del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito in l. 3 agosto 2009, n. 102, prevede che “*Al fine di garantire la coerenza nell'unitaria attività svolta dalla Corte dei conti per le funzioni che ad essa spettano in materia di coordinamento della finanza pubblica, anche in relazione al federalismo fiscale, il Presidente della Corte medesima può disporre che le sezioni riunite adottino pronunce di orientamento generale sulle questioni risolte in maniera difforme dalle sezioni regionali di controllo nonché sui casi che presentano una questione di massima di particolare rilevanza. Tutte le sezioni regionali di controllo si conformano alle pronunce di orientamento generale adottate dalle Sezioni riunite*”.

(5) Parere che, secondo la teoria generale del diritto, sarebbe da qualificare di natura obbligatoria e parzialmente vincolante, considerata la facoltà riconosciuta all'amministrazione di discostarsi dal parere negativo e procedere ugualmente, attraverso la particolare procedura prevista dalla legge.

(6) Non paia fuor di luogo ricordare che l'ultima fase della scorsa legislatura è stata improntata, per quanto concerne le funzioni della Corte, allo “sviluppo della funzione consultiva”. Un rilevante disegno di legge (A.S. n. 2185, presentato il 22 aprile 2021), fortemente criticato dalle Sezioni riunite in sede consultiva con il parere 1° dicembre 2021, n. 5/2021/Cons, nonché in sede di audizioni in Commissione affari costituzionali, prevedeva che le Sezioni riunite della Corte dei conti in sede consultiva, a richiesta delle amministrazioni e di organismi di diritto pubblico nazionali, rendessero pareri nelle materie di contabilità pubblica su “*fattispecie di valore complessivo non inferiore a un milione di euro*”, e che medesimi pareri fossero resi dalle sezioni regionali di controllo, a richiesta di regioni ed enti locali, “*anche su specifiche fattispecie*”.

Il disegno di legge rimase tale a causa dello scioglimento anticipato delle camere (d.p.r. 21 luglio 2022, n. 96). Al contrario, una norma analoga, riferita esclusivamente alle risorse stanziati dal Pnrr e ai fondi a questo complementari, è stata introdotta con l'art. 46 della l. 23 dicembre 2021, n. 238 (c.d. legge europea), rubricato “Sviluppo della funzione consultiva”, il quale, al comma 2, prevede “pareri” da parte delle Sezioni riunite in sede consultiva, su richiesta delle amministrazioni centrali e degli organismi di diritto pubblico nazionali, “*nelle materie di contabilità pubblica*” e per “*fattispecie di valore complessivo non inferiore a un milione di euro*”. È altresì prevista la resa di analoghi “pareri” da parte delle sezioni regionali di controllo a richiesta delle regioni ed enti locali “*sulle condizioni di applicabilità della normativa di contabilità pubblica all'esercizio delle funzioni e alle attività finanziate con le risorse stanziati dal Pnrr e con i fondi complementari al Pnrr*”.

Le Sezioni riunite, con la menzionata delibera n. 16/2022/Qmig, facendo leva sull'oggetto del “parere” (materie di contabilità pubblica), riconducono tale fattispecie “*all'interpretazione, generale e astratta, di norme del diritto contabile o finanziario*”, sia pure “*potenzialmente applicabili alla fattispecie prospettata*”. Stante però l'espresso riferimento a fattispecie con un valore determinato, si dubita che possa non

tutti gli effetti, che presenta, rispetto al controllo preventivo di legittimità, profili in parte analoghi, in quanto anch'esso esercitato su atti specifici e concreti, in parte diversi, con riferimento ai tempi, al procedimento e, soprattutto, alle conseguenze, posto che questa nuova tipologia di controllo risulta priva di conseguenze definitivamente preclusive.

L'inquadramento della fattispecie nell'ambito della funzione consultiva e, di conseguenza, la partecipazione della Corte dei conti, attraverso un parere, a uno specifico procedimento amministrativo finalizzato a un atto tipicamente gestionale, costituirebbe, infatti, evidente compartecipazione della Corte all'attività di gestione complessivamente considerata, con conseguenti dubbi di compatibilità con la Carta costituzionale e, segnatamente, con l'art. 100 Cost., che sancisce l'indipendenza e la terzietà della Corte, oltre che dei suoi componenti, nei confronti del Governo, e con l'art. 97 Cost., recante il principio di riserva di amministrazione.

La natura della generale attività consultiva resa dalla Corte, per come, a oggi, è intesa dalle sezioni di controllo, è tale da non poter ricomprendere in essa la resa di pareri in materia gestionale o concernente ipotesi specifiche e concrete. Si ritiene che eventuali funzioni consultive possano essere attribuite alla Corte dei conti solo se rispettose della necessaria separazione dei poteri che ispira la nostra Carta costituzionale, in particolare tra amministrazione attiva e organi giurisdizionali, con la conseguente preclusione per questi, quale è la magistratura contabile, di interferire nell'esercizio delle competenze riservate all'amministrazione.

Con la menzionata delibera n. 16/SSRRCO/QMIG/2022, le Sezioni riunite hanno ritenuto che la qualificazione dell'atto in questione come parere “*presenta profili non del tutto in linea con la disciplina della generale funzione consultiva attribuita alla Corte dei conti (art. 7, comma 8, legge n. 131 del 2003) in virtù della quale gli enti territoriali possono chiedere pareri in materia di contabilità pubblica in ordine all'interpretazione, generale e astratta, di norme contabili e finanziarie (cfr., per tutte, Sezioni riunite, deliberazione n. 54/2010/QMIG)*”.

Gli argomenti che hanno indotto le Sezioni riunite ad individuare, nella nuova funzione, “una peculiare forma di controllo” piuttosto che un'attività consultiva sono i seguenti:

- la rubrica dell'art. 12 (*recte*: 11) della l. n. 118 del 2022, (che, come detto, ha modificato l'art. 5 Tusp, introducendo la disciplina in esame), che reca “Modifica della disciplina dei controlli sulle società a partecipazione pubblica”, e la relazione illustrativa all'iniziale disegno di legge, che si esprime nei medesimi termini, così esplicitando, secondo le Sezioni riunite, la *voluntas* del legislatore;

- il pronunciamento della Corte dei conti interviene non prima (come per l'attività consultiva), ma dopo che l'amministrazione abbia perfezionato l'atto deliberativo di costituzione o di acquisizione della partecipazione (diretta o indiretta), per la traduzione del quale nelle forme del diritto societario, tuttavia, la legge richiede il decorso di un pre-determinato lasso temporale, sessanta giorni, *spatium deliberandi* funzionale all'esame da parte della sezione di controllo;

- una lettura sistematica della disciplina, introdotta dalla l. n. 118 del 2022, considerando il complessivo ruolo in materia assegnato alla Corte dei conti, chiamata a pronunciarsi, con funzione di controllo, tra l'altro, sulle revisioni periodiche *ex art. 20 Tusp* (nonché, in precedenza, sulla razionalizzazione straordinaria *ex art. 24 Tusp*) (7);

- il fatto che, già in vigore dell'abrogato art. 3, cc. 27 e 28, della l. n. 244 del 2007, la verifica sugli atti di costituzione o acquisizione di partecipazioni societarie era stata qualificata dalla Corte in termini di controllo (cfr., per esempio, Sezione regionale di controllo per la Lombardia n. 44/2012/Prse, n. 263/2011/Prse e n. 830/2011/Prse) (8).

Le Sezioni riunite hanno quindi ritenuto che l'uso del termine “parere” appaia meramente funzionale all'obiettivo del legislatore di ottenere un vaglio tempestivo, da parte della Corte dei conti, sull'operazione di costituzione o acquisto della partecipazione societaria, senza, tuttavia, attribuire effetti preclusivi a quest'ultimo.

Chi scrive ritiene che, effettivamente, il vaglio richiesto alla Corte con il novellato art. 5 Tusp abbia connotati tali da escludere che si tratti di un mero parere. Invero, la valutazione investe, come detto, profili tali da esprimere un vero e proprio sindacato, reso a favore non tanto dell'ente che lo richiede, quanto dell'ordinamento giuridico e, in ultima analisi, della collettività.

Si pensi, ad esempio, alla forma richiesta dall'art. 7 Tusp per la deliberazione di costituzione di società: d.p.c.m., su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con i ministri competenti per materia, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, in caso di partecipazioni statali; provvedimento del competente organo della regione, in caso di partecipazioni regionali; deliberazione del consiglio comunale, in caso di partecipazioni comunali; delibera dell'organo amministrativo dell'ente, in tutti gli altri casi di partecipazioni pubbliche. L'amministrazione pubblica, nel trasmettere l'atto deliberativo, lungi dal chiedere un parere, attiva il procedimento di controllo della Corte su tale aspetto formale (oltre che, ovviamente, sugli altri profili di verifica). Idem dicasi per gli altri parametri di riferimento che, in

trattarsi di ipotesi specifiche e concrete, con le conseguenti perplessità sulla compatibilità con il dettato costituzionale. In ogni caso, la norma, al momento, è rimasta inattuata, non risultando richieste di “pareri” da parte dei soggetti legittimati a richiederli.

(7) Sotto questo profilo le Sezioni riunite recepiscono quindi appieno le considerazioni svolte dalla Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna con la delibera con la quale si chiede al Presidente della Corte il deferimento della questione (del. 6 ottobre 2022, n. 124/2022/Qmig).

(8) In verità, l'argomento appare alquanto forzato, posto che la qualificazione in termini di controllo riguardava una previsione normativa che si esprimeva in termini del tutto differenti da quella all'esame: era prevista la mera trasmissione della delibera alla Corte dei conti, che non era tenuta a rendere pareri di alcun genere.

maniera più o meno evidente, comunque costituiscono non tanto oggetto di una richiesta dell'avviso della Corte, quanto piuttosto l'oggetto di un'azione di controllo, come, ad esempio, la verifica dell'avvenuta sottoposizione dello schema di atto deliberativo a forme di consultazione pubblica (art. 5, c. 2, Tusp). È di tutta evidenza che, in tal caso, la Corte non esprime alcun parere (né l'ente deliberante lo richiede), ma controlla che sia stata rispettata la procedura prevista dalla legge per l'adozione della deliberazione.

Tale prospettazione appare lampante per i riscontri di legittimità richiesti, come quelli previsti dall'art. 7 o anche la verifica della compatibilità con la disciplina in materia di aiuti di Stato (art. 5, c. 2), mentre risulta meno evidente, lasciando spazio a un reale ed effettivo interesse dell'amministrazione a conoscere l'avviso della Corte, per le valutazioni di merito.

Ma, a ben vedere, anche sotto questo profilo la sequenza logico-temporale delineata dalla norma induce a ritenere che si tratti di controllo: dapprima l'amministrazione è chiamata a motivare analiticamente; quindi, la Corte è chiamata a un sindacato su tale motivazione. Trattasi di iter che mal si concilia con la resa di un parere, che naturalmente dovrebbe vertere non tanto sulla motivazione quanto direttamente sulla scelta che l'amministrazione vuole operare, oggetto della motivazione stessa.

Ecco, il fatto che a monte sia richiesta una motivazione espressamente definita "analitica", e che la Corte sia chiamata a pronunciarsi sugli aspetti oggetto di tale motivazione induce a ritenere che si tratti, appunto, di una verifica che il legislatore chiede sia effettuata, e non l'espressione di un semplice parere.

Non possiamo però ignorare che tale è, da parte del legislatore, la definizione dell'atto che la Corte è chiamata ad adottare. In proposito, si ritiene che l'uso di tale termine nella norma di legge, più che evocare un vaglio tempestivo da parte della Corte dei conti, tenda ad enfatizzare la non lesività diretta della deliberazione adottata, posto che una pronuncia negativa non è preclusiva della realizzazione dell'operazione di costituzione o acquisto della partecipazione societaria.

3. Il riparto di competenza tra le sezioni della Corte

L'art. 5 Tusp, nella sua formulazione originaria, prevedeva, quali destinatari dell'atto deliberativo di costituzione di società o acquisizione di partecipazione: l'ufficio di controllo di legittimità sugli atti, per gli atti delle amministrazioni dello Stato; la sezione regionale di controllo, per gli atti delle regioni e degli enti locali, nonché dei loro enti strumentali, delle università o delle altre istituzioni pubbliche di autonomia aventi sede nella regione; la Sezione del controllo sugli enti, per gli atti degli enti assoggettati a controllo della Corte di conti ai sensi della l. 21 marzo 1958, n. 259. Come già detto, l'invio dell'atto deliberativo avveniva a soli fini conoscitivi.

Il d.lgs. correttivo n. 100 del 2017 ha modificato la competenza per gli atti delle amministrazioni dello Stato (oltre che degli "enti nazionali"), attribuendola alle Sezioni riunite in sede di controllo.

Il disegno di legge di iniziativa governativa poi esitato nella novella dell'agosto 2022, nella sua formulazione originaria, attribuiva alle Sezioni riunite in sede di controllo la competenza della prevista verifica sull'atto deliberativo di costituzione della società (così come su quello di acquisizione della partecipazione diretta o indiretta in società già costituite). Secondo quanto rappresentato nella relazione illustrativa al disegno di legge, tale proposta intendeva superare talune criticità emerse in sede di controllo "sugli atti di costituzione di società pubbliche o di acquisto di partecipazioni, soprattutto sotto il profilo della frammentazione degli esiti del controllo sugli atti deliberativi delle regioni e degli enti locali". Pertanto, si riteneva opportuno accentrare il controllo in un'unica sezione competente, precisandone altresì l'oggetto e le modalità operative.

La nuova formulazione accoglie la proposta contenuta nella memoria sul disegno di legge in esame, trasmessa dalla Corte dei conti – Sezioni riunite in sede di controllo – alla competente Commissione del Senato (industria, commercio e turismo) in data 25 febbraio 2022. In quella sede, la Corte ha infatti evidenziato alcune difficoltà connesse alla proposta di accentramento delle competenze in capo alle Sezioni riunite. Segnatamente, è stato opportunamente osservato che la Sezione del controllo sugli enti dispone delle conoscenze e degli strumenti per valutare tempestivamente, come anche richiesto dal legislatore, eventuali atti di costituzione e acquisizione di partecipazioni societarie, nell'ambito del controllo sulla gestione finanziaria ed economico-patrimoniale degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Le Sezioni riunite hanno precisato che "si tratta di un esame che deve, comunque, essere ancorato alle finalità istituzionali dell'ente socio e al mercato in cui deve operare la società partecipata, e che non può non tenere conto delle condizioni (necessità, ragioni e finalità) poste alla base della costituzione del nuovo soggetto giuridico".

Idem dicasi per le sezioni regionali di controllo, non solo per la contiguità con il territorio, ma anche per la rilevanza di funzioni che, in base ad altre norme di legge, conferiscono ad esse autonomia di valutazione in materia di rapporti fra società ed enti soci. La concentrazione di tale competenza alle sole Sezioni riunite non avrebbe escluso che, sui medesimi provvedimenti o sui loro effetti, potessero pronunciarsi, sia pure sotto diversa angolazione, altre sezioni della stessa Corte dei conti, in particolare le sezioni regionali di controllo, in base a differenti norme di legge (per esempio, art. 148-bis del Tuel e l'art. 1, cc. 3, 4, 5 e 7, del d.l. n. 174/2012), in un momento in cui, peraltro, gli atti, amministrativi o negoziali, avrebbero potuto essere già stati adottati ed eseguiti (con conseguente spesa e rischio di responsabilità).

Le considerazioni svolte dalla Corte sono state accolte dal legislatore, che ha quindi mantenuto il riparto di competenze di cui all'art. 5, c. 4, in precedenza vigente. Il testo è stato infatti riformulato nella versione poi entrata in vigore,

ove si prevede, in una combinazione di criteri funzionali e territoriali, che, “ai fini di quanto previsto dal comma 3, per gli atti delle amministrazioni dello Stato e degli enti nazionali sono competenti le Sezioni riunite in sede di controllo; per gli atti delle regioni e degli enti locali, nonché dei loro enti strumentali, delle università o delle altre istituzioni pubbliche di autonomia aventi sede nella regione, è competente la sezione regionale di controllo; per gli atti degli enti assoggettati a controllo della Corte dei conti ai sensi della legge 21 marzo 1958, n. 259, è competente la Sezione del controllo sugli enti medesimi”.

L’individuazione diretta, da parte del legislatore, delle sezioni della Corte intestatarie della funzione di cui trattasi è stata peraltro ritenuta “fuori sistema” dalla menzionata delib. 6 ottobre 2022, n. 124/2022/QMIG, della Sezione regionale di controllo per l’Emilia-Romagna, con la quale si chiede al Presidente della Corte il deferimento della questione. Invero, la sezione regionale di controllo sostiene che alla Corte, organo a rilevanza costituzionale, dovrebbe essere preservata la propria autonomia organizzativa. Pone quindi il problema della legittimazione della Corte ad individuare autonomamente l’organo competente a pronunciarsi, con specifico riferimento a quei casi, quale quello concretamente al suo esame, di plurime partecipazioni di enti aventi sede in diverse regioni, al fine di evitare il rischio di pronunce tra loro contraddittorie su profili comuni.

Anche l’altro remittente, la Sezione regionale di controllo per il Veneto, con delib. n. 135/2022/QMIG, ha rimarcato i problemi, per il caso concreto al suo esame (identico a quello della Sezione Emilia-Romagna), derivanti dal riparto di competenze normativamente previsto, invocando una pronuncia nomofilattica di individuazione di un criterio univoco di riparto di competenza interna tra le sezioni previamente individuate dal legislatore, ed evidenziando che “*risultano coinvolti diversi enti pubblici, insistenti sul territorio nazionale, con competenza estesa a più sezioni regionali di controllo. Ne consegue che, ove si ritenesse la competenza in capo a queste ultime, la frammentazione, con possibile contrasto, degli esiti del controllo sugli atti deliberativi della medesima operazione – che la novella legislativa ha inteso scongiurare – sarebbe inevitabile, con conseguenti ricadute negative sull’attività della Corte*”.

La ritenuta, dalla Sezione Veneto, competenza delle sezioni centrali è stata condivisa, per il caso specifico, dalle Sezioni riunite in sede di controllo, che hanno dichiarato “*la competenza delle Sezioni riunite in sede di controllo nelle fattispecie prese in esame (atti deliberativi di costituzione di una società o di acquisto di partecipazioni societarie relativi al peculiare caso di un’operazione di partenariato esteso, attuata secondo le linee guida del Mur ed inerente ad un’iniziativa rientrante nel Pnrr, dalla quale consegue la costituzione, con un’unica operazione, di una società consortile a responsabilità limitata, fortemente collegata con la struttura centrale dell’indicato Ministero, da parte di una pluralità di enti pubblici, insistenti su buona parte del territorio nazionale, e ricadenti nella competenza territoriale di diverse Sezioni regionali di controllo)*”. Ciò al fine di consentire una visione d’insieme dell’operazione ed evitare la frammentazione nell’esame, da parte delle sezioni regionali di controllo, dei vari atti deliberativi delle varie università ed enti pubblici coinvolti (relativi a un’unica operazione di costituzione di società), con il potenziale rischio di contrasti, oltre a possibili ritardi e moltiplicazione degli accertamenti istruttori.

4. Il procedimento

Dopo aver analiticamente motivato nel senso suesposto (e, per gli enti locali, dopo l’esperimento delle forme di consultazione pubblica secondo modalità da essi stessi disciplinate), l’amministrazione provvede a inviare l’atto deliberativo alla Corte dei conti (oltre che all’Autorità garante della concorrenza e del mercato), che ha l’obbligo di pronunciarsi entro il termine di sessanta giorni, che decorre dalla data di ricevimento dell’atto.

Decorso inutilmente tale termine, l’amministrazione è comunque legittimata a costituire la società o ad acquisire la partecipazione.

Una volta depositata la deliberazione, entro cinque giorni questa è trasmessa, a cura della segreteria della sezione, all’amministrazione pubblica interessata, che, entro cinque giorni, deve pubblicarlo sul proprio sito internet istituzionale. Qualora la pronuncia sia negativa, anche solo parzialmente, l’amministrazione ha due opzioni: rinunciare alla costituzione della società ovvero all’acquisizione della partecipazione; procedere ugualmente, nel qual caso è soggetta ad un ulteriore onere di motivazione analitica che, questa volta, verterà sulle ragioni che la inducono a discostarsi dall’avviso della Corte. Anche tale atto, infine, dovrà essere pubblicato sul sito *web* istituzionale.

Trattandosi di operazioni sovente complesse, può accadere sussistano esigenze istruttorie da parte della sezione di controllo della Corte dei conti, nel qual caso si pone il problema degli effetti sui termini di legge. In altri termini, è onere dell’amministrazione pubblica porre l’organo di controllo nella condizione di poter esercitare la propria funzione e, segnatamente, di poter verificare la rispondenza dell’atto deliberativo ai requisiti e parametri di legge. È quindi indispensabile, al di là del dettaglio motivazionale previsto dalla legge, un correlato supporto documentale a sostegno dell’attendibilità della motivazione.

In tale contesto, può accadere che, per un’adeguata verifica di conformità, siano necessari ulteriori elementi, fattuali o anche solo valutativi, specie nei casi di documentazione non trasmessa (ad esempio, quella relativa alla sottoposizione a forme di consultazione pubblica, nel caso di enti locali) o comunque carente nei contenuti (circostanza che può verificarsi soprattutto con riferimento alle valutazioni di merito che la Corte è chiamata a sindacare). In tal caso ci si chiede se la decisione debba essere comunque adottata “allo stato degli atti”, con il rischio evidente di esprimere un “parere” negativo, stante l’impossibilità di vagliare adeguatamente la fattispecie, oppure se vi sia spazio per un’interlocuzione con l’amministrazione procedente al fine di richiedere documentazione integrativa.

Nel silenzio della legge, le Sezioni riunite in sede di controllo, con la menzionata delib. n. 16/SSRRCO/QMIG/2022, hanno riconosciuto, in applicazione della generale facoltà recata dalla l. 20 gennaio 1004, n. 20, art. 3, c. 8 (9), la possibilità di effettuare richieste istruttorie, individuando i tempi di riscontro, necessariamente brevi, sia per esigenze di compatibilità con i ristretti tempi di adozione della delibera di controllo, sia perché gli elementi informativi dovrebbero essere già nella disponibilità dell'ente procedente. A differenza di quanto accade nel procedimento di controllo preventivo di legittimità, la richiesta istruttoria non determinerà una sospensione – non prevista dalla legge – del decorso del termine di sessanta giorni previsto per la pronuncia della Corte.

Le Sezioni riunite si sono anche soffermate sull'ipotesi in cui l'amministrazione procedente abbia già definito in sede negoziale la costituzione della società o l'acquisto della partecipazione, ritenendo che tale condotta non consenta l'esercizio dei poteri di verifica previsti dall'art. 5 Tusp. È evidente, infatti, che un'eventuale deliberazione negativa sarebbe comunque *inutiliter data*, avendo l'amministrazione già provveduto indipendentemente dall'avviso della Corte. Potranno quindi essere esercitate le ulteriori funzioni di controllo della Corte, *in primis* quella *ex art. 20 Tusp* sulla revisione periodica delle partecipazioni (ma anche in sede di referto annuale, come previsto ad esempio per la Sezione di controllo sugli enti), e ferma restando un'eventuale ipotesi di responsabilità di chi ha agito in tal senso.

Quid iuris in caso di costituzione di società o acquisto di partecipazione avvenuto “in conformità a espresse previsioni legislative”? L'art. 5, c. 1, Tusp reca, in tal caso, un'espressa deroga alla disciplina ivi prevista che, si ribadisce, concerne l'obbligo di motivazione analitica. La delib. n. 16/SSRRCO/QMIG/2022 accenna a tale profilo solo in un passaggio, ove si legge che «*ad essere oggetto di verifica, ai sensi dell'art. 5, Tusp, è l'atto deliberativo di “costituzione di una società a partecipazione pubblica” (anche nei casi di cui all'art. 17, società miste pubblico-privato) o di “acquisto di partecipazioni, anche indirette, da parte di amministrazioni pubbliche in società già costituite” (eccetto le fattispecie in cui la costituzione di una società o l'acquisto di una partecipazione, anche attraverso aumento di capitale, avvenga in conformità a espresse previsioni legislative). È infatti rispetto a tali tipologie di atto che il comma 3 dell'art. 5 Tusp impone all'amministrazione pubblica procedente l'obbligo di invio, contestualmente, all'Autorità garante della concorrenza e del mercato e alla Corte dei conti*».

In realtà, a ben guardare, la novella non sembra escludere, anche in tali casi, la verifica demandata alla Corte, ma solo il rigore motivazionale richiesto al c. 1 dell'art. 5 Tusp, ossia con riferimento alla necessità della scelta per il perseguimento delle finalità istituzionali, alle ragioni e finalità della scelta e della sua compatibilità con i principi di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa.

La norma appare, in verità, alquanto confusa, ma ciò non esime l'interprete dall'attribuire alla stessa il senso “*fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse*”, oltre che quello desumibile dall'intenzione del legislatore. E non pare possa dubitarsi del fatto che l'eccezione di cui trattasi è inserita, come detto, al comma 1, e non al comma 3, il quale attribuisce alla Corte la competenza a deliberare.

L'obiezione direttamente derivante da tale assunto è che, non essendovi obbligo di motivazione analitica, la naturale conseguenza sarebbe quella di aver previsto un parere al quale viene meno l'oggetto della valutazione da operarsi, posto che, come si è detto, i profili sui quali deve vertere la motivazione si proiettano sulle competenze della Corte. Ma una lettura attenta del quadro normativo consente di rinvenire ulteriori e diversi profili di potenziale verifica, che non si limita ai soli ambiti delineati al comma 1, ma si estende anche, come detto: alla compatibilità dell'intervento previsto con le norme dei trattati europei e, segnatamente, con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato alle imprese (comma 2, che non reca alcuna deroga per le società costituite o per le partecipazioni acquisite in conformità ad espresse previsioni legislative); all'avvenuta sottoposizione dello schema di atto deliberativo, da parte degli enti locali, a forme di consultazione pubblica (comma 2); alla conformità dell'atto a quanto disposto dagli artt. 4, 7 e 8 Tusp.

Inoltre, a monte, la valutazione della Corte, nell'ipotesi all'esame, dovrebbe concernere *in primis* l'effettiva sussistenza del requisito per la deroga, ossia che la previsione legislativa effettivamente si esprima in termini tali da implicare espressamente la costituzione della società o l'acquisizione della partecipazione. Non di rado, infatti, il legislatore si esprime in termini tutt'altro che netti, lasciando spazi, più o meno ampi, alla discrezionalità dell'amministrazione o ente, sicché non è affatto scontato che la valutazione di questi sulla conformità del proprio agire ad un'espressa norma di legge sia corretta.

Sotto questo profilo può quindi concludersi nel senso che, anche nell'ipotesi esaminata, non è affatto pacifica l'esclusione del procedimento di verifica della Corte.

5. Le conseguenze nel caso di parere contrario o di assenza di parere

Fermo restando quanto detto riguardo alla reale natura della verifica della Corte, per semplicità, ora, ci si esprimerà in termini di “parere” riguardo alla pronuncia adottata. Orbene, in caso di parere in tutto o in parte negativo, l'amministrazione pubblica, come detto, potrà comunque procedere a costituire la società o ad acquisire la partecipazione ma, in tal caso, dovrà ulteriormente motivare, esplicitando le ragioni per le quali non intende seguire il parere della Corte dei conti e pubblicando tale ulteriore motivazione sul sito internet istituzionale.

(9) “*Nell'esercizio delle attribuzioni di cui al presente articolo, la Corte dei conti può richiedere alle amministrazioni pubbliche ed agli organi di controllo interno qualsiasi atto o notizia e può effettuare e disporre ispezioni e accertamenti diretti*”.

Attraverso tale iter procedimentale è possibile, quindi, andare in contrario avviso rispetto a quanto ritenuto dalla Corte. Il prezzo di tale opzione, però, è la rinuncia all'esenzione da responsabilità amministrativa, per difetto di colpa grave.

Sovente la sussistenza della gravità della colpa (o addirittura del dolo), e la conseguente responsabilità amministrativa, viene affermata proprio sulla base del fatto che organi tecnici, consultivi o di controllo si erano preliminarmente espressi in senso contrario al comportamento poi adottato dal soggetto agente (ad esempio, in materia di personale, in caso di riconoscimento di competenze economiche contro il parere del collegio dei revisori dell'ente, che ne avevano affermato l'illegittimità). *A fortiori*, ciò può valere allorquando è la stessa Corte dei conti, in sede di controllo, ad esprimere contrarietà alla scelta operata.

Poniamo il caso in cui, a fronte della scelta di acquisire una partecipazione societaria, la Corte esprima contrarietà sotto il profilo della convenienza economica e l'amministrazione decida di procedere ugualmente. Se, successivamente, il valore della partecipazione diminuisce, così verificandosi ciò che la Corte aveva paventato, sussisterà un'ipotesi di danno, e ovviamente andrà considerata in concreto la vicenda nel suo complesso, ma certamente il precedente parere negativo della Corte potrebbe contribuire ad affermare la sussistenza della gravità della colpa in sede di giudizio di responsabilità, specie qualora le argomentazioni addotte per superare l'avviso espresso non siano del tutto congrue o pertinenti.

Al contrario, difficilmente sarà ravvisabile una responsabilità amministrativa qualora la scelta sia stata suffragata dal conforme parere della sezione di controllo, anche se, successivamente, dovessero verificarsi minusvalenze. Vero è che la fattispecie non pare direttamente riconducibile alle ipotesi scriminanti cristallizzate in norme di legge (10), ma è altresì legittimo ritenere che non si possa ipotizzare la gravità della colpa se anche la Corte stessa, sia pure in altra sede, ha ritenuto corretto l'operato dell'amministrazione o ente interessato.

6. Conclusioni

L'intervento normativo dell'agosto 2022 si pone in linea con la filosofia generale che ispira l'intero Tusp, ossia il tentativo di porre sempre più stringenti limitazioni al ricorso alle partecipazioni pubbliche, fenomeno che ha raggiunto, nell'ambito della pubblica amministrazione, dimensioni abnormi e difficilmente misurabili.

Con l'istituto esaminato il legislatore ha voluto sottoporre gli atti deliberativi di costituzione di società o acquisizione di partecipazione a oneri stringenti di motivazione e a un incisivo vaglio della Corte dei conti, chiamata ad attingere a parametri di legittimità e di merito e ad effettuare valutazioni giuridiche ed economico-finanziarie.

La nuova funzione attribuita alla Corte assume caratteri del tutto peculiari, che la distanziano dalle altre tipologie di controllo ad essa attribuite. Ha in comune con il controllo preventivo di legittimità la natura dell'oggetto, che è costituito da un atto specifico e concreto, ma se ne differenzia sotto diversi profili quali la tempistica, il procedimento e soprattutto per i parametri di riferimento, non solo di legittimità ma anche di merito, e per le conseguenze, essendo privo di misura immediata e diretta e non avendo i connotati impeditivi dell'efficacia tipici del controllo preventivo di legittimità.

L'assenza di misura immediata e diretta lo avvicina al controllo successivo di legittimità, previsto dall'art. 10 del d.lgs. 30 giugno 2011, n. 123, che interviene allorquando l'atto può aver già iniziato a produrre i suoi effetti, ma che non si estende al merito dell'atto sottoposto all'esame.

La valutazione di merito, segnatamente sotto i profili dell'efficienza, efficacia ed economicità è prerogativa tipica del controllo sulla gestione, che però, com'è noto, non ha ad oggetto atti specifici e concreti, ma una gestione complessivamente considerata o comunque segmenti di amministrazione.

(10) La legge di contabilità generale dello Stato (r.d. 18 novembre 1923, n. 2440), all'art. 81, c. 2, in un'ottica rigorista ribadiva la possibile sussistenza della responsabilità dei funzionari pubblici che assumevano impegni o disponevano pagamenti anche in caso di visto e registrazione da parte della Corte dei conti. Tale previsione normativa ha talvolta costituito fondamento di affermazioni giurisprudenziali di sussistenza della colpa grave anche nel caso di preventiva sottoposizione di atti a controllo preventivo di legittimità, con esito favorevole.

Il legislatore è quindi intervenuto, con l'art. 17, c. 30-*quater*, del d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito in l. 3 agosto 2009, n. 102, modificando l'art. 1, c. 1, della l. 14 gennaio 1994, n. 20, nel senso di escludere la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo.

Ulteriore effetto impeditivo del riconoscimento della colpa grave è prodotto dall'art. 69 del codice di giustizia contabile, ove si prevede che *“Il pubblico ministero dispone altresì l'archiviazione per assenza di colpa grave ove valuti che l'azione amministrativa si sia conformata al parere reso dalla Corte dei conti in via consultiva, in sede di controllo e in favore degli enti locali nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi”*. A ciò deve aggiungersi la previsione di cui al successivo 95, c. 4, c.g.c., che ha per destinatario il giudice contabile, il quale *“ai fini della valutazione dell'effettiva sussistenza dell'elemento soggettivo della responsabilità e del nesso di causalità, considera, ove prodotti in causa, anche i pareri resi dalla Corte dei conti in via consultiva, in sede di controllo e in favore degli enti locali, nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi”*.

A completamento del quadro normativo vigente sul punto si richiama il già citato art. 46 della l. n. 238/2021, ove si precisa, invero in maniera alquanto ridondante, che *“è esclusa, in ogni caso, la gravità della colpa qualora l'azione amministrativa si sia conformata ai pareri resi dalla Corte dei conti in via consultiva ai sensi del presente comma nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi”*.

Può quindi conclusivamente affermarsi che l'istituto introdotto dal novellato art. 5 Tusp prevede un'attività di verifica del tutto particolare, connotata da procedure e parametri idonei a configurare una nuova tipologia di controllo attribuita alla Corte dei conti i cui caratteri saranno meglio definiti dopo le prime esperienze applicative da parte delle sezioni di controllo.

* * *