

## RISCOPIRE IN CHIAVE “UMANISTICA” IL RUOLO DELLA CORTE DEI CONTI NELLO SVILUPPO COSTITUZIONALE ITALIANO

di Luca Antonini (\*)

Sommario: 1. *Il ruolo della Corte dei conti nel contesto costituzionale risultante dalle riforme del terzo millennio.* – 1.1. *Premessa.* – 1.2. *L'incompiuta riforma del Titolo V.* – 1.3. *La parabola degli enti locali.* – 1.4. *Il ruolo della Corte dei conti.* – 2. *Da una concezione labandiana a quella del bilancio come “bene pubblico”.* – 3. *L'opportunità di inaugurare un nuovo umanesimo dei concetti finanziari.* – 4. *Nuove sfide per il controllo contabile.*

### 1. *Il ruolo della Corte dei conti nel contesto costituzionale risultante dalle riforme del terzo millennio*

#### 1.1. *Premessa*

Un celebre e insuperato saggio di Aldo Sandulli del 1979, recante il titolo “La Corte dei conti nella prospettiva costituzionale” (1), valutava con deciso favore la valorizzazione del ruolo del giudice contabile: la sentenza n. 226 del 1976, con la quale la Consulta aveva riconosciuto alla Corte dei conti il potere di sollevare questioni di costituzionalità in sede di controllo preventivo, veniva ritenuta una pronuncia che segnava “un punto a favore della legalità”; veniva altresì giudicato “un indubbio fatto positivo” l'estensione della giurisdizione della Corte dei conti alla generalità degli enti pubblici attuata dalla legislazione di quegli stessi anni.

Da allora il quadro costituzionale italiano è mutato: le due più significative riforme, quella del Titolo V del 2001 (2) e quella dell'equilibrio di bilancio del 2012 (3), da diversi punti di vista hanno segnato indirettamente la necessità di una ulteriore evoluzione del ruolo del giudice contabile. La prima perché, sia per i suoi vizi originari che per le sue vicende attuative, non ha saputo raggiungere un adeguato equilibrio al principio di responsabilità (4); la seconda per le sue implicazioni sistematiche sul mondo dei diritti sociali.

Sulle stesse è quindi opportuno soffermarsi per rivalutare la prospettiva costituzionale in cui si inserisce oggi il controllo sull'uso delle risorse pubbliche.

#### 1.2. *L'incompiuta riforma del Titolo V*

La riforma del Titolo V costituisce un evento complesso nell'ambito dello sviluppo del nostro ordinamento.

Le ragioni politiche hanno infatti prevalso, nel disegnare la riforma approvata, sulle esigenze di effettiva funzionalità del processo di decentramento legislativo (si pensi alla grave – a fronte dell'intensità del potere legislativo decentrato – assenza di una Camera delle autonomie).

Inoltre, la logica dell'uniformità, che aveva frenato al ribasso lo sviluppo del regionalismo italiano (quanto alle regioni ordinarie più efficienti) nella precedente stagione, si è ribaltata, nella nuova, in un uniforme potenziamento del potere di spesa e in una, altrettanto, uniforme cancellazione

(\*) Giudice della Corte costituzionale.

(1) In: *La Corte dei conti strumento di attuazione della Costituzione nella materia della finanza pubblica*, atti del Convegno “Corte dei conti e finanza pubblica”, Vol. 1, Napoli, 1979, 27 ss.

(2) Cfr. sugli effetti di questa riforma, L. Antonini, *Federalismo all'italiana. Dietro le quinte della grande incompiuta*. Venezia, 2013.

(3) Cfr. G. Rivosecchi, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in <www.rivistaaic.it>, n. 3/2016.

(4) Cfr. L. Antonini, *Autonomia e responsabilità nei principi dell'ordinamento*, in Aa.Vv., *Popolo ed élite. Come ricostruire la fiducia nelle competenze*, Venezia, 2019, 75 ss.

delle precedenti forme di controllo, anche molto al di là di quanto (per la situazione di inefficienza di alcune Regioni) era prudente attuare. Il regionalismo differenziato previsto dall'art. 116 Cost., che avrebbe consentito di modulare l'autonomia sulla effettiva capacità di garantire i diritti sociali, è rimasto (e lo è tutt'oggi) invece lettera morta, anche nonostante i recenti referendum popolari, e le conseguenti iniziative, del Veneto e della Lombardia (5).

Peraltro, il federalismo fiscale, che avrebbe dovuto da subito conciliare in modo solidale la nuova capacità di spesa con una corrispondente responsabilizzazione, è inciampato in resistenze politiche di vario tipo, trasformandosi nella Cenerentola del nuovo assetto: la legge n. 42 del 2009 arriverà solo dopo 8 anni dalla riforma, sicché i relativi decreti attuativi verranno alla luce non prima di ulteriori due anni.

Ma nel frattempo il nuovo potere di spesa delle autonomie è stato riconosciuto immediatamente vincolante – cioè sostanzialmente bandendo, come prevede il novellato art. 119 Cost., gran parte dei fondi statali a destinazione vincolata – da una giurisprudenza costituzionale che al contempo però congelava, in attesa della legge di coordinamento della finanza pubblica, i nuovi poteri impositivi che lo stesso art. 119 Cost. riconosceva agli enti territoriali (6).

L'esito infausto di questa dissociazione tra lato dell'entrata e quello della spesa è stato un decentramento di potere di spesa non accompagnato da un decentramento di responsabilità: è certamente significativo che nell'arco di tempo tra il 2001 e il 2008 la spesa sanitaria regionale italiana sia sostanzialmente raddoppiata, senza che a tale aumento abbia corrisposto un analogo miglioramento qualitativo.

Soprattutto, la “favola di Cenerentola” non ha qui conosciuto un lieto fine: gran parte dei principi della legge n. 42 del 2009 e dei relativi decreti attuativi sono stati presto travolti dalla legislazione anti crisi, che, in forza di una impostazione rigidamente centralista (non seguita in altri ordinamenti occidentali) (7) ne ha minato i presupposti, condannando la legge n. 42 a una inattuazione più volte registrata dalla Corte costituzionale (da ultimo la sent. n. 122/2019).

### 1.3. La parabola degli enti locali

Un esito non felice ha accompagnato anche la sorte degli altri enti territoriali. Si pensi non solo alla frettolosa e caotica soppressione delle Province, in prima battuta dichiarata incostituzionale con la sentenza n. 220/2013 (8), ma anche alla sorte dell'autonomia municipale, rispetto alla quale è mancata una adeguata attuazione statale dell'assetto delle funzioni fondamentali, che invece la riforma del Titolo V prontamente richiedeva.

Nella recente sentenza n. 33/2019, la Corte costituzionale ha richiamato *“l'attenzione sui gravi limiti che, rispetto al disegno costituzionale, segnano l'assetto organizzativo dell'autonomia comunale italiana, dove le funzioni fondamentali risultano ancora oggi contingentemente definite con un decreto-legge che tradisce la prevalenza delle ragioni economico finanziarie su quelle ordinamentali. Un aspetto essenziale dell'autonomia municipale è quindi risultato relegato a mero effetto riflesso di altri obiettivi ... A seguito dell'infelice esito dei vari tentativi, pur esperiti nell'ultimo quindicennio, di approvazione della cosiddetta Carta delle autonomie locali, il problema della dotazione funzionale tipica, caratterizzante e indefettibile, dell'autonomia comunale non è, quindi, stato mai risolto ex professo dal legislatore statale, come invece avrebbe richiesto l'impianto costituzionale*

(5) Cfr. L. Antonini, *Alla ricerca del Territorio perduto: anticorpi nel deserto che avanza*, in <www.rivistaaic.it>, n. 3/2017, 36 ss.

(6) Cfr. L. Antonini, *Federalismo fiscale (dir. cost.)*, ad vocem, in *Enciclopedia del diritto*, Annali X, Milano, 2017, 409 ss.

(7) Cfr. L. Antonini, *Alla ricerca del Territorio perduto: anticorpi nel deserto che avanza*, cit., 34 ss.

(8) Cfr. M. Bergo, *L'“incompiuta” delle Province italiane e la difficile quadratura del cerchio nei rapporti finanziari fra Stato ed enti territoriali. Brevi osservazioni a margine della sentenza n. 84 del 2018*, in *Giur. cost.*, 2018, 2, p. 735.

*risultante dalla riforma del Titolo V della Costituzione. Una «fisiologica dialettica», improntata a una «doverosa cooperazione» (sentenza n. 169/2017), da parte del sistema degli attori istituzionali, nelle varie sedi direttamente o indirettamente coinvolti, dovrebbe invece assicurare il raggiungimento del pur difficile obiettivo di una equilibrata, stabile e organica definizione dell'assetto fondamentale delle funzioni ascrivibili all'autonomia locale. Sarebbe questo, peraltro, l'ambito naturale dove anche considerare i limiti – da tempo rilevati – dell'ordinamento base dell'autonomia locale, per cui le stesse funzioni fondamentali – nonostante i principi di differenziazione, adeguatezza e sussidiarietà di cui all'art. 118, Cost. – risultano assegnate al più piccolo Comune italiano, con una popolazione di poche decine di abitanti, come alle più grandi città del nostro ordinamento, con il risultato paradossale di non riuscire, proprio per effetto dell'uniformità, a garantire l'eguale godimento dei servizi, che non è certo il medesimo tra chi risiede nei primi e chi nei secondi. Non appare inutile, al riguardo, ricordare che riusciti interventi strutturali in risposta al problema della polverizzazione dei Comuni sono stati realizzati in altri ordinamenti, spesso attuando la differenziazione non solo sul piano organizzativo ma anche su quello funzionale. Ciò è avvenuto, ad esempio, in quello francese, dove il problema è stato risolto sia con la promozione di innovative modalità di associazione intercomunale, sia attraverso formule di accompagnamento alle fusioni; in forme diverse, ma sempre con interventi di tipo organico, risposte sono state fornite anche in Germania, nel Regno Unito e in molti altri Stati europei (basti ricordare Svezia, Danimarca, Belgio, Olanda)».*

#### 1.4. Il ruolo della Corte dei conti

Rispetto a questo contesto ordinamentale caratterizzato da uno sviluppo sostanzialmente disordinato, il ruolo della Corte dei conti ha assunto una specifica rilevanza in termini di controllo sulla responsabilità, sia segnalando i nodi irrisolti dello sviluppo dell'ordinamento, sia inserendosi come protagonista del controllo della spesa del sistema delle autonomie.

Sotto il primo profilo non può davvero essere trascurato il rilevante apporto che la Corte dei conti, per la conoscenza specifica delle situazioni, ha ad esempio fornito nel censurare i limiti della legislazione anti crisi attraverso audizioni, relazioni, rapporti, che hanno spesso identificato e segnalato anche al legislatore, con chiara e a volte unica lucidità, le disfunzioni in cui l'ordinamento si era impigliato.

Tale ruolo è stato altresì rilevante attraverso l'attività di controllo: è senz'altro interessante, da questo punto di vista, l'evoluzione che ha condotto la Corte costituzionale a estendere il potere delle sezioni regionali della Corte dei conti nel sollevare questioni di legittimità costituzionale nell'ambito del giudizio di parificazione dei bilanci regionali, non solo per violazione diretta dell'art. 81 Cost., ma anche per violazione di altri parametri competenziali riconnessi a quest'ultimo.

Da ultimo la sentenza n. 138/2019 rileva che “[i]ncidendo in due materie di competenza esclusiva statale, quali l'ordinamento civile e la previdenza sociale, la normativa censurata pone in essere una lesione diretta dei principi posti a tutela dell'equilibrio del bilancio e della copertura della spesa presidiati dall'art. 81 Cost.”.

La sentenza (ma si veda già la sent. n. 196/2018 (9)), quindi, ha precisato che la parificazione dei consuntivi regionali consente di perseguire violazioni che altrimenti rimarrebbero confinate in zone d'ombra, per ciò stesso più insidiose per la sana gestione finanziaria della spesa pubblica.

Il giudice contabile, ove avesse applicato tali norme, si sarebbe trovato nella condizione di validare un risultato di amministrazione non corretto, in quanto relativo a una spesa, conseguente all'adozione di un istituto retributivo illegittimo: uno sfioramento dei vincoli di spesa del personale sarebbe quindi divenuto intangibile.

Il caso deciso con la sentenza è estremamente significativo perché si trattava di disposizioni che non erano state impugnate dal Governo: probabilmente solo il giudice contabile aveva la competenza

---

(9) Cfr. M. Bergo, *Nuovi confini del sindacato di controllo della Corte dei conti in sede di parifica e di tutela degli interessi adespoti: commento alle sentenze n. 196 del 2018 e n. 138 del 2019*, in <www.federalismi.it>, 2019.

tecnica in grado di rilevare le denunciate violazioni all'interno di un intreccio normativo e contabile estremamente complesso.

## 2. Da una concezione labandiana a quella del bilancio come “bene pubblico”

Il nucleo di questa pronuncia si inserisce quindi sulla questione dei vincoli costituzionali nell'allocatione delle risorse pubbliche: una illegittima allocatione a favore della spesa del personale potrebbe, infatti, sottrarre risorse alla spesa meritoria relativa ai diritti sociali.

È qui che entra in campo, per almeno due aspetti, la riforma costituzionale del 2012: introducendo il principio dell'equilibrio di bilancio ha infatti reso evidente la cruda realtà del condizionamento delle risorse finanziarie sui diritti costituzionali. È vero che questo si traduce, usando una felice espressione, in un “bilanciamento ineguale”<sup>(10)</sup>, ma rimane chiaro che un condizionamento ormai esiste ed è proprio questo che porta necessariamente a valorizzare la corretta e trasparente allocatione delle risorse pubbliche<sup>(11)</sup>.

Sul primo aspetto, quello del condizionamento finanziario, è opportuno ricordare la sentenza n. 169/2017, che introduce il concetto di “spesa costituzionalmente necessaria” e dimostra così di voler condividere le tesi, sostenute da attenta dottrina (12), dirette a sostenere, nel momento in cui ci trova di fronte alla scarsità delle risorse, la necessità costituzionale di distinguere le spese attinenti ai diritti sociali da quelle che costituzionalmente necessarie non sono, senza cedere a indistinte giustificazioni di ogni scelta legislativa in nome del valore, che allora diventerebbe sì tiranno, delle esigenze finanziarie dello Stato (nello stesso senso va ricordata la sent. n. 275/2016).

Sul secondo aspetto, quello della *accountability*, un ulteriore filone della giurisprudenza costituzionale ha avuto il grande merito di superare ogni retaggio di una concezione labandiana del bilancio (13): nella sentenza n. 184/2016 si afferma che “il bilancio è un “bene pubblico” nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato”.

(10) Sul bilanciamento ineguale, cfr. M. Luciani, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, in <www.rivistaaic.it>, n. 3/2016. Cfr., Inoltre, A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, in <www.rivistaaic.it>, n. 4/2017.

(11) Cfr. la limpida analisi sistematica di A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in <www.rivistaaic.it>, n. 3/2018, 835 ss., che osserva “La democrazia basata sulla rappresentanza parlamentare non dovrebbe prescindere dalla conoscibilità delle risorse e dei costi delle politiche di bilancio. Conoscibilità che non può essere limitata – come purtroppo avviene quasi sempre nel contesto storico contemporaneo – alle previsioni macroeconomiche ma dovrebbe estendersi ai programmi delle singole amministrazioni che compongono la finanza pubblica allargata, alle metodologie di stima delle risorse e dei costi, alla tempistica degli interventi, ai rischi e alle interrelazioni funzionali che caratterizzano tali processi. In assenza di elementi obiettivi e di corretta divulgazione, la dialettica politica – come troppo spesso oggi accade – rischia di essere una vuota retorica assertiva di pregiudizi e di tesi economico-finanziarie indimostrate. Insomma, un affastellarsi di ricette ispirate alla più assoluta relatività di pensiero e, in quanto tali, incomprensibili per chiunque non si accontenta degli slogan”.

(12) Cfr. L. Antonini, *Il diritto alla salute e la spesa costituzionalmente necessaria: la giurisprudenza costituzionale accende il faro della Corte*, in <www.federalismi.it>, n. 22/2017, e dottrina ivi richiamata.

(13) Si ricorda che in quella vicenda Bismarck programmò spese di riarmo che non furono condivise dal Parlamento prussiano che rifiutò di approvare il bilancio dello Stato. Appoggiandosi alla teoria che il bilancio era sostanzialmente un *Verwaltungsact* (un atto amministrativo) la cui competenza, in quanto «legge solo formale», andava ascritta, in caso di conflitto, al Governo, Bismarck effettuò comunque le spese di riarmo e, una volta uscito vittorioso dalle nuove campagne militari, trovò il Parlamento disponibile a ratificare l'intera operazione finanziaria con una *Indemnitätsgesetz*. Cfr., sul punto, L. Antonini, *Sussidiarietà fiscale la frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 29 ss.

In questo termini è stata finalmente evidenziata, dalla giurisprudenza costituzionale, “l’attitudine del bilancio a informare gli amministrati, a enfatizzare la responsabilità politica, a indirizzare le scelte elettorali consapevoli” (14).

### 3. *L’opportunità di inaugurare un nuovo umanesimo dei concetti finanziari*

Sia la prima che la seconda prospettiva aprono, utilizzando la felice espressione di una mia allieva, un nuovo umanesimo dei concetti finanziari. Si tratta, infatti, di “*mettere in relazione le norme e i precetti di natura finanziaria con le finalità per le quali sono ideate, ossia la tutela dei principi della Costituzione fra cui spicca il principio di democraticità. In altri termini, la Corte sembra voler ricordare in queste pronunce che “il sabato è stato creato per l’uomo”, non tanto in termini di reazione sentimentale al rispetto ossequioso delle regole contabili, quanto piuttosto per richiamare alla vera teleologia delle disposizioni finanziarie della Costituzione, che sebbene situate in posizioni diverse del Catalogo, sono tutte innervate dalla centralità della persona umana*” (15).

In effetti, oggi dalla legge di bilancio, dalle regole contabili e dalla loro corretta applicazione dipende buona parte del destino del principio di democraticità: cioè la possibilità del controllo degli elettori e la garanzia dei diritti (16).

Si tratta di una dimensione imprescindibile che non sempre, invece, è attentamente considerata. Da questo punto di vista, è infatti opportuno richiamare l’attenzione sul recente progetto EPSAS, che rappresenta una fase avanzata del percorso avviato con la Direttiva 85/2011/UE, con cui la Commissione Europea ha conferito mandato a Eurostat per verificare la concreta applicabilità degli standard internazionali di contabilità pubblica nei vari Paesi dell’Unione Europea, attraverso la costituzione di un apposito gruppo di lavoro, denominato “Task force IPSAS/EPSAS” (17). Per la definizione di tali standard, che dovrebbero aumentare la trasparenza e la comparabilità dei bilanci pubblici, la Commissione ha incaricato Ernst & Young e PricewaterhouseCoopers di fornire consulenza al Working Group sugli EPSAS e produrre documenti tematici. La Corte dei conti tedesca ha però sollevato risolte obiezioni al riguardo, evidenziando la strutturale differenze tra gli obiettivi tradizionali di informazione della contabilità del settore pubblico rispetto a quelli perseguiti nel settore privato. A differenza della contabilità di un’azienda del settore privato, proiettata generalmente verso il futuro, infatti “la contabilità del settore pubblico – oltre a un profilo preventivo – si rivolge anche al passato e ha principalmente lo scopo del controllo *ex post*, poiché i governi devono essere in grado di rendere conto dell’impiego dei fondi pubblici. Lo scopo principale della contabilità del settore pubblico è, dunque, la responsabilizzazione della gestione” (18). In altre parole, gli standard di contabilità pubblica dovrebbero perseguire obiettivi di informazione non tanto degli investitori del mercato finanziario, quanto piuttosto degli elettori, chiamati, con l’esercizio del diritto voto, a svolgere in modo consapevole il controllo democratico sull’utilizzo delle risorse pubbliche (19). È

(14) Così A. Carosi, *Il sindacato sugli atti di natura finanziaria tra Corte costituzionale e magistrature superiori*, in Aa.Vv., *Il Diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, Atti del Convegno del 16-17 marzo 2017 dedicato alla magistratura contabile, Milano, 2019, 66 ss.

(15) Così M. Bergo, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. Tra armonizzazione e accountability*, Napoli, 2018, 143.

(16) Cfr. l’ampia analisi contenuta in Aa.Vv., *Costituzione e bilancio*, (a cura di) C. Bergonzini, Milano, 2019.

(17) Cfr. M. Bergo, *Democraticità e principi contabili: una lettura (critica) del progetto EPSAS per un dialogo costruttivo fra istituzioni*, in <www.federalismi.it>, n. 13/2019.

(18) *Ibidem*, 6.

(19) Cfr., al riguardo, A. Carosi, *Il sindacato sugli atti di natura finanziaria tra Corte costituzionale e magistrature superiori*, cit., 156, dove si precisa come una redazione dei conti pubblici ispirata alla *accountability* pubblica debba svilupparsi “senza alcuna commistione con le regole di contabilità aziendale, fissate per tutt’altro genere di finalità”.

evidente quindi che guardare al mercato più che all'elettore nel definire standard di contabilità pubblica può determinare una grave distorsione del principio democratico: sarebbe proprio la concezione di bilancio come "bene pubblico" a uscirne alterata.

#### 4. Nuove sfide per il controllo contabile.

Nella prospettiva che qui si è voluta evocare, quella del nesso tra bilanci pubblici e principio di democraticità, i nodi irrisolti appaiono ancora numerosi: proprio dalla Corte dei conti è stata sollevata la questione che ha condotto alla sentenza della Corte costituzionale n. 51/2019, che ha messo in luce le gravissime problematiche che oggi affaticano la riscossione delle imposte.

Si stima, infatti, che in Italia dal 2000 a oggi nei magazzini della riscossione si siano accumulati circa mille miliardi di imposte non riscosse (20) (in base ai dati forniti da una recente audizione del direttore dell'Agenzia delle Entrate a fronte di circa 370 mld ascrivibili a soggetti falliti o deceduti, circa 110 mld sono relativi a soggetti che risultano nullatenenti, mentre circa 400 mld riguardano soggetti nei cui confronti è già stato esperito, invano, un tentativo di riscossione: in sostanza solo circa 80 mld sarebbero ancora effettivamente aggredibili).

Al di là dell'esame di quanto è fisiologico e quanto è invece patologico in questi dati – che, in ogni caso, non risultano avere eguali in altri Paesi occidentali –, si tratta di una cifra che denota uno spreco inaccettabile: quanti diritti sociali a favore della salute, dell'educazione, dei deboli e vulnerabili si sarebbero potuti finanziare con quelle imposte?

Secondo la sentenza: *“Resta fermo che una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come «bene pubblico» funzionale «alla valorizzazione della democrazia rappresentativa» (sentenza n. 184 del 2016; nello stesso senso, sentenze n. 247 e n. 80/2017), mentre meccanismi comportanti una «lunghissima dilazione temporale» (sentenza n. 18/2019) sono difficilmente compatibili con la sua fisiologica dinamica. In tale prospettiva deve essere sottolineata l'esigenza che per i crediti di minore dimensione il legislatore predisponga sistemi di riscossione più efficaci, proporzionati e tempestivi di quelli fin qui adottati”*.

È questo, a titolo esemplificativo ma emblematico, uno dei numerosi fronti rispetto ai quali è indispensabile che, anche per preservare il principio di democraticità, la Corte dei conti assuma un ruolo sempre più decisivo.

\* \* \*

---

(20) Cfr. Camera dei deputati, *Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate e Presidente dell'Agenzia delle entrate-Riscossione Dott. Antonino Maggiore*, VI Commissione finanze, 10 ottobre 2019 in <[www.camera.it](http://www.camera.it)>.