

## **Le prospettive della giurisdizione contabile nel federalismo** di Angelo Buscema\*

1. L'obiettivo di assicurare una finanza pubblica sana, del resto, costituisce finalità di diritto europeo e tale obiettivo va correlato alla riforma del titolo V della Costituzione che ha ridisegnato l'assetto dei rapporti istituzionali tra Stato, Regioni ed enti locali con riconoscimento a questi ultimi di più ampi poteri di autonomia.

Tale riforma, con l'esaltazione delle autonomie locali che fanno sistema con l'autonomia regionale e con l'esigenza di rendere effettive le garanzie obiettive nell'interesse dei cittadini contribuenti, fa emergere due problemi di particolare interesse:

A) l'inserimento della finanza pubblica nel bilancio economico nazionale, sia a livello nazionale che a livello regionale;

B) la certificazione dei bilanci pubblici e dei bilanci delle aziende private, finalizzata alle scelte di competenza dei massimi organi rappresentativi della collettività nazionale e di quelle regionali.

Il primo problema si inserisce nel quadro di una migliore conoscenza dell'effettività della finanza pubblica da parte del Parlamento, tenuto conto che nella redazione del conto economico consolidato delle Pubbliche Amministrazioni vanno considerate anche le risorse consumate attraverso partecipazioni in società pubbliche di gestione di servizi pubblici.

Detta interpretazione è altresì in linea con le linee di politica legislativa interna tese all'attuazione del federalismo fiscale e del c.d. principio di tracciabilità dei tributi le quali perorano un più incisivo ed efficiente controllo della gestione della spesa pubblica

Il secondo problema, quello della certificazione dei bilanci pubblici, è divenuto di grande attualità con l'evoluzione del fenomeno delle privatizzazioni delle strutture pubbliche.

La certificazione dei bilanci privati, come è noto, è esercitata da organismi tecnici di revisione, con onere a carico del singolo soggetto, mentre per lo Stato e per le Regioni sottoposte al controllo della Corte dei conti, la funzione analoga a quella della certificazione è attribuita alla Corte dei conti con il giudizio di parificazione del rendiconto generale.

Il problema è rimasto insoluto per tutti gli altri enti pubblici, sottoposti al controllo, per i quali non era richiesta né la "parificazione" né la "certificazione".

Questo vuoto potrebbe essere colmato in sede di attuazione della riforma

---

\* Presidente di Sezione della Corte dei conti, Presidente dell'Associazione Magistrati della Corte dei conti.

del titolo V della Costituzione. Si tratta di scegliere normativamente fino a che punto conviene sottoporre al giudizio di “parificazione” dei conti pubblici degli enti territoriali, degli enti istituzionali e delle strutture formalmente privatistiche ma sostanzialmente pubbliche e di sottoporre alla “certificazione” (onerosa) dei conti delle strutture private.

La parte pubblicistica può essere realizzata dalla Corte dei conti, sia a livello centrale che regionale, mediante un adeguamento del suo sistema informatico e delle sue strutture magistratuali ed amministrative.

Il risultato dovrebbe essere funzionale all’esigenza di una più concreta veridicità dei contenuti del bilancio economico nazionale e di un più organico esercizio delle funzioni del Parlamento.

2. In questo quadro vanno in ogni caso rese effettive le garanzie obiettive per la correttezza della gestione delle pubbliche risorse costituite da:

- a) controllo di legittimità della gestione;
- b) controllo sulla gestione delle pubbliche amministrazioni a tutela del buon andamento, previsto dall’art.3 della legge n.20 del 1994;
- c) giurisdizione contabile su tutti i maneggiatori di pubblico denaro o di materie di proprietà di enti pubblici.

Mentre l’economicità delle gestioni è un problema di natura etico-politica rimesso alla valutazione degli organi politici responsabili, il problema delle garanzie obiettive non consente discrezionalità perché si fonda sul diritto dei cittadini nei confronti degli enti pubblici unitariamente considerati.

Il contenuto minimo delle garanzie obiettive è costituito da un sistema di controllo che contribuisca al buon andamento ed alla corretta gestione del pubblico denaro e da un sistema di giurisdizione contabile che colpisca qualsiasi devianza nella corretta gestione con danno finanziario e patrimoniale arrecato dagli amministratori o dai dipendenti al rispettivo ente.

Il controllo trova la sua integrazione nella giurisdizione contabile di modo che non sarebbe possibile sopprimerne uno senza un grave pregiudizio per l’ordinata gestione del pubblico denaro.

Vanno tenute nettamente distinte le due funzioni:

- a) il controllo è diretto all’esame della legittimità degli atti e della proficuità ed economicità della gestione;
- b) la giurisdizione, con forme processuali e con il contraddittorio, giudica sui singoli comportamenti.

L’unità del fenomeno che sta alla base di entrambe le funzioni (garanzia della corretta gestione del pubblico denaro) determina l’esigenza di un coordinamento tra gli organi (diversi) della medesima Istituzione (Corte dei conti).

I poteri giurisdizionali affidati dall’art.103 della Costituzione alla Corte

dei conti consentono di compensare (e non sanzionare) le perdite economiche determinatesi nel patrimonio delle Amministrazioni pubbliche, derivante dai versamenti delle collettività dei cittadini e delle imprese contribuenti, a causa di attività commissive od omissive poste in essere da pubblici funzionari, dipendenti, soggetti in rapporto di servizio ovvero comunque titolari della gestione di risorse pubbliche.

3. Conseguenze della riforma del titolo V della Costituzione e della riforma complessiva dell'apparato amministrativo locale:

a) Attribuzione di più ampi poteri a comuni e province con rafforzamento della capacità rappresentativa degli organi politici.

b) Centralità dei comuni e delle province nell'organizzazione pubblica diretta a favorire la realizzazione del principio di sussidiarietà verticale ed orizzontale.

c) Responsabilizzazione delle autonomie locali sotto il profilo economico e finanziario, con una finanza locale sempre più basata su entrate proprie, di natura sostanzialmente tributaria, con la conseguenza che sempre di più gli amministratori rispondono direttamente ai cittadini dell'impiego delle risorse in rapporto ai tributi ed alle aliquote di imposte in rapporto ai risultati in termini di servizi resi e di prestazioni erogate.

d) Abrogazione delle norme che imponevano modelli organizzativi predefiniti.

e) Soppressione dei controlli tradizionali di legittimità sugli enti locali, con l'abolizione del visto di legittimità del segretario comunale e con l'eliminazione della competenza dei comitati regionali di controllo.

f) Centralità dell'organo politico che pone gli obiettivi e verifica il raggiungimento degli obiettivi da parte della dirigenza,

g) Introduzione del controllo di gestione, di controlli interni e di altri strumenti di verifica e monitoraggio dell'attività svolta dai dirigenti, mutuandoli dall'esperienza privatistica adattata al sistema pubblico.

h) La verifica della legittimità non ha valenza autonoma ma si svolge nel contesto della valutazione dell'attività di perseguimento degli obiettivi assegnati.

i) Gli organi politici hanno la competenza alla nomina dei dirigenti responsabili degli uffici e dei servizi ed il controllo del loro operato, in modo da assicurare il raccordo tra attività di indirizzo e programmazione ed attività gestionale.

j) Con l'introduzione dei modelli organizzativi che prevedono una valutazione dei risultati conseguiti alle forme tradizionali di responsabilità civile, penale, amministrativa e contabile si affianca una responsabilità per mancato conseguimento degli obiettivi, in parallelismo a quanto avviene nel si-

stema gestionale privatistico.

Tra gli effetti indesiderati della riforma possono segnalarsi:

- 1) l'incapacità delle amministrazioni di gestire le logiche della contrattazione aziendale, con considerevole ed ingiustificato aumento degli oneri per il personale;
- 2) la mancanza di strumenti idonei a garantire che l'attività amministrativa diretta al perseguimento degli indirizzi e degli obiettivi, nel rispetto sostanziale della normativa nazionale;
- 3) la trascuratezza della gestione da parte degli agenti della riscossione e degli altri agenti contabili a denaro ed a materia, specie con riferimento alle gestioni azionarie;
- 4) le grosse difficoltà dei piccoli comuni di fruire dell'ampia autonomia riconosciuta;
- 5) le prestazioni dei servizi ai cittadini che si rilevano spesso inadeguate rispetto ai costi eccessi sostenuti.

4. La Corte dei conti è stata vista dal Costituente del 1948 come Magistratura unitaria e speciale per l'esercizio del controllo e della giurisdizione contabile e sempre unitariamente è stata chiamata ad eleggere un giudice della Corte costituzionale ed è stata, sancita, sempre unitariamente, la sua indipendenza dal Governo.

Per la giurisdizione la sua competenza è esclusiva (Corte costituzionale e Corte di Cassazione), mentre per il controllo l'esclusività è stata riconosciuta soltanto per gli atti del Governo e per la gestione del bilancio dello Stato.

La Corte costituzionale con la sentenza n.29 del 1995 ha riconosciuto alla Corte dei conti il ruolo di organo indipendente al servizio dello Stato- comunità e secondo la previsione della legge n.20 del 1994 è riferito al disegno costituzionale che riguarda l'attività di tutte le pubbliche amministrazioni.

Il ruolo della Corte nell'attuazione della riforma del titolo V della Costituzione è di garantire un controllo di garanzia finanziaria diretto a verificare il sostanziale rispetto degli equilibri di bilancio della finanza regionale e di quella locale, anche con riferimento all'osservanza del patto di stabilità interno che a sua volta traduce il vincolo finanziario derivante dall'appartenenza del nostro Paese all'Unione Europea.

Altro ruolo è di controllo sulla gestione diretto ad accertare il conseguimento degli obiettivi programmatici posti dalle leggi regionali di principio e di programma nonché il buon andamento della gestione finanziaria degli enti locali.

Diverso è il controllo di gestione interno all'apparato e di tipo direzionale che si raccorda con quello intestato alla Corte dei conti come organo esterno ed indipendente.

5. Il controllo sulla gestione del pubblico denaro deve altresì garantire la certezza dei dati contabili iscritti nei bilanci degli enti pubblici e deve essere adeguato alla formale organizzazione tipica ed atipica nelle quali si va articolando la gestione degli enti pubblici anche territoriali. Tale esigenza è correlata al diritto della generalità dei contribuenti alle garanzie obiettive per la gestione del denaro pubblico.

La necessità di una valutazione degli aspetti economici della gestione è strettamente correlata alla misurazione dell'utilità dell'apporto dei beni pubblici ai risultati dell'esercizio, con particolare riferimento anche alla verifica dell'apporto delle partecipazioni azionarie alle società costituite con il capitale comunale, regionale e statale.

In relazione a questa esigenza occorre riconoscere, altresì, la portata oggettiva ed inderogabile dell'art.103, comma due, della Costituzione secondo cui la Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica.

A questo proposito, occorre superare gli equivoci, le resistenze e le inerzie per il funzionamento del giudizio di conto, opportunamente adeguato alla mutata realtà di trasferimenti di pubblico denaro e di beni pubblici a soggetti operanti con strumenti privatistici oltre quelli pubblici tradizionali; basti pensare al conto giudiziale del consegnatario delle partecipazioni azionarie previsto, espressamente previsto per gli enti locali dall'art.58 della legge n.142 del 1990 e successive modificazioni ed integrazioni e dal DPR n.194 del 1996, e giurisprudenzialmente applicato, con l'avallo della stessa Suprema Corte di Cassazione, alle Regioni.

Nella prospettiva del federalismo occorre garantire in modo completo ed oggettivo, tramite il giudizio di conto, l'accertamento della correttezza della gestione di ciascun agente contabile e di condanna per danno provocato dai dipendenti ai rispettivi enti o alle rispettive società, nelle diverse forme organizzative in cui si svolge la gestione.

6. Il ruolo della giurisdizione contabile nella riforma in senso federale dello Stato è essenziale perché, rispetto alle altre giurisdizioni, tende a sanzionare gli effettivi responsabili dell'illecito e non la pubblica amministrazione come apparato, che, di regola, risponde davanti al giudice civile e amministrativo, secondo diversi criteri di imputazione del danno.

Quando una Pubblica amministrazione decide di costituire o partecipare ad una società per perseguire fini di interesse pubblico si determina una scelta che incide sul denaro della collettività dei cittadini e delle imprese poiché la PA pone in essere atti dispositivi di risorse finanziarie.

Ove tali atti siano pregiudizievoli per la c.d. "finanza pubblica allargata" viene in rilievo un danno che innesta la giurisdizione della Corte dei conti che

opera a tutela del cittadino contribuente.

Le collettività accettano il prelievo fiscale poiché fanno affidamento sul corretto ed effettivo funzionamento dei controlli pubblicistici (anche di tipo giurisdizionale) tra i quali figura l'azione di responsabilità amministrativa attribuita al pubblico ministero contabile.

Anche attraverso l'esercizio dell'azione di responsabilità, quindi, conformemente alla funzione affidatale dalla Costituzione di supremo guardiano della correttezza, economicità ed efficienza dell'azione amministrativa, svolta dalla Corte dei conti si garantisce, al di là della tutela di singole istanze soggettive, la corrispondenza dell'intera azione amministrativa ai canoni dell'art. 97 Cost.

La Corte quindi offre alle collettività, nelle diverse articolazioni, non solo risposta alle specifiche domande di giustizia, ma certezza di funzionalità dell'intero apparato amministrativo, e stimola, nel solido ancoraggio costituzionale, verso nuove regole di definizione degli ambiti di azione delle diverse articolazioni di sovranità locale, regionale e nazionale, nell'ottica di un miglior servizio alle rispettive collettività.

7. Il sistema delle garanzie obiettive impone che siano perseguite le responsabilità per danni arrecati dagli amministratori e dai dirigenti per compiti previsti o assegnati con pregiudizio economico nei confronti dell'amministrazione pubblica, dell'ente pubblico o della società a capitale pubblico.

L'uso di modelli privatistici è ovviamente consentito all'Amministrazione solo nei limiti in cui esso consenta una gestione più produttiva, efficiente ed economica e non quale strumento di elusione dei meccanismi di controllo, anche di natura giurisdizionale, previsti dall'ordinamento a tutela della generalità dei cittadini e delle imprese contribuenti.

La vera esigenza è quella della tutela oggettiva con conseguente concreto esercizio dell'azione di responsabilità per danno di fronte al mancato perseguimento di finalità previste o assegnate, mentre è di secondo rilievo l'individuazione del giudice competente a pronunciarsi sulla controversia.

Qualsiasi giudice che abbia i necessari requisiti dell'indipendenza e della professionalità offre garanzie di imparzialità ed obiettività di giudizio, purché sia attivato per garantire l'effettività di tutela.

La risoluzione del problema è avvenuta a livello costituzionale con l'art.103 della Costituzione con l'attribuzione alla Corte dei conti della giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica, espressione questa nella quale, oltre la responsabilità contabile, rientra anche la responsabilità per danno all'interno della responsabilità civile.

L'inerzia del legislatore nella disciplina della responsabilità patrimoniale

degli amministratori e dei dipendenti degli enti e delle società a capitale pubblico ha consentito contrasti giurisprudenziali tra Corte di Cassazione e Corte dei conti circa l'individuazione del giudice competente a giudicare sulle responsabilità degli amministratori e dirigenti degli enti pubblici economici.

Tale inerzia si è in concreto tradotta nella impunità dei comportamenti dannosi di dirigenti ed amministratori degli enti pubblici economici e delle società a capitale pubblico.

Difatti, in mancanza di una specifica disciplina diretta ad attivare il giudice ordinario per i fatti dannosi concernenti l'esercizio dell'azione di responsabilità

La vera esigenza è quella delineata nelle pronunce della Suprema Corte di Cassazione circa i parametri da adoperare nei confronti degli amministratori e dei dirigenti degli enti pubblici economici e delle società a capitale pubblico, che si sostanziano nei profili di responsabilità già visti con riferimento all'art.2393, per il mancato perseguimento degli obiettivi fissati o previsti.

In altri termini, per il perseguimento delle responsabilità per danni arrecati all'interno di un ente pubblico economico o di una società a capitale pubblico devono trovare applicazione gli strumenti privatistici.

Tale affermazione, che trova fondamento nel citato orientamento giurisprudenziale, è di rilevante importanza in conseguenza delle dimensioni assunte dalle partecipazioni statali e per il crescente uso dello strumento societario a livello regionale e locale, nonché del frequente ricorso alla gestione diretta del servizio.

D'altra parte il principio di neutralità della forma societaria, ampiamente condiviso a livello comunitario, ove prevalgono considerazioni fondate più che sul dato formale ed il nomen iuris su quello sostanziale, impone che lo schermo societario non venga utilizzato per eludere e frustrare gli obiettivi e gli interessi pubblici che gravitano attorno ai poteri di controllo e giurisdizionali costituzionalmente e comunitariamente rimessi alla Corte dei conti tesi a snidare e reprimere le condotte di mala gestio gravemente colpose di soggetti, sia pure privati, che abbiano effettivi poteri di gestione di beni, risorse e denaro pubblici.

Lo strumento privatistico utilizzato, difatti, consente il raggiungimento degli obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità (insindacabili in sede giurisdizionale in quanto predeterminati dal legislatore che ha introdotto siffatti enti pubblici in forma societaria) attraverso l'utilizzo di modelli organizzativi privatistici che, tuttavia, non possono produrre deroghe alla giurisdizione contabile, peraltro tesa anche a perseguire gli obiettivi comunitari di spesa efficiente, produttiva e competitiva.

Il servizio giustizia erogato dal giudice contabile, difatti, essendo posto a

garanzia del cittadino contribuente, tutela l'interesse di quest'ultimo ad ottenere un'attività di gestione delle risorse pubbliche corretta, sana, trasparente, tracciabile, efficace ed economica, anche attraverso l'identificazione ed il contrasto di comportamenti gravemente colposi posti in essere da persone o enti dotati dei predetti poteri gestori.

8. Uno strumento utile di garanzia della corretta gestione pubblica, tenendo conto delle trasformazioni in atto dei modelli organizzativi di gestione nelle diverse articolazioni dello Stato in senso federale, è costituito, come detto in precedenza e per le obiettive difficoltà connesse all'identificazione della giurisdizione di responsabilità amministrativo-contabile, dal giudizio di conto per le gestioni delle azioni e delle partecipazioni di pertinenza pubblica, nell'ambito dell'art.103, comma due, della Costituzione.

Il sistema di controllo sul sistema di azionariato pubblico si è affievolito con il processo di privatizzazioni. Difatti, come puntualmente precisato dalla sentenza della Corte costituzionale n.466 del 28 dicembre 1993, il controllo della Corte dei conti nei confronti delle società nelle quali lo Stato partecipa direttamente al capitale si fonda sull'esclusiva o maggioranza della partecipazione azionaria. Con la perdita dell'esclusiva o della maggioranza azionaria che si profila in conseguenza del processo di privatizzazioni verrebbe meno il presupposto del controllo affidato alla Corte.

Con l'affievolimento dei sistemi di controllo sul sistema di azionariato pubblico, l'unica efficace forma di garanzia della corretta gestione del sistema stesso è rimasta la resa del conto giudiziale. Tale applicazione si riferisce per tutte le amministrazioni pubbliche ai conferimenti di beni di vario genere (capitali o azioni) nei confronti di società partecipate ovvero d'aziende speciali.

In particolare, nel conto giudiziale del consegnatario dei titoli azionari deve essere dimostrato il concreto esercizio della gestione da parte di coloro che rappresentano gli interessi dell'amministrazione pubblica nelle società a partecipazione di capitale pubblico e le modalità d'applicazione delle direttive impartite da parte dei titolari delle azioni pubbliche.

Tra i documenti giustificativi da allegare ai conti giudiziali delle azioni o partecipazioni pubbliche vi sono le direttive dettate dal soggetto titolare dei titoli azionari (Regione o enti locali o altri enti pubblici) nei confronti della società o dell'azienda o dei soggetti delegati a rappresentare l'ente nell'assemblea degli azionisti o nel corrispondente organo di gestione, nonché l'uso che si è fatto in sede d'assemblea della singola società dei diritti dell'azionista pubblico.

Come conseguenza della resa del conto giudiziale a materia per le azioni e le partecipazioni pubbliche, secondo un obbligo che si estende anche agli

altri beni mobili, vi è la necessità di tenere aggiornate e complete scritture inventariali di tali beni. Difatti, il punto di riferimento per ciascun'amministrazione per il riscontro della parificazione delle scritture (a cura del responsabile di ragioneria e verificato dai revisori dei conti) con i dati riportati nei conti a materia, prima dell'invio alla sezione giurisdizionale, sono gli inventari.

Circa l'incisività degli accertamenti giurisdizionali va tenuto presente che nel loro svolgimento va verificato il concreto esercizio dei diritti riconosciuti ai titolari o agli azionisti dal codice civile, e più precisamente gli articoli 2350, 2351, 2432, 2408 e 2409.

L'art.2350 attribuisce il diritto ad una parte proporzionale degli utili netti e del patrimonio netto risultante dalla liquidazione; è diritto- dovere dei titolari d'azioni pubbliche di vigilare perché la gestione della società al termine dell'esercizio si chiuda in attivo, con conseguente partecipazione agli utili.

L'art.2351 prevede che ogni azione attribuisce il diritto di voto; le modalità d'esercizio di tale diritto in relazione alle scelte adottate dalle società vanno espone nel conto giudiziale.

L'art.2432 prevede la computazione sugli utili netti risultanti dal bilancio per le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori, ai soci fondatori ed agli amministratori. Anche in tali casi i titolari delle azioni pubbliche sono obbligati ad indicare nel conto giudiziale le modalità di determinazione degli utili netti e il loro concreto computo nei confronti dell'amministrazione pubblica titolare.

L'art.2408 attribuisce al socio il diritto di denunciare i fatti che ritiene censurabili al collegio sindacale, con obbligo d'indagine immediata sui fatti denunciati, nelle ipotesi di segnalazione da parte di soci che rappresentino un ventesimo del capitale sociale. Tale disposizione va vista in diretta connessione con l'art.2393 c.c., il quale prevede il diritto dell'assemblea o dei soci di denunciare gli amministratori che non realizzino gli obiettivi previsti e deliberati, con un pregiudizio economico nei confronti della società e dei soci medesimi.

Per i titolari d'azioni pubbliche tale diritto costituisce nel frattempo un obbligo e ciò in quanto l'obbligatorietà dell'azione di responsabilità da parte d'amministratori e dipendenti pubblici è conseguenza dell'indisponibilità del diritto soggettivo in capo a tutti gli enti pubblici per il ristoro dei danni di carattere economico. Il conto giudiziale dovrà quindi esporre anche le modalità d'esercizio del diritto indisponibile di denuncia da parte dei titolari d'azioni pubbliche.

L'art.2409 prevede poi il diritto di denuncia al tribunale da parte di soci che rappresentino il decimo del capitale sociale nel caso di fondato sospetto di gravi irregolarità nell'adempimento dei doveri da parte degli amministra-

tori e dei sindaci.

Anche in quest'ipotesi valgono le medesime considerazioni circa l'obbligatorietà dell'azione da parte dei titolari d'azioni pubbliche e circa la necessità d'esposizione dei fatti stessi nel conto giudiziale, alle quali si aggiunge l'obbligatorietà di denuncia al competente Procuratore regionale per danni anche di carattere economico che siano conseguiti alla società per comportamenti irregolari degli amministratori e dei componenti del collegio sindacale.

La resa del conto giudiziale può tuttavia restare soltanto una previsione teorica senza alcuna concreta possibilità d'applicazione ove i soggetti titolari d'azioni pubbliche ovvero gli agenti contabili di tutte le amministrazioni pubbliche non siano costretti, con le formalità previste dalle disposizioni di procedura, alla presentazione del conto.

Occorre anzitutto individuare i soggetti obbligati alla resa del conto giudiziale per la titolarità d'azioni pubbliche ovvero per la gestione di somme di denaro di pertinenza pubblica. E tale individuazione deve avere carattere di generalità per tutte le pubbliche amministrazioni, compresi gli enti che, secondo forme diverse, gestiscono pubblico denaro.

Va anzitutto considerato che la titolarità della gestione a materia per le quote di partecipazione con conseguente obbligo di resa del conto giudiziale spetta ai soggetti nominati come rappresentanti dell'ente pubblico nell'organo di gestione societaria.

In mancanza di tale designazione l'obbligo di resa del conto giudiziale spetta al titolare delle azioni o partecipazioni.

9. Una volta incamminati su questa strada va segnalata l'esigenza che la giurisdizione della Corte dei conti debba trovare applicazione in tutte le materie che comunque incidano sul patrimonio -inteso come complesso di rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo ad un determinato soggetto od organismo- di tutte le amministrazioni, enti o società a capitale pubblico, ivi comprese le entrate, e le contestazioni- sul rapporto credito- debito tra amministrazione e contribuente- che fanno capo al contenzioso tributario.

Occorre analizzare la materia del contenzioso tributario nel mutato assetto in senso federale, tenendo conto dell'istituzione di commissioni tributarie provinciali e regionali di primo e di secondo grado e dell'avvenuta soppressione della Commissione Tributaria Centrale.

Si impone l'esigenza di conciliare, in un'articolazione in senso federale dello Stato, le esigenze autonomistiche degli enti a base comunitaria, con quelle del contribuente di fronte ad un'articolata manifestazione dell'unitario potere impositivo.

L'interesse della finanza pubblica, unitariamente considerata nelle sue ar-

tiolazioni, richiede che il contenzioso tributario, quale completamento dei procedimenti amministrativi, realizzi il massimo risultato finanziario con la massima celerità possibile.

Questa esigenza si deve conciliare con il diritto dei contribuenti a far contenere la pretesa fiscale entro i limiti fissati dalla legge.

I principi del federalismo solidale impongono che ai cittadini di tutte le Regioni sia garantita l'uniformità di trattamento dei contribuenti in esse residenti in presenza dei medesimi presupposti giuridici, che è espressione del principio di uguaglianza.

Tale uniformità può essere garantita dall'attribuzione ad un organo unitario la soluzione delle questioni concernenti l'applicazione di principi generali in materia tributaria.

Una soluzione potrebbe essere dettata dall'attribuzione alle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti delle decisioni in materia di ricorsi di secondo grado per questioni di diritto, con le competenze ora affidate alla Commissione Tributaria Centrale.

I vantaggi di tale attribuzione possono così riassumersi:

a) l'armonizzazione del sistema di giustizia tributaria con l'assetto organizzativo dello Stato in senso federale, a seguito del riformato titolo V della Costituzione;

b) le garanzie di uniforme soluzione sul piano dei principi di diritto delle controversie in materia di contenzioso tributario, data l'unitarietà della Corte ed alla presenza di strumenti e procedure dirette a garantire forme di coordinamento delle pronunce delle stesse Sezioni;

le garanzie di indipendenza e di imparzialità dei magistrati della Corte dei conti;

c) il requisito della celerità nella definizione dei ricorsi, come dimostrato dai risultati conseguiti, a seguito dell'istituzione di Sezioni giurisdizionali regionali della Corte, nell'abbattimento dell'arretrato dei giudizi in materia di ricorsi pensionistici;

d) il requisito della specializzazione della stessa Corte nella materia tributaria, data la stretta connessione con quella del controllo delle entrate e con la giurisdizione contabile pubblica;

e) il requisito dell'economicità data l'esistenza di Sezioni giurisdizionali regionali della Corte;

f) il requisito dell'accostamento ai contribuenti, con conseguenti minori spese dei ricorrenti;

g) la possibilità di uno sbocco permanente e naturale alle professionalità dell'Amministrazione finanziaria che accedono alla magistratura della Corte dei conti.

10. Conclusivamente, nella prospettiva della riforma in senso federale appare necessario che le diverse articolazioni in cui si compone lo Stato siano dotate di un'organizzazione amministrativa snella, operativa e che costi alle collettività il minimo necessario al soddisfacimento degli obiettivi pubblicistici di cui lo Stato è tenuto a farsi carico deve necessariamente implementare un modello di controllo, anche giurisdizionale, che, lungi dal risolversi in dispendiosi formalismi, sia effettivamente in grado di assicurare l'identificazione dei fatti di mala gestio e la repressione dei medesimi. Ciò non solo con le eventuali sanzioni penali e disciplinari, ma, soprattutto, mediante la compensazione delle perdite economiche da farsi gravare su quei soggetti ai quali siano riconducibili.

Tale controllo giurisdizionale è rimesso alla Corte dei conti che, attraverso un'attività ultracentennale, ha sviluppato una specializzazione ed una professionalità non ravvisabile in altri organi magistratuali dello Stato anche perché l'azione di responsabilità è attivabile dal pubblico ministero. A differenza di quella societaria, inoltre, quest'ultima non è rimessa alla volontà dell'Amministrazione che, a seconda delle situazioni astrattamente ipotizzabili, ha dato causa, agevolato o non ha contestato l'illecito contabile, ma è officiosa, non può formare oggetto di transazione e non è, quindi, rimessa al potere dispositivo della P.A. né di quello del pubblico ministero contabile il quale, una volta attivata l'azione, non può rinunciarvi.

Quanto all'attivazione del giudizio di conto sulle partecipazioni azionarie delle società costituite con capitale pubblico giova osservare che il mancato esercizio dei poteri di minoranza può essere anche rilevato da parte del pubblico ministero contabile per mancata attivazione dell'azione sociale di responsabilità da parte del socio pubblico di minoranza, tenuto conto del principio di indisponibilità del denaro pubblico di pertinenza delle collettività.

Ogni previsione nazionale in materia di giurisdizione della Corte dei conti di natura costituzionale (art. 103 Cost., 13 r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e 1, 4° comma, l. 14 gennaio 1994, n. 20) deve, quindi, essere interpretata alla luce del sopravvenuto diritto dell'Unione europea (art. 117 Cost. e art. 126 - ex art. 104 TCE- Trattato sul funzionamento dell'Unione europea unitamente al Protocollo n. 12 sui disavanzi pubblici eccessivi; Risoluzione del Consiglio 17 giugno 1997, n. 97/C - c.d. patto di stabilità e crescita comunitario; Regolamento del Consiglio europeo del 25 giugno 1996, n. 2223/96 - sul sistema SEC 95 sul conto economico consolidato delle Pubbliche amministrazioni) onde assicurare e realizzare pienamente quella gestione della finanza pubblica sana, economica, efficace ed efficiente imposta dal patto di stabilità e crescita il quale non obbliga gli Stati solo a tagliare gli stipendi dei dipendenti pubblici ma, soprattutto, a porre in essere misure di carattere organizzativo tese a migliorare il benessere pubblico, individuale e collettivo, e ad

assicurarne un controllo giurisdizionale pieno, effettivo e concentrato presso un unico plesso giurisdizionale anche per realizzare i principi costituzionali e convenzionali (CEDU) del processo federale.

Infine, i principi del federalismo solidale impongono, come espressione del principio di uguaglianza, l'omogeneità e l'uniformità di trattamento dei contribuenti in presenza dei medesimi presupposti giuridici, con la possibile attribuzione alle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti delle decisioni in materia di ricorsi di secondo grado per questioni di diritto.