



CORTE DEI CONTI

A

SEZIONI RIUNITE IN SEDE CONSULTIVA

nell'adunanza del 17 ottobre 2019

OGGETTO: Parere sullo schema di decreto legislativo recante: *“Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziari e dei controlli”*.

VISTA la nota prot. DAR 0010775 P-4.37.1.4.1 del 5 luglio 2019, con la quale la Presidenza del Consiglio dei ministri ha trasmesso lo schema di cui all'oggetto corredato da una relazione esplicativa;

VISTO il decreto n. 78 del 9 settembre 2019, con il quale il Presidente della Corte dei conti ha convocato l'odierna adunanza del 17 ottobre 2019 delle Sezioni riunite in sede consultiva per deliberare il parere richiesto;

VISTA la nota del Vicepresidente della Regione Siciliana recante considerazioni sull'art. 8 dello schema di norme di attuazione dello Statuto speciale in materia di sistemi contabili, dei conti giudiziari e dei controlli, pervenuta tramite pec il 16 ottobre 2019;

ESAMINATI gli atti e udito il relatore Presidente di Sezione Francesco Petronio, l'Avv. Lidia Dimasi, componente di nomina statale della Commissione paritetica per le norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana, ed il rappresentante della Procura generale V.P.G. Antongiulio Martina;

PREMESSO

La Presidenza del Consiglio dei ministri (Dipartimento per gli affari regionali) con nota prot. DAR 0010775 P-4.37.1.4.1. del 5 luglio 2019 ha richiesto il parere sullo *“Schema di Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziali e dei controlli”*, allegando al riguardo stralci dei verbali delle riunioni del 12 e 18 giugno 2019 nelle quali la competente Commissione paritetica ha approvato i primi sette articoli del testo di norme di attuazione ed ha riformulato il testo dell’art. 8.

Nella relazione illustrativa che accompagna lo schema viene esposto che la finalità di fondo perseguita dalla normativa all’esame è quella di rendere applicabili nella Regione Siciliana le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni introdotte dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e sue successive modificazioni ed integrazioni.

Lo schema normativo è composto di 8 articoli raggruppati in 5 capi che, oltre a contenere disposizioni a carattere strettamente contabile, prevedono l’istituzione del Collegio dei revisori presso la Regione, la modifica delle disposizioni riguardanti il controllo esterno di legittimità su atti, il ripiano del disavanzo derivante del riaccertamento straordinario dei residui.

Le norme proposte, pur avendo il carattere comune della inerenza al sistema contabile e dei controlli, tuttavia riguardano questioni differenti e non sempre intrinsecamente collegate tra loro.

Con riferimento all’art 1, relativo al recepimento del sistema di contabilità armonizzata, viene evidenziato che la legge delega 5 maggio 2009, n. 42, in forza della quale è stato emanato il d.lgs. n. 118, pone una riserva di competenza a favore delle norme di attuazione degli statuti speciali per la modifica della disciplina finanziaria degli enti ad autonomia differenziata; ciò a presidio della specialità in materia loro riconosciuta. Precisa, inoltre, circa l’attuazione della contabilità armonizzata, che la Regione, nelle more della definizione delle norme di attuazione, ha emanato disposizioni per un graduale passaggio alla nuova disciplina.

All’art. 2 viene esposto che il mantenimento della figura del “Cassiere” in luogo del Tesoriere dovrebbe non implicare l’obbligo del controllo degli stanziamenti di bilancio.

In merito all'art. 3, relativo ai documenti di entrata e di spesa, viene evidenziato che la disciplina proposta ha lo scopo di mantenere la specificità contabile della Regione per l'utilizzo degli ordini di accreditamento, specie per il funzionamento degli uffici periferici della Regione.

Gli artt. 4 e 5 sono dedicati al Collegio dei revisori in attuazione degli artt. 2, comma 1 e 4 del d.lgs. n. 174 del 2012; la relazione evidenzia che tale adempimento non è più procrastinabile e che, quindi, viene prevista l'istituzione dell'organo, rinviando ad una legge regionale la fissazione delle norme di dettaglio, mentre vengono poste disposizioni sulle modalità di nomina e sui requisiti degli iscritti all'elenco regionale. La relazione espone per l'art. 6, che riguarda le modalità di trasmissione dei conti giudiziali, che tale norma persegue l'intento di adeguarsi alle disposizioni che richiedono l'identificazione dei soggetti tenuti al giudizio di conto e a tal fine pone una definizione di agente contabile.

L'art. 7 reca modifiche alla norma di attuazione in tema di controlli esterni, in particolare rivisitando il vigente sistema dei controlli di legittimità; la relazione precisa che tale modifica è rivolta all'adeguamento alla disciplina di cui alla legge 14 gennaio 1994, n. 20 e ai principi della riforma costituzionale introdotta dalla legge 10 ottobre 2001, n. 3.

All'art. 8 vengono previste disposizioni per il ripiano del maggior disavanzo derivante da riaccertamento straordinario; la relazione rileva al riguardo, che, pur restando ferma la competenza statale esclusiva in tema di armonizzazione dei bilanci, le norme di attuazione possono introdurre regole adattative senza incidere sulla competenza statale, nel rispetto dei principi declinati dalla Corte costituzionale. L'ultimo comma dell'art. 8 condiziona l'efficacia di queste disposizioni al parere di queste Sezioni riunite nella sede consultiva.

CONSIDERATO

Come esposto sinteticamente in premessa, lo schema di decreto legislativo sottoposto all'esame di queste Sezioni riunite contiene una serie di disposizioni diverse che sono accomunate dall'inerenza alla materia della contabilità e dei controlli, ma che non rivestono carattere sistematico, per cui è necessario procedere ad esprimere le considerazioni distintamente per ciascun capo.

I primi tre articoli dello schema sono inseriti nel capo I riguardante l'armonizzazione dei sistemi contabili.

L'art. 1 dispone l'applicazione alla Regione Siciliana delle disposizioni contenute nel d.lgs. 23 giugno 2011, 118 e successive modificazioni con le modalità stabilite in sede di norma di attuazione statutaria.

Va premesso al riguardo che, come riportato nella relazione di parifica dell'esercizio 2015 delle Sezioni riunite per la Regione Siciliana, già da tale esercizio è stata data da parte della Regione stessa una parziale attuazione degli istituti della contabilità armonizzata. Infatti, in attesa dell'adozione delle previste norme di attuazione, la legge regionale 13 gennaio 2015, n. 3 all'art. 11 ha dettato disposizioni transitorie per recepire i nuovi principi contabili e schemi di bilancio, fissandone la decorrenza per la Regione dal 1° gennaio 2015. Con provvedimento di Giunta è stato adottato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi risultanti dal conto del bilancio al 31 dicembre 2104; da tale operazione è risultata una cancellazione di residui attivi in misura maggiore rispetto a quelli passivi con uno sbilancio nella gestione dei residui, che ha determinato un disavanzo di amministrazione ricalcolato al 1° gennaio 2015 con i nuovi criteri. Inoltre, a seguito dell'imputazione al bilancio dell'esercizio 2015 dei fondi accantonati destinati e vincolati, il disavanzo ha assunto dimensioni ingenti e per il ripiano è stato attivato un piano di rientro di durata trentennale.

Lo schema all'esame prevede il recepimento della riforma dell'armonizzazione contabile presso la Regione Siciliana attraverso normativa di attuazione statutaria ed in tale sede viene esercitata una facoltà di adattamento, in quanto è previsto che le disposizioni della riforma si applichino alla Regione con le modalità stabilite nella normativa di recepimento.

È opportuno premettere che l'art. 117, comma 2, lett. e) della Costituzione, nel testo novellato dalla lettera a) del comma 1 dell'art. 3, legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, attribuisce alla legislazione esclusiva dello Stato la materia dell'armonizzazione dei bilanci e che nelle Regioni ad autonomia differenziata, attraverso la fonte rinforzata delle norme di attuazione, è possibile introdurre adattamenti alla contabilità degli enti territoriali, purché siano preservate le finalità della riforma che mira a consentire un effettivo governo dei conti pubblici.

In particolare, l'art. 79 del d.lgs. n. 118/2011 (Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano) prevede che "La decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui al presente decreto legislativo nei confronti delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime Regioni speciali e province autonome, sono stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste dall'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42".

La disposizione sopra richiamata, oggetto di impugnativa in via principale, è stata scrutinata dalla Corte costituzionale che con sentenza n. 178 del 2012 ha dichiarato la questione non fondata, rilevando che la norma impugnata non impone agli enti ad autonomia differenziata di adottare l'intero contenuto del decreto legislativo, mentre la procedura pattizia implica necessariamente una determinazione paritetica del contenuto della normativa, escludendo l'automatica ricezione della disciplina prevista per le Regioni a statuto ordinario.

Nella successiva sentenza n. 184/2016 relativa alla impugnativa in via principale di norme poste da una Regione ordinaria ritenute in contrasto con il d.lgs n. 118/2011, la Corte costituzionale ha precisato che *"alcuni complessi normativi per la molteplicità degli interessi coinvolti e degli oggetti implicati non sono riferibili ad un unico ambito materiale"*. Ha poi affermato che l'armonizzazione dei bilanci pubblici è finalizzata a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi, quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci.

Con la sentenza n. 80 del 2017 la Corte costituzionale, proseguendo nella linea ermeneutica esposta, ha rilevato che i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci e del coordinamento della finanza pubblica risultano essenziali per assicurare il concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica da parte delle Regioni e degli enti locali. Il principio di armonizzazione dei bilanci pubblici è collegato alla necessità di leggere, secondo il medesimo linguaggio, le informazioni contenute nei bilanci pubblici, sussistendo un nesso funzionale tra «armonizzazione

dei bilanci pubblici», «coordinamento della finanza pubblica», «unità economica della Repubblica», osservanza degli obblighi economici e finanziari imposti dalle istituzioni europee.

Sulla scorta di tali argomentazioni la Corte ha ulteriormente precisato che *“l’armonizzazione dei bilanci pubblici è una competenza esclusiva dello Stato, che non può subire deroghe territoriali, neppure all’interno delle autonomie speciali costituzionalmente garantite”*.

In questo quadro deve essere valutata la portata della disposizione volta alla salvaguardia degli ambiti di autonomia degli enti ad autonomia differenziata nel recepimento della nuova contabilità.

Indubbiamente essa deve essere letta in coerenza con l’art. 117 Cost. che riserva alla competenza esclusiva dello Stato la materia della armonizzazione dei bilanci, e quindi non dovrebbe incidere sugli istituti della armonizzazione al punto da inficiare la funzionalità del sistema, mentre sicuramente potrebbe regolare le scadenze e le modalità dell’avvio a regime delle norme in questione, ma non condizionare nella sostanza il processo di armonizzazione.

Sul punto la Sezione delle autonomie nella deliberazione 3/2016/QMIG, resa in sede consultiva su quesiti posti da un ente locale di una Regione a statuto speciale, ha ritenuto che: *“in una prospettiva sistematica costituzionalmente orientata il concetto di armonizzazione deve essere inteso come un complesso normativo unitario e inscindibile, i cui principi si impongono anche alle Autonomie speciali”*.

L’introduzione della nuova disciplina contabile presso le Autonomie speciali dovrebbe quindi avvenire preservando la sostanza dell’ampio e complesso processo di armonizzazione senza ridurne la portata attraverso l’introduzione di criteri applicativi che potrebbero comportare aspetti di disomogeneità dei conti negli enti territoriali.

I commi 2 e 3 dell’art 1 dello schema pongono sostanzialmente limiti alla completa applicazione della riforma contabile, riservando alla legge regionale la disciplina del bilancio gestionale e delle variazioni di bilancio e rimandando alle disposizioni della legge e del regolamento di contabilità generale dello Stato e alle istruzioni sul servizio di Tesoreria la disciplina della gestione dei titoli di spesa e delle entrate, nonché la loro contabilizzazione.

Sul punto è da rilevare che, a norma dell'art. 79 del d.lgs. n. 118/2011 la possibilità di adeguare la decorrenza e le modalità di applicazione dell'armonizzazione contabile da parte delle Regioni a statuto speciale è specificamente affidata alle norme di attuazione statutaria, per cui le leggi regionali cui viene fatto rinvio non dovrebbero avere portata derogatoria.

La relazione riguardo al c.d. "bilancio gestionale" richiama l'art. 20 dello Statuto che assegna agli assessori lo svolgimento delle funzioni esecutive ed amministrative nelle materie delegate e non alla Giunta, mentre non fornisce spiegazioni per il rinvio alle norme di contabilità di cui al comma 3.

In questo quadro complesso è da chiedersi se le deroghe introdotte siano limitate alla individuazione delle competenze degli organi di governo regionali o possano riverberarsi su istituti o principi rilevanti della armonizzazione, configurando una possibile separazione tra la rappresentazione contabile e la gestione, di modo che esse si svolgano con modalità diverse. Per quanto possibile rilevare in questa sede, le particolarità che dovrebbero trovare apposita disciplina nella legge regionale non possono avere rilevanza tale da portare ad un modello di gestione che non si conformi a quello previsto nella contabilità armonizzata, nella considerazione che essa consta di una serie di istituti che indubbiamente attengono anche al momento gestionale, alla cui corretta applicazione è condizionato il raggiungimento degli obiettivi.

In tale contesto viene fatto rinvio a norme risalenti di contabilità di Stato che vengono evocate senza uno specifico riferimento, per cui si impone la verifica della attuale vigenza delle parti rilevanti ai fini in esame e specialmente se la loro applicazione presso la Regione possa essere ritenuta compatibile con gli istituti della contabilità armonizzata.

In proposito si deve considerare che la c.d. "armonizzazione contabile" non può ridursi alla mera uniformità di schemi contabili (uniformità che, comunque, potrebbe sempre essere messa in discussione, ove si lasciasse aperto il varco ad opzioni interpretative particolari), ma consiste in un processo di riforma ben più ampio, che investe tutto il sistema contabile, e coinvolge, quindi, anche le competenze degli organi deputati alla gestione ed alla programmazione. La gestione e la rappresentazione contabile della stessa costituiscono, infatti, due profili della medesima realtà, che devono avere una stretta coerenza.

L'art. 2 riguarda il mantenimento della figura del Cassiere e rinvia alla stipula di una convenzione in base all'ordinamento regionale le modalità di gestione del servizio. Questo articolo è inserito nel capo "Armonizzazione dei sistemi contabili", per cui è da ritenere che la norma sul Cassiere possa avere incidenza nel determinare scostamenti dalla disciplina generale, diversamente si sarebbe trattato di una semplice disciplina organizzativa interna all'ente tale da non meritare l'inserimento in una norma di attuazione statutaria.

In effetti l'art. 69 del d.lgs n. 118/2011, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), del d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, (che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V) pone una serie di disposizioni in merito al servizio di Tesoreria della Regione, stabilendo che ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla Regione e viene gestito dal Tesoriere. Lo stesso articolo contiene disposizioni che riguardano una serie di aspetti particolari che tra l'altro richiedono di impiegare modalità coerenti con le disposizioni sulla Tesoreria unica di cui alla legge 29 ottobre 1984, n. 720 e pongono prescrizioni in tema di anticipazioni.

Tanto premesso è da rilevare che il mantenimento della figura del Cassiere come soggetto deputato alla gestione del servizio di cassa potrebbe determinare una elusione della disciplina sul servizio di Tesoreria di cui al richiamato art. 69 del d.lgs. 118/2011 che espressamente riserva al Tesoriere la gestione di: "ogni deposito o conto corrente comunque costituito" intestato alla Regione.

L'art. 3, anch'esso incluso nel capo relativo alla armonizzazione contabile, regola i documenti di entrata e di pagamento di pertinenza del Cassiere e dispone il mantenimento delle disposizioni relative alle aperture di credito a favore dei funzionari delegati.

Per quanto attiene alla gestione del Cassiere, valgono le considerazioni espresse in precedenza circa la possibile incompatibilità del mantenimento di tale figura con le nuove regole della riforma contabile.

Anche l'inserimento della disciplina della spesa delegata nell'ambito del capo sull'armonizzazione è dovuto alle possibili interferenze derivanti dal mantenere tale modalità di erogazione della spesa che nel nuovo ordinamento contabile non è più contemplata. In sostanza, utilizzando la modalità dell'ordine di accreditamento sfugge alla contabilizzazione nel bilancio il momento di effettiva scadenza

dell'obbligazione non potendo di conseguenza trovare piena applicazione il principio della competenza finanziaria potenziata. La questione così prospettata coinvolge aspetti della organizzazione contabile dell'ente che indubbiamente possono essere oggetto di una autonoma disciplina, purché non determinino un rilevante scostamento dal complesso dei principi della contabilità armonizzata.

Con riferimento alle disposizioni del capo I relative al recepimento delle norme sulla armonizzazione dei sistemi contabili, rileva il Collegio che la possibilità di adeguare la decorrenza e le modalità di applicazione dell'armonizzazione contabile da parte delle Regioni a statuto speciale è specificamente affidata alle norme di attuazione statutaria per cui la disciplina adattativa della normativa generale posta in tale sede dovrebbe essere completa e non rimandata ad una successiva legge regionale.

Inoltre, la permanenza di taluni assetti organizzativi e procedure contabili in atto presso la Regione Siciliana potrebbe avere effetti non limitati al piano organizzativo interno all'ente, ma produrre conseguenze non compatibili con il compiuto funzionamento del sistema di contabilità armonizzata per cui sarebbe opportuno stabilire un termine entro il quale procedere ad un completo recepimento esteso alle norme sul Tesoriere e al sistema di erogazione della spesa.

Il capo II si compone di due articoli dedicati all'istituzione del Collegio dei revisori presso la Regione.

Va premesso che l'istituzione in ogni Regione di un Collegio dei revisori dei conti è stata prevista dall'articolo 14 del decreto-legge n. 138 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 ed è finalizzata al coordinamento della finanza pubblica.

Il Collegio è l'organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente e opera in raccordo con le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti. Circa la composizione dell'organo è previsto che i componenti siano scelti mediante estrazione da un elenco, i cui iscritti devono possedere i requisiti previsti dai principi contabili internazionali, avere la qualifica di revisori legali di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, ed essere in possesso di specifica qualificazione professionale in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria anche degli enti territoriali, secondo i criteri individuati dalla Corte dei conti.

Il successivo articolo 19-*bis* stabilisce che nelle Regioni ad autonomia differenziata l'attuazione di dette disposizioni debba avvenire nel rispetto degli statuti e delle relative norme di attuazione.

Sul punto la Corte costituzionale (in particolare con le sentenze nn. 198/2012, 23/2014 e 39/2014) ha avuto modo di chiarire che l'impianto normativo, derivante dal decreto-legge n. 138 del 2011, ha introdotto per le amministrazioni regionali un sistema di controllo analogo a quello previsto, per le amministrazioni locali, dalla legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - Legge finanziaria 2006) *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"* (art. 1, comma 166). Il compito di individuare i criteri relativi ai requisiti professionali richiesti per l'iscrizione nell'elenco dei revisori presso le Regioni è affidato alla Corte dei conti sulla base della specifica competenza demandata all'Istituto in materia di *audit* contabile e di funzionamento dei controlli interni delle amministrazioni. I componenti dei costituenti Collegi dei revisori dei conti sono nominati a seguito di estrazione dall'elenco.

La Sezione delle autonomie, a seguito dell'entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, con deliberazione di indirizzo 8 febbraio 2012, n. 3/SEZAUT/2012/INPR, ha delineato un sistema di garanzie dell'organo di controllo e la determinazione dei requisiti professionali di anzianità ed esperienza dei suoi componenti per il corretto ed efficace assolvimento della funzione di revisione.

Passando all'esame delle singole disposizioni del capo II dello schema di decreto legislativo, è da rilevare che l'articolo 4 istituisce il Collegio dei revisori dei conti, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente e prevede che esso esprima parere sul disegno di legge di bilancio; tale enunciato è in linea con la normativa statale di riferimento, tuttavia non contiene una definizione completa delle funzioni che è rimessa dal successivo comma 3 alla legge regionale.

Il Collegio dei revisori è posto in stretto rapporto funzionale con la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, Istituto la cui indipendenza è costituzionalmente garantita (art. 100, comma 3, Cost.). Ciò risulta in coerenza con i principi ribaditi dalla

giurisprudenza costituzionale e con l'art. 30 della legge n. 161/2014 (legge europea 2013-bis), nella parte in cui si evidenzia il ruolo centrale della Corte dei conti nella definizione delle metodologie di controllo e degli indicatori di sintesi, cui devono attenersi gli organismi di controllo interno.

È tuttavia da sottolineare che, non essendo prevista una compiuta definizione delle funzioni, le norme poste non appaiono di immediata applicabilità, sì da richiedere l'interposizione di una legge regionale, non consentendo la pronta operatività dell'organo le cui attribuzioni realizzano un sistema integrato di controllo anche a supporto delle funzioni della Sezione regionale di controllo. Sul punto queste Sezioni riunite ritengono che sarebbe opportuno completare in sede di norma di attuazione il novero delle funzioni assegnate al Collegio in linea con quelle tracciate dalla normativa statale di riferimento, mentre non ritengono del tutto appropriato il richiamo alla natura collaborativa del controllo sulla gestione in quanto i compiti del Collegio dei revisori sono orientati alla regolarità finanziaria e contabile piuttosto che a verifiche di carattere gestionale.

L'articolo 5 definisce, poi, composizione, durata e modalità di funzionamento del Collegio. In particolare, al comma 1, stabilisce che il Collegio dura in carica cinque anni ed è composto da tre membri, scelti da un elenco i cui iscritti devono possedere i requisiti di indipendenza competenza ed esperienza, nonché quelli previsti dai principi contabili internazionali, avere la qualifica di revisori legali di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, ed essere in possesso di specifica qualificazione professionale in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria anche degli enti territoriali, secondo i criteri individuati dalla Corte dei conti.

Il comma 2 rimette ad una successiva legge regionale la realizzazione di una particolare modalità selettiva per cui a seguito dell'estrazione dall'elenco verrebbe stabilita una lista ristretta tra i cui componenti verranno scelti o eletti i membri del Collegio.

Tale modalità si discosta dal criterio della estrazione previsto dalla norma statale per garantire l'autonomia dei Collegi di revisione; infatti le previsioni di cui all'articolo 14, comma 1, lett. e) e all'articolo 16, comma 25, del richiamato decreto-legge n. 138 del 2011, rivolte a rafforzare la posizione di indipendenza ed autonomia dei componenti dell'organo di revisione contabile, demandano la scelta ad un sistema

selettivo (mediante estrazione da un elenco), che ne garantisca la professionalità e che, in ultima analisi, assicuri l'esercizio del controllo in condizioni di assoluta imparzialità.

Le disposizioni in esame assolvono anche ad una funzione di razionalizzazione delle verifiche di regolarità e di efficienza sulla gestione dell'Amministrazione, tendendo a realizzare un sistema integrato di controlli. Infatti, per i componenti dell'organo di controllo interno è previsto il possesso di speciali requisiti professionali e che il Collegio si raccordi con la Corte dei conti, stabilendo un collegamento tra l'attività di controllo interno e quelle di controllo esterno.

Il capo III, composto dal solo art. 6, tratta delle modalità di trasmissione dei conti giudiziali, ponendo una disciplina da mettere in relazione con l'attuazione degli artt. da 137 a 140 del d.lgs. n. 174/2016 (codice di giustizia contabile). Va premesso che il giudizio di conto è espressione del principio generale dell'ordinamento di rendere conto del proprio operato al titolare della gestione (Corte cost., sent. n. 292/2001) ed è una procedura giudiziale volta a verificare se chi ha avuto maneggio di denaro pubblico è in grado di rendere conto del modo legale in cui lo ha speso. Il giudizio di conto ha come destinatari non già gli ordinatori [decisori] della spesa, bensì gli agenti contabili che riscuotono le entrate ed eseguono le spese. In particolare, mediante il giudizio di conto, viene accertata la correttezza e la regolarità della gestione di denaro o di altri beni pubblici assegnati a ciascun soggetto incaricato della loro custodia e/o gestione. La legislazione positiva non pone una definizione di agente contabile, ma la nozione si ricava dall'elencazione contenuta nell'art. 178 del regolamento di contabilità di Stato che fornisce una enumerazione di figure che si comprendono: *“sotto la denominazione di agenti contabili dell'Amministrazione”* includendo tra gli altri *“tutti coloro che, senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato”*. In sostanza si tratta di un elenco aperto da intendere in senso meramente indicativo e non esaustivo e la qualità di agente contabile può essere acquisita anche prescindendo da una investitura formale da chiunque, compresi i privati, instauri un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione.

Il nuovo codice di giustizia contabile all'art. 139, comma 3 prevede che le modalità di presentazione dei conti possono essere adeguate con legge statale o regionale alle

esigenze specifiche delle singole amministrazioni, comunque nel rispetto dei principi e delle disposizioni in tema di contabilità generale dello Stato.

Sussiste quindi in linea generale una facoltà di adattamento delle modalità di presentazione dei conti che può essere esercitata con legge regionale e deve riguardare la fase del procedimento interna all'amministrazione.

L'articolo in esame, che si pone in attuazione degli artt. da 137 a 140 del codice di giustizia contabile, pone un'elencazione degli agenti contabili presso la Regione, che non risulta tassativo, in quanto viene lasciata, al punto g) un'apertura con rinvio alle disposizioni di contabilità di Stato.

È da notare che quanto disposto consiste nella semplice elencazione delle figure che presso l'ente assumono la funzione di agente contabile da comunicare ai sensi dell'art. 138 del codice di giustizia contabile. Si tratta di una ordinaria attività organizzativa interna all'ente che non dovrebbe necessitare il ricorso allo strumento delle norme di attuazione statutaria che, per la complessità del procedimento approvativo, irrigidiscono tale formulazione, mentre al contrario la qualità di agente contabile non risponde ad una preventiva determinazione, ma può essere acquisita con la semplice verifica dei presupposti (maneggio di denaro o valori) e quindi potrebbe frequentemente verificarsi l'esigenza di aggiornare l'elenco.

Ritiene, pertanto questo Collegio che sarebbe opportuno espungere tale articolo dallo schema normativo, fermo restando che sarebbe, in via alternativa, possibile un mero rinvio alle modalità previste nelle richiamate disposizioni di cui al d.lgs. n. 174/2016. L'art. 7 reca modifiche alla norma di attuazione in tema di controlli esterni, in particolare rivisitando il vigente sistema dei controlli di legittimità; nella relazione viene esplicitato che tale modifica è rivolta all'adeguamento alla disciplina di cui alla legge 14 gennaio 1994, n. 20 e ai principi della riforma costituzionale introdotta dalla legge 10 ottobre 2001, n. 3.

In effetti il controllo preventivo su atti, che era previsto nelle disposizioni di attuazione statutaria delle Regioni a statuto speciale, è andato progressivamente a scomparire proprio in relazione alla modifica del modello prevalente di controllo esterno e allo sviluppo delle prerogative di autonomia delle Regioni introdotto dalla legge costituzionale 10 ottobre 2001, n. 3. Infatti, le funzioni della Corte dei conti si sono via via focalizzate verso i controlli *ex post* sulla gestione, anche in attuazione del

principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione.

Inoltre, con il recepimento degli istituti della contabilità armonizzata e l'istituzione del Collegio dei revisori (quando saranno effettivamente operativi) vengono messi in campo strumenti a supporto dell'attività di controllo della Sezione regionale che rafforzano i controlli sulla gestione finanziaria della Regione nel segno di privilegiare le verifiche *ex post*.

L'articolo in esame non fa comunque venir meno del tutto i controlli di legittimità su atti della Regione, ma ne riduce l'ambito che viene riservato solo agli atti normativi a rilevanza esterna, agli atti di programmazione comportanti spese e agli atti generali attuativi di norma comunitarie.

Si tratta di categorie coincidenti con quelle elencate all'art. 3, comma 1, lett. c) della legge 14 gennaio 1994, n. 20. In sostanza si è inteso limitare il controllo preventivo ad atti generali a carattere normativo o comunque programmatici che costituiscono una delle categorie di atti previste per il controllo sullo Stato; si tratta di una scelta che rientra nell'ambito discrezionale rimesso alle norme di attuazione statutaria.

All'art. 8 vengono previste disposizioni per il ripiano del maggior disavanzo derivante da riaccertamento straordinario, limitatamente alla cancellazione dei residui reimputati, prevedendo al riguardo il limite massimo di dieci esercizi. Va ricordato che l'omologa disposizione del d.lgs. n. 118/2011, non incisa da pronunce della Corte costituzionale, prevedeva il limite trentennale per il ripiano dell'intero disavanzo. La relazione al riguardo si sofferma sulla possibilità di deroghe da introdurre in sede di norme di attuazione rispetto alle modalità applicative del d.lgs n. 118/2011.

In particolare, rileva che, anche restando ferma la competenza statale esclusiva in tema di armonizzazione dei bilanci, le norme di attuazione possono introdurre regole adattative senza incidere sulla competenza statale, nel rispetto dei principi declinati dalla Corte costituzionale. È da notare che l'ultimo comma dell'art. 8 condiziona l'efficacia della disposizione dell'articolo stesso sul ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario al parere di queste Sezioni riunite.

Sulla questione è rilevante osservare che il riaccertamento straordinario è stato già effettuato dalla Regione nell'ambito di una prima parziale attuazione della contabilità armonizzata ed ha comportato la rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, con l'emersione di un maggiore disavanzo da

ripianare nel periodo trentennale. Con il recepimento della nuova contabilità disposto con lo schema normativo all'esame si potrebbe introdurre la possibilità di ripetere tale adempimento che risulta già effettuato in sede di prima applicazione e al quale ha fatto seguito l'avvio di un piano di rientro trentennale.

Così inquadrati i termini della questione è necessario esaminare una serie di aspetti problematici.

Sul punto della possibilità di ripetere le operazioni di riaccertamento straordinario la Sezione delle autonomie, nell'ambito delle indicazioni fornite per l'attuazione della contabilità armonizzata, ha emesso le "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle regioni e degli enti locali (d.lgs n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014)", approvate con deliberazione n. 4/2015. In tale sede ha precisato che il riaccertamento straordinario dei residui costituisce un adempimento unico ed irripetibile che segna il passaggio tra il vecchio e il nuovo sistema contabile e di conseguenza le successive operazioni di riaccertamento dei residui devono essere attuate in via ordinaria. Questa affermazione tiene conto del fatto che l'operazione di riaccertamento straordinario ha la precipua finalità di allineare la gestione dei residui ai nuovi principi contabili e costituisce un punto di partenza che deve segnare con certezza l'avvio del nuovo sistema.

Nel caso in esame, tuttavia, è da prendere in considerazione la circostanza che un nuovo riaccertamento sostanzialmente verrebbe autorizzato attraverso una fonte normativa qualificata che, recependo con adattamenti il modello di contabilità armonizzata, considera che si tratti ancora di una "prima applicazione" con l'effetto di rinnovare le precedenti operazioni di riaccertamento. Ad esito di tale operazione si presume possa emergere ulteriore disavanzo da ripianare in un periodo aggiuntivo.

Così inquadrato il contesto di applicazione dell'articolo in esame è da chiedersi se la fonte delle norme di attuazione sia o meno abilitata ad incidere sul modello generale tracciato dalla legge statale in una materia quale quella della armonizzazione contabile nella quale è prevista la competenza statale esclusiva.

La questione può essere ricondotta al tema generale dell'ambito di adattamento consentito in applicazione dell'art. 79 d.lgs. 118 che accorda la possibilità di adeguare la decorrenza e le modalità di applicazione dell'armonizzazione contabile,

verificando se la deroga che si intende introdurre non sconfini in ambiti riservati alla normativa statale e non risulti incompatibile con gli istituti fondamentali della nuova contabilità.

La relazione di accompagnamento lascia intravedere un altro dubbio interpretativo connesso all'effetto di differimento del riequilibrio in tempi molto prolungati attraverso una norma che sostanzialmente apre la possibilità di estendere il piano di riequilibrio. Così descritta si tratterebbe di una fattispecie per certi aspetti analoga a quella che ha dato origine alla sentenza della Corte costituzionale n. 18 del febbraio 2109.

È evidente che nella sede consultiva non è possibile svolgere l'ampiezza delle argomentazioni che può valutare il giudice delle leggi, ma è necessario attestarsi sulle norme vigenti. È tuttavia utile ricordare che in tale sentenza, scaturita da una questione incidentale sollevata in sede di controllo che aveva ad oggetto una norma statale rivolta agli enti locali in piano di rientro che vertevano in una particolare situazione, i parametri costituzionali evocati non includevano l'art. 117. Sul punto va anche precisato che il disavanzo da riaccertamento non si può considerare indebitamento in senso proprio, ma si tratta di uno squilibrio che dovrebbe derivare dall'applicazione di nuovi principi contabili. In ogni caso gli effetti concreti che ne possono derivare meritano un vaglio specifico in quanto ne può discendere una situazione sostanziale di disavanzo e squilibri che investono anche la gestione dei pagamenti.

In linea di principio la disposizione all'esame, che coinvolge istituti fondamentali dell'armonizzazione contabile, dovrebbe rientrare in tale ambito materiale e pertanto, essere riservata alla norma statale. Infatti, dalla sua applicazione può discendere l'effetto che non venga conferita certezza nell'attuazione della nuova contabilità, rimettendo in discussione il riaccertamento già effettuato e allungando i tempi della piena operatività della riforma.

Nel caso in cui le nuove operazioni non dovessero riguardare la semplice applicazione del nuovo principio contabile della competenza potenziata, ma investire un piano sostanziale con l'emersione di nuovi fattori di squilibrio, assumerebbero anche rilevanza profili connessi al coordinamento della finanza pubblica e dei relativi equilibri rispetto al quale il sistema di armonizzazione contabile svolge un ruolo strumentale.

Le predette osservazioni rendono, pertanto, inopportuno, ad avviso del Collegio, la previsione di tale articolo nello schema normativo.

Sul piano formale si segnala:

- nelle premesse al secondo capoverso il regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 è erroneamente indicato come n. 445;
- all'art. 4, comma 2 e all'art. 5 comma 1 *sub a*) riportare "Corte dei conti", anziché "Corte dei Conti".

P.Q.M.

Nelle considerazioni esposte è il parere delle Sezioni riunite della Corte dei conti.

Il Relatore

f.to Francesco Petronio

Il Presidente

f.to Angelo Buscema

Depositata in Segreteria in data 29 OTT. 2019

Il Direttore della Segreteria

f.to Maria Laura Iorio