

L'autonomia finanziaria degli Enti territoriali nel nuovo quadro costituzionale e l'attività della Guardia di Finanza a tutela della finanza locale, nazionale e comunitaria.

Autore: Toma Giangaspare Donato

In: Diritto amministrativo

52 ° Convegno di Studi Amministrativi. Villa Monastero - Varenna (Lecco)

I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale. 21- 23 SETTEMBRE 2006.

L'autonomia finanziaria degli Enti territoriali nel nuovo quadro costituzionale e l'attività della Guardia di Finanza a tutela della finanza locale, nazionale e comunitaria.

Giangaspare Donato Toma, Tenente Colonnello della Guardia di Finanza*

SOMMARIO: 1. Il vigente quadro istituzionale. 2. Competenze della Guardia di Finanza nel nuovo panorama normativo quale polizia finanziaria a tutela dei bilanci pubblici. 3. I poteri ed il loro esercizio. 4. La collaborazione con le autorità e gli organi preposti al controllo gestionale della finanza pubblica. Attività di intelligence e polizia finanziaria: un modo diverso per raggiungere il medesimo scopo. La collaborazione con le Regioni per il controllo della spesa sanitaria e delle erogazioni finanziarie comunitarie e relative quote di co-finanziamento dello Stato, delle Regioni e degli altri Enti pubblici territoriali. 5. Il controllo esterno della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli Enti locali (art. 148, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267) e poteri istruttori: una breve riflessione.

1. Il vigente quadro istituzionale. L'architettura dei rapporti tra Stato, da una parte, Regioni ed Enti locali, dall'altra, è stata caratterizzata, come è noto, da importanti novità introdotte dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 che ha completamente novellato, riscrivendolo, il titolo V, parte II,

della Costituzione (articoli dal 114 al 133).

La Repubblica, una ed indivisibile che riconosce e promuove le autonomie locali (art. 5, Cost.), diviene la "Repubblica delle autonomie", oggi caratterizzata da Enti istituzionali dotati, giustappunto, di autonomia, con propri statuti, poteri e funzioni (art. 114, secondo comma, Cost.) ai quali, in ossequio al principio della pari dignità istituzionale nell'ambito dei diversi livelli di governo, è attribuito un proprio alveo di competenza circoscritto dai limiti posti dalla legislazione ordinaria, nel rispetto dei precetti costituzionali. Cambia la tradizionale impostazione centralistica che è alla base della versione originaria della Costituzione: la Repubblica non è più considerata ripartita in Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni; al contrario, tali Enti, unitamente allo Stato, sono gli elementi costitutivi della Repubblica stessa.

Si assiste ad una graduale e costante devoluzione dei poteri di normazione alle Regioni e, nel contempo, dei poteri di amministrazione ai Comuni. In particolare il principio della competenza legislativa, su cui si incardinava l'equilibrio di riparto di attribuzioni nella stesura della Carta Costituzionale ante riforma, viene puntualmente capovolto: ora è la Regione (e non più lo Stato) ad essere il soggetto a competenza legislativa residuale (sia pur salva la determinazione dei principi fondamentali riservati alla legislazione dello Stato) e di contro lo Stato (quindi, non più la Regione) diviene competente per tutto ciò che è indicato in maniera espressa e puntuale. Nel contempo le funzioni amministrative vengono ordinariamente attribuite all'ente più vicino alla collettività, il Comune, che tra tutti è il più sensibile a percepire i bisogni dei cittadini e che per questo diviene il fulcro attraverso cui si concretizza il cosiddetto "principio di sussidiarietà", alla base del quale l'azione degli Enti centrali diviene sussidiaria rispetto all'azione delle articolazioni periferiche[1]. Tuttavia un temperamento del principio è contenuto nell'art. 118, primo comma, Cost., il quale, riferendosi espressamente alle funzioni amministrative, prevede che queste possono essere allocate ad un livello di governo diverso dal più vicino ai cittadini per assicurarne l'esercizio unitario, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione (che indica la libertà di organizzazione dell'ente nell'assetto della propria struttura e delle proprie funzioni nel rispetto della Costituzione) ed adeguatezza (che a propria volta prevede la necessaria corrispondenza tra capacità funzionale-tecnico-organizzativa dell'ente ed interessi da realizzare) ([2]) ([3]).

Nell'ambito del brevissimo quadro appena delineato, assume significativa rilevanza l'insieme delle disposizioni chiave, riassunte nell'art. 119 Cost., dalle quali è possibile desumere la tipologia di autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali. L'articolo esordisce con il riconoscere agli Enti territoriali diversi dallo Stato "autonomia finanziaria di entrata e di spesa", equiparandoli sullo stesso piano. Ne consegue un modello strutturato su una lampante connotazione pluralistica dei diversi livelli governativi e la contestuale demolizione delle aspettative di chi, da tempo, propinava per una struttura con forte propensione regionalista. Attraverso tale autonomia i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni (che dispongono di quote al gettito di tributi erariali riferibili al proprio territorio - art. 119, secondo comma, Cost. -) stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri nel rispetto, tuttavia, dei limiti posti dai principi costituzionali in ambito fiscale e da quelli che emergono dai principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario dettati dalle leggi finanziarie dello Stato.

In merito all' autonomia tributaria, si ritiene che l'art. 119 vada sistematicamente connesso con l'art. 23 della Costituzione che, collocato nella Parte I della Carta, dedicata ai "Rapporti Civili", esprime il ferreo ed invalicabile principio di riserva di legge in materia tributaria[4]. Ne viene fuori un assetto misto in cui convivono tributi statali, regionali e locali, con un'attitudine alla diminuzione del "tradizionale" gettito complessivo statale e ad un incremento delle risorse legate a "nuovi" tributi locali. L'esame dei primi due commi dell'art. 119 pone chiaramente in risalto che l'autonomia finanziaria, in tema di entrate, vada necessariamente messa in correlazione con l'autonomia di spesa; il tutto entro ben precisi "paletti" che stimolano l'attenzione dell'interprete a valutare quale sia la giusta misura di libertà che gli Enti hanno nel decidere la connessione tra fonti di copertura, da una parte, e di spesa, dall'altra. A ben vedere, tale connessione tra mezzi di copertura e scelte di spesa e/o di minore entrata, corrisponde precisamente al contenuto dell'obbligo di copertura stabilito dall'art.81, commi 3 e 4 della Costituzione. Ecco dunque un altro importante punto di sistematico contatto, questa volta con la parte ordinamentale della Repubblica[5]. Ne consegue che "è solo la legge che può imporre prestazioni personali e patrimoniali" e che "è solo la legge che può e deve indicare quali sono i mezzi di copertura, a garanzia degli equilibri, annui e pluriennali del bilancio pubblico, che creano condizioni di sostenibilità per le innovazioni nell'ordinamento giuridico che comportano nuove o maggiori spese o minori entrate"([6]) ([7]).

Lo Stato assume comunque una connotazione importante che, contrapponendosi ad una certa "marginalizzazione regionale", si realizza attraverso un ruolo di intervento perequativo rispetto alla capacità fiscale dei vari territori, per quanto riguarda al fondo definito dal terzo comma dell'art. 119, e attraverso un ruolo di promozione puntuale e settoriale dello sviluppo economico o di tutela, anche sotto il profilo finanziario, del rispetto dei diritti fondamentali di cittadinanza, per quanto attiene alla previsione del quinto comma del medesimo art. 119"[8].

L' "autonomia finanziaria di entrata e di spesa", che tra l'altro consente ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane ed alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite (art. 119, quarto comma, Cost.), conferisce "oneri" ed "onori", nuovi compiti ma anche nuove responsabilità in caso di una non corretta gestione delle disponibilità pubbliche. Tutto questo a salvaguardia di una buona e sana attività amministrativa la quale, per quanto qui interessa, deve essere svolta con la rigorosa osservanza dei limiti costituzionali di ordine positivo, ossia della legalità, dell'imparzialità e del buon andamento. A tali principi, che si collocano nell'alveo dei corretti criteri gestionali delle pubbliche risorse, le pubbliche amministrazioni devono attenersi. Ne consegue che la correttezza gestionale de qua trova la propria genesi nei precetti di garanzia di rango costituzionale a favore della collettività tutta[9]; in particolare responsabilità (anche penalmente rilevanti) affiorano nel momento in cui l'Ente territoriale non destini le "entrate pubbliche" per "scopi pubblici". A mente di tale garanzia, di cui è titolare la collettività, nel momento in cui l'Ente territoriale stabilisce ed applica tributi propri (nel rispetto, si è visto, dei limiti costituzionali di cui all'art. 119, secondo comma, Cost.), proprio perché il contribuente è tenuto a concorrere alle "spese pubbliche" in ragione della propria capacità contributiva (art. 53, Cost.), egli ha, per così dire, il diritto di pretendere che quel denaro, che era il suo denaro prima dell'adempimento dell'obbligo tributario, sia utilizzato per scopi pubblici. In tale contesto è stato ritenuto che il rapporto tributario, che trova la sua sinallagmaticità proprio in tale pretesa (intanto il contribuente

può pretendere che le pubbliche risorse vengano impiegate per fini pubblici in quanto egli abbia concorso alle pubbliche spese in ragione alla propria propensione fiscale), si inverte, nel senso che il soggetto attivo non è più l'ente impositore, bensì il contribuente il quale non tollererà distrazioni a scopi privati di alcun genere"[10].

L'autonomia finanziaria ha dunque portato le amministrazioni locali a gestire buona parte delle risorse pubbliche, per cui è proprio a livello locale che va commisurata la sanzione politica che gli elettori, attraverso il voto, esprimono nei confronti dei curatori di interessi politici qualificati; tale sanzione è direttamente connessa al contributo fiscale che il corpo dei rappresentati è chiamato a dare per il funzionamento dell'ente che lo rappresenta[11]Trattato CE - rispettivamente art. 109 J ed art. 104 C, nella numerazione precedente al trattato di Amsterdam -). L'esigenza è stata recepita nel cosiddetto "patto di stabilità"[12] che, allo scopo, indica una rigorosa gestione delle politiche di bilancio dei vari paesi ai fini del raggiungimento e del mantenimento degli equilibri finanziari con saldi orientati al pareggio. Lo sforzo intrapreso, al fine di cercare il difficile equilibrio tra esigenze "sopranazionali" e "domestiche", si è concretizzato con l'adozione di un "patto di stabilità interno" attraverso cui, nel rispetto del principio di coordinamento della finanza pubblica previsto dall'art. 119 della Costituzione, le autonomie territoriali concorrono alla realizzazione degli scopi stabiliti in seno all'Unione europea; in particolare, per ciò che concerne la diminuzione del rapporto debito/Pil, è stato previsto il raggiungimento dell'obiettivo tramite la riduzione del disavanzo finanziario e l'adozione, nel contempo, di politiche di dismissioni immobiliari [13].. L'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali va vista, tuttavia, in costante relazione con gli obblighi comunitari, in particolare con i vincoli di Maastricht i quali, ai fini del controllo dei disavanzi pubblici, prevedono che gli stati membri dell'Unione europea debbano raggiungere una situazione di bilancio di stabilità, in cui il disavanzo ed il debito non siano eccessivi rispetto al prodotto interno lordo (artt. 121 e 104

Dal complessivo quadro sintetizzato, appare evidente come la normativa di principio che spetta allo Stato (a mente della quale, si è visto, lo Stato ha una competenza legislativa esclusiva in materia di "definizione" del sistema tributario e contabile del Paese, integrata in sede concorrente per l'opera di coordinamento della finanza pubblica), ha ragion d'essere a condizione che sia rispettosa dei principi autonomistici degli Enti locali e solo dove la politica tributaria e finanziaria di questi, sia coordinata con i principi generali dello Stato stesso e con gli equilibri interni ed internazionali da esso rappresentati. Da qui la necessità di una concertazione che unisca queste ineludibili esigenze. Allo scopo l'individuazione delle regole di entrata e di spesa deve avvenire attraverso la fissazione di parametri che assicurino allo Stato, nell'ambito di un quadro unitario e nel rispetto degli obblighi interni (costituzionalmente sanciti) ed internazionali, quell'equilibrio che consenta il governo interno della finanza pubblica ed il rispetto dei vincoli finanziari esterni[14].

2. Competenze della Guardia di Finanza nel nuovo panorama normativo, quale polizia finanziaria a tutela dei bilanci pubblici. Il nuovo scenario istituzionale delineato dalla legge

costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 è coinciso, negli ultimi anni, con l'esigenza, avvertita sia in ambito nazionale che comunitario, di una sistematica e coordinata tutela degli interessi economico-finanziari dell'Unione europea, in sinergico legame con la tutela degli interessi economico-finanziari dei diversi Paesi membri, in genere (la risposta è stata, si è visto, l'adozione del "patto di stabilità") e, di conseguenza, delle Regioni ed Enti locali, in particolare (da qui l'adozione del "patto di stabilità interno"). In tale contesto è nata la necessità di disporre, nel quadro istituzionale nazionale, di un soggetto incaricato di svolgere in modo unitario funzioni di controllo di polizia finanziaria ed economica a tutela dei bilanci pubblici, sia dal lato delle entrate che delle uscite, tanto a livello centrale quanto a livello locale. Tali mansioni sono state attribuite, tramite il D. Lgs. n. 68 del 19 marzo 2001, al Corpo della Guardia di Finanza che, per vocazione istituzionale, risulta essere il soggetto più idoneo allo scopo[15].

Dalla lettura del D. Lgs. 68/2001 e con riguardo alle funzioni tipicamente di polizia finanziaria[16] espressamente demandate al Corpo, è possibile effettuare una suddivisione in aree di intervento ben individuate, orientate a garantire la protezione degli interessi di bilancio, rispettivamente, dello Stato, dell'Unione europea[17], del "Settore pubblico allargato", delle Regioni e degli Enti locali. Per quanto di interesse in questa sede, la proiezione operativa nel cosiddetto "settore pubblico allargato" si estrinseca in attività di controllo in materia di: - entrate e uscite del sistema della sicurezza sociale, gestito dagli Enti pubblici che garantiscono le prestazioni di carattere previdenziale, assistenziale e sanitario; - esercizio di funzioni pubbliche di liquidazione, accertamento e riscossione di tributi erariali e locali da parte di soggetti privati, in regime di concessione. Invero la tutela dei bilanci delle Regioni e degli Enti locali riguarda: - le uscite per spese di funzionamento o d'investimento e per altri impieghi di fondi pubblici; - le entrate tributarie, le sanzioni e gli introiti extratributari spettanti agli Enti territoriali[18].

3. I poteri ed il loro esercizio. Precisati i settori di intervento della G. di F., il legislatore ha disciplinato all'art. 2, comma 4, del D.Lgs. 68/2001 i poteri amministrativi d'indagine e controllo[19] articoli 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni (in materia di accertamento delle imposte sui redditi), 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni (in materia di accertamento dell'Imposta sul valore aggiunto), al cui esercizio, si è detto, "dinamicamente" rinvia il D. Lgs. 68/2001, art. 2, comma 4 finalizzati alla tutela dei bilanci pubblici, stabilendo in maniera esplicita la possibilità, per i militari del Corpo, di avvalersi degli incisivi ed efficaci poteri previsti da decenni dalle norme tributarie[20]. Ne è emerso che il modulo della verifica fiscale è divenuto uno strumento investigativo pienamente valido per i controlli che il Corpo è demandato a svolgere allo scopo di "constatare" violazioni normative in danno dei bilanci pubblici. La disposizione di legge sembra abbia conferito tali poteri alla G. di F. rispondendo ad un' esigenza di efficienza ed economicità in quanto già da tempo, sia pur per scopi legati alle investigazioni di polizia tributaria, il Corpo "è abituato" al loro esercizio ed alle consequenziali tecniche esecutive. Va da se che l'esercizio di tali poteri rientra nella disciplina generale dei procedimenti amministrativi, secondo le disposizioni della legge 7 agosto 1990, n. 241, modificata ad opera delle leggi n. 15 e n. 80 del 2005. Il loro esercizio non può essere casuale o arbitrario, ma deve rispondere al verificarsi di precise condizioni, previste dalla legge, o di situazioni di

fatto che implicano l'intervento della G. di F. a tutela della finanza pubblica. Dunque il concretizzarsi di tali presupposti deve essere evidenziato all'esterno tramite l'atto o il documento che segna l'apertura del procedimento e da cui emerge chiaramente l'oggetto del procedimento stesso e le finalità perseguite. Nello specifico il presupposto necessario e sufficiente per legittimare l'avvio del procedimento di controllo è costituito, semplicemente, dall'esigenza concreta di curare l'interesse finanziario del bilancio pubblico, allo scopo di prevenirne o reprimerne violazioni inerenti l'acquisizione, la gestione e l'impiego delle risorse necessarie per i beni ed i servizi pubblici, accertandone i fatti. L'input all'avvio del procedimento può essere originato dalle risultanze di eventuale attività investigativa di intelligence condotta, oppure attraverso segnalazioni di soggetti esterni, o tramite relazioni da parte di uffici ispettivi o di vigilanza, o con altre modalità di informazione. Aperto il procedimento, il responsabile (per la G. di F., il direttore del servizio) è tenuto a conoscere la realtà nella quale va ad incidere l'azione amministrativa e, a tal fine, deve far sì che si acquisiscano e si valutino tutti gli elementi, in fatto ed in diritto, che hanno determinato l'intervento pubblico, organizzando e dirigendo gli sviluppi dell'attività in ossequio al dettame dell'art. 6, comma 1, lettera b, della L. 241/1990[21]. La norma è densa di significato, laddove implica che il direttore del servizio, a seguito dell'apertura dell'istruttoria, è tenuto a ponderare con oculatezza le scelte operative attraverso un'attenta valutazione dei vantaggi e degli svantaggi dei vari itinerari istruttori. Questi devono essere vagliati attraverso criteri di economicità ed efficienza tali per cui l'intervento possa acclarare i fatti sollecitamente e con il minor dispendio di risorse in termini di impiego di uomini e mezzi. Una sua attenta valutazione si renderà necessaria nei casi in cui gli episodi da accertare risultino particolarmente complessi e riguardino condotte ed operazioni, di terzi soggetti, persone fisiche o giuridiche che siano, nei cui confronti risulti opportuno procedere a vere e proprie ispezioni[22]. Queste, a propria volta, originano dei sub-procedimenti del procedimento istruttorio principale e comunque serventi alle esigenze di una complessiva ricostruzione dei fatti[23]. In tale contesto vengono altresì collocati i sub-procedimenti afferenti l'esercizio dei poteri di "accesso, ispezione e verifica", di cui agli [24]. Gli esiti di tali attività ispettive, per così dire latamente intese, vengono compendiate in processi verbali di "constatazione"[25], successivamente acquisiti all'istruttoria del procedimento principale, quali atti endoprocedimentali([26])([27]), assieme agli altri elementi necessari affinché le autorità competenti valutino la sussistenza o meno di eventuali violazioni e la conseguente irrogabilità di sanzioni[28].

4. La collaborazione con le autorità e gli organi preposti al controllo gestionale della finanza pubblica. Attività di intelligence e polizia finanziaria: un modo diverso per raggiungere il medesimo scopo. La collaborazione con le Regioni per il controllo della spesa sanitaria e delle erogazioni finanziarie comunitarie e relative quote di co-finanziamento dello Stato, delle Regioni e degli altri Enti pubblici territoriali. Il Corpo della G. di F., in relazione alle proprie competenze riguardanti la tutela delle entrate e delle spese dei bilanci pubblici, oltre ad agire di propria iniziativa (D. Lgs. n. 68/ 2001, art. 2, comma 1, 2 e 4), collabora con gli organi costituzionali e la stessa collaborazione "può essere fornita agli organi istituzionali, alle Autorità indipendenti ed agli enti di pubblico interesse che ne facciano richiesta"(D. Lgs. n. 68/2001, art. 3) e, in genere alle autorità preposte al controllo gestionale delle entrate e delle spese di bilancio ed all'applicazione della legislazione

finanziaria. E' chiaro che le funzioni di polizia finanziaria, da una parte, e quelle di controllo, dall'altra, sono tra loro complementari, poiché finalizzate al comune obiettivo di assicurare una sana e rigorosa gestione finanziaria. In tale contesto è importante la realizzazione di una cooperazione con le autorità di settore, anche perché si ritiene che le funzioni del Corpo non interferiscano con le competenze attribuite agli organi di controllo, collocandosi su un piano complementare ed autonomo. In tale contesto l'attività della G. di F. si discosta dalle verifiche relative alla regolarità, alla legittimità ed alla correttezza dei rapporti tra la Pubblica amministrazione ed i soggetti beneficiari di risorse pubbliche; qui l'effettuazione sistematica di controlli delle dichiarazioni e documenti presentati dagli interessati, rientra in un alveo di sistematicità che tipizza l'operato degli Organi di amministrazione attiva preposti nei vari settori. Per questo scopo tali organi effettuano costantemente un'azione di monitoraggio, di analisi e di riscontro di dati, differenziandosi, così dall'operato della G. di F. che non svolge funzioni di vigilanza generica, attribuite ad altri, ma funzioni di polizia finanziaria attraverso un'opera che si sviluppa sulla base di una necessaria preventiva attività di intelligence, rectius, di un'attività informativa che precede sempre, nell'azione di polizia, l'esecuzione di indagini intese in senso stretto. Tale attività è finalizzata all'acquisizione di elementi conoscitivi che, solo se di interesse, previa valutazione dell'economicità di un loro utilizzo, costituiscono il presupposto per l'effettuazione degli accertamenti preliminari necessari al prosieguo del procedimento amministrativo[29].

Con l'attuazione del titolo V della Costituzione, si è detto che a fronte di una generale autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli Enti territoriali, sono stati attribuiti loro maggiori responsabilità. Da più parti è stata avvertita l'esigenza di una sempre maggiore sistematicità ed organicità del sistema di controlli nell'ambito di un fattivo spirito collaborativo tra le autorità a ciò preposte. Tra i settori ritenuti più delicati, sia perché più di altri possono sfuggire a logiche previsionali in tema di illeciti, sia per la significativa entità di risorse pubbliche gestite, si colloca quello della spesa sanitaria statale, regionale e locale (di interesse i recenti dati statistici, da cui emerge che tale spesa è gestita per la quasi totalità dalle Regioni, attraverso le ASL) e quello delle erogazioni finanziarie dell'Unione europea e delle relative quote di co-finanziamento dello Stato, delle Regioni e degli altri Enti pubblici territoriali in materia di fondi strutturali.

In ordine al settore sanitario è noto che questo sia stato caratterizzato per anni da inefficienze, sprechi e malcostumi che hanno inciso in maniera evidentissima sul disavanzo nel bilancio del Servizio sanitario nazionale. Sul piano dei controlli, il sistema della spesa sanitaria evidenzia ambiti di criticità, con riguardo, in particolare, al ruolo di sistematico controllo delle ricette mediche e delle spese inerenti le attività sanitarie in genere, che dovrebbe essere garantito dalle AA.SS.LL. in rapporto di convenzione con il Servizio sanitario nazionale (la statistica evidenzia distrazioni di beni per scopi privati, sprechi riguardanti il mancato utilizzo dei medesimi, irregolarità nell'aggiudicazione di gare per il loro approvvigionamento, episodi di "comparaggio", ed ancora, false dichiarazioni su condizioni reddituali di pazienti, attestazioni ideologicamente false, apposte dal medico, circa la patologia del paziente, connesse a forme di esenzione)[30].

Sul fronte delle erogazioni finanziarie dell'Unione europea nel suo complesso e delle relative quote di co-

finanziamento dello Stato, delle Regioni e degli altri Enti pubblici territoriali in materia di fondi strutturali([31]), è stata avvertita la necessità di una stretta cooperazione dei Servizi antifrode degli Stati membri e fra questi e la Commissione europea, allo scopo di tutelare efficientemente gli interessi finanziari comunitari nel comune intento di combattere la frode. L'attuale panorama giuridico in tema di cooperazione in materia di fondi strutturali, si basa sul Regolamento (CEE) n. 1681/94 che, all'art. 4, prevede la possibilità per ogni Stato di comunicare "agli altri Stati membri interessati le irregolarità accertate o presunte (...)" e sul Regolamento (CEE) n. 2185/96, a mente del quale possono essere attivati i cosiddetti "controlli e verifiche sul posto" direttamente ad opera dei funzionari ed agenti della Commissione. In particolare la Sezione di controllo per gli affari comunitari ed internazionali della Corte dei conti, nella relazione annuale 2005, riguardante I rapporti finanziari con l'Unione europea e l'utilizzazione dei Fondi comunitari[32], dopo aver attribuito al Corpo, quale polizia finanziaria, un ruolo centrale in tema di lotta alle frodi comunitarie[33], ha precisato che "(...) La maggior parte delle irregolarità in danno del bilancio dell'Unione europea vengono perpetrate attraverso l'utilizzo del Fondo europeo di sviluppo regionale, ed in particolare attraverso l'utilizzo della tipologia di finanziamento regolata dalla L. 488/92"[34]. Peraltro "(...) nell'ambito nazionale, grazie alla presenza di numerosi organismi di controllo sia amministrativo che di polizia giudiziaria, vi è stata una attenta azione volta all'individuazione dei casi di irregolarità e frode da comunicare alla Commissione, ai sensi del Regolamento (CE) n. 1681/94 (in materia di fondi strutturali) e del Regolamento (CEE) n. 595/1991 (in materia di agricoltura)"[35]. Dal tenore dell'assunto della relazione si evince che la presenza di "numerosi organismi di controllo" ha consentito, negli ultimi anni, di snidare numerosi meccanismi fraudolenti (analoga constatazione è stata effettuata nella relazione annuale 2004)[36].

Si ritiene che l'eterogenità dei diversi organismi di controllo, in particolare nei settori della sanità e delle frodi al bilancio comunitario e/o nazionale e/o locale, ritenuti i più sensibili, se per un verso ha consentito l'attuazione di tecniche di controllo spesso differenti, attraverso le quali diversi contesti sono stati analizzati da varie visuali (a seconda, tanto per fare un esempio, che il controllo provenisse da uffici della Pubblica amministrazione, a ciò adibiti per legge, o dalla G. di F.), d'altro canto ha fatto nascere l'esigenza di un'effettiva convergenza sinergica dell'agire di tali organismi, attraverso un valido condiviso strumento di coordinamento. Tale necessità, avvertita dal Ministro dell'economia e delle finanze, ha trovato concreta attuazione nel Decreto ministeriale del 29 luglio 2003, tramite il quale è stato costituito il Comitato centrale di coordinamento finanziario, composto dal Comandante generale della G. di F., dal Ragioniere generale dello Stato, dal Direttore dell'Agenzia delle entrate. Al comitato è stato, altresì, affiancato un Comitato tecnico, con funzioni istruttorie e propositive, a supporto del primo. Inoltre, tenuto conto della già importante capacità gestionale di spesa da parte delle Regioni (e, ancor più, della significativa autonomia finanziaria, in generale, prevista dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3) e la conseguenziale esigenza di un costante controllo finanziario, ma anche per assicurare la concreta attuazione sul territorio delle linee strategiche fissate a livello centrale, sono stati costituiti, con Decreto interdirettoriale del 29 luglio 2003, i Comitati regionali di coordinamento finanziario, composti dalle corrispondenti autorità apicali regionali. Lo scopo dell'ideazione di tali comitati è stato quello di realizzare un osservatorio permanente tra le Istituzioni coinvolte, ognuna nell'ambito della propria autonomia operativa ed in condizioni di pariteticità di ruolo istituzionale, per lo svolgimento di attività ispettiva a

salvaguardia della spesa pubblica e degli interessi fiscali (al momento, le tre vaste aree interessate al “controllo coordinato” sono: la sanità ed i fondi strutturali, dal lato della spesa, i crediti di imposta, dal lato delle entrate)[37].

Si è avuto modo di precisare che l’attività della G. di F., fin qui riassunta, si concretizza in poteri il cui esercizio rientra nella disciplina generale dei procedimenti amministrativi. Tuttavia, durante il controllo (da intendersi in senso lato in quanto, si è visto, viene attuato con l’ausilio di tecniche di intelligence tipiche delle investigazioni di polizia, dunque eseguito con modalità differenti da quelle che, di contro, sono ordinariamente adottate dalle autorità specificatamente a ciò preposte dalla legge), in relazione alla trasversalità, in tema di responsabilità, della normativa a tutela della pubblica finanza, possono emergere: - violazioni della normativa squisitamente tributaria, con l’applicazione, in capo agli appartenenti al Corpo, in quanto ufficiali ed agenti di Polizia tributaria, dei consequenziali obblighi di verbalizzazione; - indizi di reato (anche a seguito di significative violazioni tributarie) e quindi l’obbligo, in capo ai medesimi, poiché ufficiali ed agenti di Polizia giudiziaria, dell’osservanza del disposto dell’art. 220 del C.P.P. (sul punto sono numerosi gli episodi di rilievo statisticamente riscontrati in concomitanza con la distrazione di pubbliche risorse per scopi privati; più nello specifico, a seguito della Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari della Comunità europea (T.I.F.), stipulata a Bruxelles il 26 luglio 1995, sono stati inseriti, nel codice penale, gli articoli 316 ter - indebita percezione di erogazioni a capo dello stato - , 640 bis - truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche - e 316 bis - malversazione a danno dello Stato -); - i presupposti per l’inoltro al PM contabile di notizie di danni riguardanti il compimento di fatti “potenzialmente” causativi di danno erariale, volte all’accertamento della sussistenza di forme di responsabilità amministrativo-contabile[38].

5. Il controllo esterno della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli Enti locali (art. 148, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267) e poteri istruttori: una breve riflessione. E’ noto che la legge 14 gennaio 1994, n. 20 ha rivisitato la funzione della Corte dei conti, riducendone i controlli preventivi di legittimità e, nel contempo, potenziandone quelli gestionali che sono stati ispirati a parametri di economicità ed efficienza nel rispetto dei principi di cui all’art. 1 della L. 241/1990. La tendenza normativa, attraverso l’erosione dei controlli sugli atti, conferma il trend di potenziamento delle autonomie locali, di cui al D. Lgs. 13 febbraio 1993, n. 40, alla L. 8 giugno 1990, n. 142 ed alla L. 15 maggio 1997, n. 127, con conseguente estensione dei controlli della Corte dei conti sulla “(...) gestione degli Enti locali, ai sensi delle disposizioni di cui alla L. 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modifiche ed integrazioni” (Testo unico sulle autonomie locali 18 agosto 2000, n. 267, art. 148); inoltre la legge costituzionale 3/2001 - art. 7, comma 7 - , attuata con L. 131/2003, ha stabilito che la Corte “(...) ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio degli Enti locali”. Invero, nell’esercizio delle sue attribuzioni in materia di controllo, ai sensi della L. 20/1994, art. 3, comma 8 , “può richiedere alle amministrazioni pubbliche ed agli organi di controllo interno qualsiasi atto o notizia e può effettuare e disporre ispezioni ed accertamenti diretti”[39]; in virtù dell’espresso dinamico rinvio che il citato art. 3, comma 8 fa all’applicazione dell’art. 2, comma 4 del D.L. 15 novembre 1993, n.

453, convertito con modificazioni in L. 14 gennaio 1994, n. 19 - recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo -, può "(...) altresì delegare adempimenti istruttori a funzionari delle pubbliche amministrazioni ed avvalersi di consulenti tecnici, nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 73 del D. Lgs. 28 luglio 1989, n. 271", "(...)fermo restando quanto stabilito dall'art. 16, comma 3, del D.L. 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla L. 12 luglio, 1991, n. 203 (...)" che prevede la possibilità di "(...) disporre, anche a mezzo della Guardia di Finanza, ispezioni ed accertamenti diretti presso le pubbliche amministrazioni ed i terzi contraenti o beneficiari di provvidenze finanziarie a destinazione vincolata". Si ritiene che la competenza della G. di F., a seguito di espressa delega della magistratura contabile, sia pur sempre una competenza derivata che ha origine esclusivamente nell'atto di delega istruttoria e non oltre i limiti di questo; il delegante non si spoglia della propria competenza e può in ogni momento revocare la delega. In tale contesto il Corpo non può avvalersi dei poteri di polizia tributaria, ai quali fa riferimento l'art. 2, comma 4, del D. Lgs. 68/2001 (nell'ambito di una paritetica condizione di ruolo istituzionale con gli organi costituzionali, con gli organi istituzionali, con le Autorità indipendenti e con gli Enti di pubblico interesse che ne facciano richiesta), non rientranti nell'alveo dei poteri istruttori della Corte e quindi non delegabili[40].

* Le opinioni espresse sono frutto di uno studio personale dell'autore e non implicano alcuna presa di posizione del Corpo di appartenenza.

[1] Tale sussidiarietà, intesa in senso "verticale", costituisce un criterio di ripartizione di funzioni amministrative fra Enti diversi, ognuno dei quali rappresentativo di diversi livelli territoriali di gestione; essa si contrappone alla cosiddetta sussidiarietà intesa in senso "orizzontale" che indica, invece, il carattere sussidiario dell'intervento pubblico rispetto all'iniziativa privata.

In ambito comunitario la sussidiarietà verticale trova compiutamente la sua collocazione nel Trattato CE (Trattato istitutivo della Comunità europea) all'art. 5, par. 2 (che nella numerazione precedente al Trattato di Amsterdam, recava la numerazione di art. 3B), introdotto dal Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992. Precedentemente, tuttavia, il principio veniva enunciato dall'art. 130 R4 dell'Atto unico europeo del 1986. Nell'ordinamento italiano esso si desumeva, per la prima volta, dalla legge 9 marzo 1989, n. 86 che, in sostanza, legittimava lo Stato ad intervenire nelle materie ambientali solo allorquando le circostanze lo richiedevano per ragioni di interesse nazionale, riconoscendo, di contro, notevoli competenze alle Regioni. Una sua espressa trattazione la si rileva altresì nella Carta europea delle autonomie locali, ratificata con legge 30 dicembre 1989, n. 439.

[2] Sul punto si veda F. Caringella, Corso di diritto amministrativo, Milano, 2001, pag. 910, che individua la ratio dell'art. 118, primo comma, Cost., nella condizione secondo cui gli obiettivi dell'azione

amministrativa sono per un verso meglio conseguibili dall'autorità superiore (prova dell'efficacia comparata) e, per altro verso, in ragione della loro dimensione, realizzati più efficacemente da detta autorità (prova delle dimensioni). Si veda altresì F. Frattini, Relazione introduttiva, in *Sussidiarietà e pubbliche amministrazioni*, in Atti del convegno per il quarantesimo della Spisa, a cura di Roversi - F. Monaco, Bologna, 1997, pag. 68, n.17. Il meccanismo introdotto dall'art. 118, primo comma, Cost., in ordine alle funzioni amministrative, è stato ritenuto rendere meno rigida la stessa distribuzione delle competenze legislative; infatti, nel momento in cui sorge l'esigenza di "esercizio unitario" delle mansioni di governo, la funzione amministrativa esula anche dalla competenza regionale e deve essere svolta dallo Stato: ciò determina conseguenze sull'esercizio della stessa funzione legislativa tenuto conto che il principio di legalità, il quale impone che anche le funzioni assunte per sussidiarietà siano regolate dalla legge, conduce "logicamente ad escludere che le singole Regioni, con discipline differenziate, possano organizzare e regolare funzioni amministrative attratte a livello nazionale e ad affermare che solo la legge statale possa attendere ad un compito siffatto" (M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, Roma, 2003, pag. 161).

[3] Va precisato che in ambito comunitario il principio di sussidiarietà è stato introdotto per giustificare i cosiddetti "poteri impliciti" da parte degli organi della Comunità europea, dunque quella competenza residuale e generale attribuita alla Comunità dall'art. 308 del Trattato CE (art. 205 nella numerazione precedente il Trattato di Amsterdam), a norma del quale "quando un'azione della comunità risulti necessaria per raggiungere (...) uno degli scopi della comunità, senza che il presente trattato abbia previsto i poteri d'azione a tal uopo richiesti, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e dopo aver consultato il Parlamento europeo, prende le disposizioni del caso". Ne consegue, che in ambito comunitario, il principio tende a dare fondamento ai poteri impliciti nella misura in cui questi siano esercitati per conseguire obiettivi che non possono essere raggiunti dagli Stati membri (art. 5 del Trattato CE, art. 3B nella numerazione precedente il Trattato di Amsterdam). La sussidiarietà, intesa in tale contesto, attrae nuove competenze agli organi comunitari tramite una corrispondente cessione di attribuzioni da parte degli Stati membri, sia a vantaggio, dunque, dell'Unione europea, che a favore dei livelli di governo regionali e locali. Ne consegue un' armonica e completa redistribuzione del governo lungo una scala che dal più piccolo Ente locale sale fino al governo dell'Unione europea, secondo l'ambito di intervento e l'obiettivo da raggiungere. Pertanto, nonostante in ambito soprannazionale il principio de quo sembra realizzato attraverso un percorso diverso se confrontato a ciò che accade nel vigente ordinamento italiano (qui l'azione degli Enti centrali diviene sussidiaria rispetto all'azione delle articolazioni periferiche anche se, si è visto, tale previsione viene resa meno ferrea dal postulato dell'art. 118, primo comma, Cost.), tuttavia è stato concluso, nella sostanza, che "in ambito europeo, come in ambito nazionale, il principio di sussidiarietà tende al medesimo fine ultimo (un'uniforme redistribuzione del potere che privilegi i privati cittadini e i livelli di governo loro più vicini) attraverso diversi fini immediati (un'assunzione di maggiori competenze per l'Unione europea, una dismissione di funzioni per lo Stato)" (F. Caringella, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 921, 922).

[4] La Corte costituzionale, nella sentenza n. 37 del 2004, ha stabilito che tale riserva di legge “copre tutto l’ambito delle prestazioni patrimoniali imposte e comporta la necessità di disciplinare, a livello legislativo, quanto meno gli aspetti fondamentali dell’imposizione, e data l’assenza dei poteri legislativi in capo agli Enti sub regionali, dovrà essere definito, da un lato, l’ambito (sempre delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli Enti medesimi; dall’altro, il rapporto fra legislazione statale e regionale per quanto attiene alla disciplina normativa sia a tre livelli (legislazione statale, legislativa regionale e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e regionale, ovvero regionale e locale)”.

[5] Sul punto si veda P. De Ioanna, L’autonomia finanziaria, in *Il diritto amministrativo dopo le riforme costituzionali*, a cura di G. Corso e V. Lopilato, Milano 2006, pagg 353 e ss..

[6] P. De Ioanna, L’autonomia finanziaria, cit., pag. 355.

[7] Sulla questione la Corte costituzionale, con sentenza n. 241 del 2004, quasi a completamento dell’assunto posto nella sentenza n. 37 del 2004, cit., ha precisato che “non è ammissibile in materia tributaria l’esplicazione di potestà regionali autonome in mancanza della fondamentale legislazione statale di coordinamento”. Sulla tematica si vedano altresì le sentenza n. 370 del 2003 e n. 16 del 2004, entrambe della Corte costituzionale.

[8] F. Pizzetti, Il sistema costituzionale delle autonomie locali (tra problemi ricostruttivi e problemi attuativi), in *Atti del I convegno di studi di scienza dell’amministrazione - L’attuazione del titolo V della Costituzione -*, Milano, 2005, pagg. 164 - 166.

[9] In argomento, A. Crismani, *La tutela giuridica degli interessi finanziari della collettività*, Milano, 2000, pagg. 101 e ss..

[10]Per un approfondimento del cosiddetto “rapporto inverso a quello di imposta” si veda A. Crismani, La tutela giuridica degli interessi finanziari della collettività, cit., pagg. 61 e ss..

[11]In questo senso, P. De Ioanna, L'autonomia finanziaria, cit., pag. 355.

[12]Il “patto di stabilità” è composto da una risoluzione del Consiglio europeo e da due regolamenti del Consiglio dei ministri (il n. 1446 ed il n. 1467, entrambi del 17 giugno 1997).

[13]Il “patto di stabilità interno” opera dal 1999 e le iniziali modalità, attraverso le quali si realizza, sono state fissate dall'art. 28 della legge collegata alla finanziaria 1999 (legge n. 448 del 1998) ed esplicate dalla circolare del Ministro del tesoro n. 11 del 1999.

[14]In questo senso M. Orefice, Manuale di contabilità pubblica, cit., pagg. 176, 177.

[15]Il D. Lgs. n. 68 del 19 marzo 2001, art. 2, secondo comma, testualmente recita: “Fermi restando i compiti previsti dalla legge 23 aprile 1959, n. 189, e dalle altre leggi e regolamenti vigenti, il corpo della Guardia di Finanza assolve le funzioni di polizia economica e finanziaria a tutela del bilancio pubblico, delle regioni, degli enti locali e dell'unione europea”.

[16]Le funzioni di polizia economica, attribuite alla G. di F., esulano dal presente lavoro. In estrema sintesi queste sono preordinate alla scoperta ed alla repressione delle violazioni alle norme che regolano: - il funzionamento dei mercati finanziari e mobiliari, inclusa l'attività di raccolta del risparmio tra il pubblico e l'esercizio del credito; - i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno tutelate dalla normativa sul diritto d'autore, nonché i marchi, i brevetti, i modelli e le invenzioni industriali con diritto di sfruttamento economico esclusivo.

[17]Rientrano nel ruolo di polizia finanziaria a tutela del bilancio dello Stato i servizi svolti dalla G. di F. in

materia di: - entrate tributarie e sanzioni pecuniarie di spettanza di ogni tipo; - ogni altra entrata di diversa natura (entrate extratributarie) derivanti dalla gestione dei beni e delle risorse pubbliche; - demanio e patrimonio dello Stato, ivi compreso il patrimonio industriale e commerciale in via di privatizzazione o di dismissione ex artt. 822, 826 e ss. cc.; - uscite di bilancio per spese correnti ed in conto capitale, nonché per rimborsi di prestiti; - entrate e uscite della bilancia dei pagamenti da e per l'estero, con i connessi movimenti di capitale per investimenti finanziari e per transazioni correnti, nonché del mercato delle valute, dei titoli e dei mezzi di pagamento interni ed internazionali. Vengono allocati, invece, nell'alveo della polizia finanziaria a tutela del bilancio comunitario i servizi in materia di: - entrate del sistema delle risorse proprie spettanti alla Comunità; - spese erogate nel quadro della politica agricola comune e delle politiche strutturali di coesione economica e sociale, nonché per l'attuazione dei programmi di iniziativa diretta della Comunità (in argomento, Circ. n. 265000 del 29 luglio 2002, del Comando generale della G. di F.).

[18]In argomento, La Polizia economico-finanziaria. Il ruolo della G. di F., in *Annuali della Scuola di polizia tributaria della G. di F.*, Lido di Ostia, 2004.

[19]In questo contesto si ritiene che il "controllo amministrativo" potrebbe essere inteso come una verifica di atti o attività amministrative, ad opera di autorità - interne od esterne all'ordine amministrativo - che valutano la conformità dei menzionati atti od attività a determinate regole ed adottano le "misure" conseguenti, ovvero l'invito ad altre autorità (inclusa quella che ha posto in essere l'atto o l'attività) ad assumere iniziative o misure, (D'Auria, *I Controlli*, Trattato di diritto amministrativo, a cura di S. Cassese, Milano, 2000, pagg. 1218, 1219). Si ritiene che, nello spirito del D. lgs. 68/2001, art. 3 (Collaborazione con organi ed Enti nazionali) l'attività di polizia finanziaria sia da assimilarsi al controllo "di gestione" o "sulla gestione", a seconda che la G.di F. collabori con organi ed Enti nazionali deputati, rispettivamente, al cosiddetto controllo gestionale "interno" o "esterno".

[20]Testualmente il D. lgs. n. 68 del 19 marzo 2001, art. 2, comma 4, stabilisce che: "ferme restando le norme del codice di procedura penale e delle altre leggi vigenti, i militari del Corpo, nell'espletamento dei compiti di cui al comma 2, si avvalgono delle facoltà e dei poteri previsti dagli articoli 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni (in materia di accertamento delle imposte sui redditi), 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni (in materia di accertamento dell'Imposta sul valore aggiunto)".

[21] Testualmente la L. n. 241 del 7 agosto 1990, art. 6, comma 1, lettera b, stabilisce che il responsabile del procedimento “accerta d’ufficio i fatti, disponendo il compimento degli atti all’uopo necessari, e adotta ogni misura per l’adeguato e sollecito svolgimento dell’istruttoria”.

[22] Le ispezioni amministrative condotte dalla G. di F., aventi ad oggetto attività private da chiunque condotte, si ritiene siano da includersi nell’ambito delle cosiddette “ispezioni economiche”. In argomento si veda M. Passalacqua, *Ispezioni economiche. Tipologie, procedimenti e approcci sistematici*, Padova, 2005. Per un approfondimento del concetto di ispezione, in generale, si veda A. Degli Espositi, *Ispezioni e inchieste amministrative*, in Dig. Disc. Public, VIII, Torino, 1993, pagg. 588 e ss.; R. Perez, *L’acquisizione di notizie da parte della pubblica amministrazione*, in Riv. Trim. dir. pubb., 1968, pag. 1370 e ss.; M. D’antino, *In tema di ispezione amministrativa*, in *La funzione amministrativa*, 1978, pag. 436 e ss.; Vito Tenore, *L’ispezione amministrativa ed il suo procedimento*, Milano, 1999.

[23] Tali ispezioni si sviluppano, nella sostanza, attraverso accessi ed esami documentali, verificazioni, accertamenti tecnici, analisi di campioni, ispezioni di cose e luoghi, rilievi segnaletici, fotografici o descrittivi, acquisizioni di informazioni, indagini finanziarie e patrimoniali ed altre attività tecniche.

[24] Ne consegue che i numerosi e penetranti poteri, ai quali le citate norme tributarie ormai da alcuni decenni fanno riferimento e che nascono, appunto, per esigenze legate alle indagini tributarie, necessitano, qui, di un’interpretazione versatile e sistematica in chiave evolutiva ed in armonia con il dettame e lo spirito del D.Lgs. 68/2001. In questo modo possono concretizzarsi, in sostanza, in moduli ispettivi flessibili in linea con le nuove esigenze. In sintesi, tra i più significativi: - l’accesso, che consiste, di fatto, nell’esercizio del potere di ingresso e di permanenza d’autorità in un determinato luogo, al fine dello svolgimento di attività di controllo, anche contro la volontà di chi, diversamente, avrebbe il potere di impedirlo. In questo significato, esso non differisce affatto dall’accesso per eseguire le attività previste dal codice di procedura penale. All’atto di esercizio del potere deve essere esibita, da chi lo esegue, l’autorizzazione del capo dell’ufficio da cui deve risultare lo scopo dell’intervento. Per accedere nei locali adibiti anche ad abitazione, è necessaria, oltretutto, l’autorizzazione del procuratore della Repubblica che la concede a seguito di richiesta motivata. Detta autorizzazione abbisogna, altresì, nel caso si renda opportuno l’accesso in ogni altro locale non adibito ad uso promiscuo (quindi destinato “esclusivamente” ad abitazione, circolo privato, ecc); qui, però, dovrà riconoscere l’esistenza di gravi indizi di violazioni finanziarie e, come scopo dell’accesso, il reale reperimento di elementi utili ai fini dell’indagine; - la ricerca, che si estrinseca nello svolgimento di una serie di attività volte al materiale reperimento degli elementi (libri, registri, scritture e documenti) necessari per eseguire le ispezioni documentali e le verificazioni. È atto d’autorità, da compiersi quindi anche contro la volontà del contribuente. Tende non

alla semplice raccolta di documenti, ma all'acquisizione di materiale che, da un sommario esame, può risultare utile per il prosieguo del controllo; - l'ispezione documentale, che si concretizza nell'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatori e nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti (anche non ufficiali) reperiti nel corso delle ricerche; - la verifica che si attua attraverso riscontri della gestione ispezionata, tramite il confronto tra il dato reale oggettivamente appurato con l'esercizio dei poteri fin qui esaminati, ed i documenti e le scritture contabili inerenti l'attività sottoposta a controllo. La verifica può definirsi diretta allorché le situazioni di fatto, su cui è incentrata, vengono appurate mediante osservazione diretta da parte di coloro che effettuano il controllo. E', ad esempio, verifica diretta quella consistente nell'accertamento dell'esistenza fisica di un bene strumentale, oggetto di finanziamento pubblico, annotato nel registro dei cespiti ammortizzabili. Appartengono ancora a tale categoria le analisi qualitative che danno luogo a responsi di natura tecnica e, come tali dotati di sufficienti margini di certezza. Di contro la verifica indiretta è finalizzata a ricostruzioni presuntive della realtà fattuale. Tra gli altri, non va sottovalutato l'esercizio del potere degli accertamenti bancari, che costituisce uno strumento d'indagine molto penetrante, nonché gli strumenti utilizzati per le indagini di polizia tributaria mediante tecniche di controllo incardinate su percorsi ispettivi minimi (ci si riferisce ai "controlli di coerenza esterna ed interna" ed ai "controlli sulle procedure e sulla corretta interpretazione ed applicazione della normativa", disciplinati dalla Circ. n. 1/1998 del Comando generale della G. di F., Istruzioni sull'attività di verifica, in Circ. 265.000, cit.).

[25]A mente dell'art. 221 c.p.c., il processo verbale di constatazione fa fede fino a querela di falso (in specie essendo redatto da pubblici ufficiali, quali sono gli appartenenti alla G. di F.), per cui esso non può essere contraddetto da nessuna prova senza l'impugnazione di falso documentale. Tale particolare efficacia probatoria però non copre tutto quanto scritto nel verbale, ma riguarda, a mente dell'art. 2700 c.c., esclusivamente la provenienza dal pubblico ufficiale che lo ha formato e le operazioni da questo compiute, nonché le dichiarazioni rese e gli atti avvenuti in sua presenza. In ordine a questi ultimi la piena prova concerne l'effettivo verificarsi dei medesimi alla presenza del pubblico ufficiale con esclusione di ogni valutazione logico-giuridica fatta (nel verbale) o da farsi (in altre sedi). Pertanto essa è esclusa nei riguardi di qualsiasi enunciazione che comporti un apprezzamento da parte del pubblico ufficiale.

[26]In merito alla posizione di dottrina e giurisprudenza sulla motivazione per relationem degli atti definitivi dei procedimenti amministrativi, agli atti endoprocedimentali tipicamente redatti dalla G. di F., ci si permette di rinviare a G.D. Toma, La motivazione dell'avviso di accertamento al processo verbale di constatazione, in RIVISTA della Guardia di Finanza, 2005, pagg. 553 e ss..

[27]La funzione di tali atti, limitata a documentare le ispezioni e le rilevazioni eseguite, non incide direttamente sulla sfera giuridica dei soggetti destinatari dell'istruttoria, nel suo complesso E' stato ritenuto non essere autonomamente impugnabili in quanto, si è visto, preparatori dell'atto sanzionatorio terminale emanato dall'autorità competente. Gli interessati potranno ricorrere alla tutela giurisdizionali dei propri diritti in relazione all'atto terminale del procedimento, deducendo e facendo valere, in tale sede, i vizi degli atti endoprocedimentali. Tale principio (detto della "tutela differita"), è consolidato in dottrina ed in giurisprudenza (al riguardo, in giurisprudenza, tra le tante si veda Cass., Sez. I, n. 4312, 28/4/1998; Cons. Stato, IV Sez., n. 982, 5/12/1995). Dottrina minoritaria, tuttavia, con riguardo agli atti endoprocedimentali, redatti nell'ambito di investigazioni tributarie, specie quelli che autorizzano, ad esempio, accessi domiciliari per scopi di ricerca di elementi probatori a supporto di violazioni fiscali, intravede un ambito di sufficiente autonomia con la forza di incidere fattivamente sui diritti dei destinatari, pertanto autonomamente impugnabili, negando così la tutela differita.

[28]In questo senso, Circ. n. 265000, cit..

[29]In questo senso, Circ. n. 265000, cit..

[30]In sintesi, va precisato che il Servizio sanitario nazionale (S.S.N.) ha il compito di tutelare, attraverso livelli essenziali ed uniformi di assistenza, la salute. Tali livelli vengono definiti dal Piano sanitario nazionale che individua le risorse necessarie. Il Piano sanitario nazionale è integrato dai Piani sanitari regionali, sensibili alle esigenze della popolazione della singola Regione. Le Regioni, in particolare, sono chiamate ad individuare i criteri di finanziamento delle Unità sanitarie locali e delle Aziende ospedaliere e a definirne le modalità di vigilanza e controllo.

[31]La norma regolamentare di base, oggi vigente, di disciplina dei fondi strutturali per il periodo 2000 - 2006, è costituita dal Regolamento (CE) n. 1260/1999 del 21 giugno 1999, del Consiglio, che individua quattro fondi strutturali: - il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR); - il Fondo sociale europeo (FSE); - il FEAOG - Sezione orientamento; - lo Strumento finanziario di orientamento per la pesca (SFOP).

[32]In www.corteconti.it.

[33]La centralità di ruolo nel settore, è stata attribuita alla G. di F. dalla Sezione di controllo (Relazione annuale 2005, pag. 266), facendo espresso riferimento alle recenti potestà di indagini conferite al Corpo dal più volte menzionato D.Lgs. 68/2001 e, più in particolare, dall'art. 30 della legge 21 dicembre 1999, n. 526. L'art. 30, recante "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - Legge comunitaria 1999", stabilisce che "al fine di assicurare, per la tutela degli interessi comunitari, gli stessi strumenti adottati per la tutela degli interessi finanziari nazionali, conformemente all'art. 280 del Trattato che istituisce la Comunità europea, come sostituito dal trattato di Amsterdam di cui alla legge 16 giugno 1998 n. 209, i militari della G. di F., per l'accertamento e la repressione delle violazioni in danno dell'Unione europea e di quelle lesive del bilancio nazionale connesse alle prime, procedono avvalendosi dei poteri di indagine attribuiti alla G. di F. ai fini dell'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi". Ne consegue che per espressa previsione legislativa, nell'ambito del sistema nazionale di controllo finalizzato alla protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea (in concomitanza, si è visto, con quelli statali, regionali e locali), viene attribuito al Corpo un ruolo importante, attraverso un'attività di prevenzione, accertamento e repressione, fra l'altro, delle frodi comunitarie. Tale ruolo, per le peculiarità delle potestà investigative conferite, assume una connotazione di originalità nell'Unione europea che allo stato è priva di altro analogo corpo di polizia finanziaria con analoghe peculiarità investigative. La disposizione di legge innova, potenziandoli, i poteri di indagine pre-riforma nel settore (se si prescinde dai metodi esperibili nel settore delle investigazioni di polizia giudiziaria), mediante la possibilità di utilizzare anche le potestà di polizia tributaria. Peraltro, anche qui, il modulo della verifica fiscale, unitamente ad una costante attività di intelligence, è un convincente connubio che origina un'efficiente metodologia di controllo, finalizzata alla ricostruzione delle situazioni economiche dei soggetti dediti a comportamenti fraudolenti lesivi degli interessi finanziari comunitari, oltre che, si è detto, statali, regionali e locali. Il dato statistico/operativo di settore ha chiaramente evidenziato, inoltre, lo strettissimo legame tra gli episodi fraudolenti in questione, commessi con artifici truffaldini perpetrati dai beneficiari dei finanziamenti, e violazioni squisitamente di natura tributaria, spesso con risvolti penalmente rilevanti; il dato ha trovato un'oggettiva conferma nella citata relazione annuale 2005, pag. 281, in cui testualmente si legge che "(...) Dall'esame delle situazioni si è potuto rilevare che i sistemi di frode maggiormente utilizzati sono: - il ricorso all'emissione, da parte di terzi soggetti, di fatture per operazioni inesistenti al fine di rendicontare le spese fittiziamente sostenute (...)". Per un approfondimento sulla struttura operativa del Corpo in tema di frodi comunitarie in generale e per ciò che attiene l'organizzazione dei canali di collegamento con l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) - struttura amministrativa nata in seno alla Commissione nel 1999 - , si veda la Circ. n. 180000 del 21 giugno 1996 del Comando generale della G. di F., Attività della Guardia diFinanza a contrasto delle frodi comunitarie.

[34]La legge 19 dicembre 1992 n. 488, è uno strumento di incentivazione realizzato, a livello nazionale, per favorire l'attuazione di progetti di investimento nelle aree depresse del Paese, da parte delle imprese

operanti nell'industria, commercio, turismo e nei servizi in genere. Essa nasce con lo scopo di sostituire gli interventi "a pioggia" con incentivi assegnati tramite bandi di gara; costituisce inoltre il principale strumento giuridico nazionale per il co-finanziamento delle misure di aiuto dell'Unione europea previste sia nel Quadro comunitario di sostegno per le aree Obiettivo 1 - 2000-2006 dal Programma operativo nazionale - Sviluppo imprenditoriale locale, sia negli altri interventi nell'ambito dei programmi regionali finalizzati all'utilizzo delle risorse comunitarie. Il co-finanziamento (di origine comunitaria unitamente alla componente statale e/o locale) è regolamentato da aspetti procedurali assai tecnici in relazione, in particolare: - alle regole e procedure di accesso; - ai criteri e alle modalità attraverso le quali le banche devono verificare l'ammissibilità dei progetti al finanziamento; - alla corretta rappresentazione/valutazione dei mezzi propri dell'impresa richiedente; - all'istruttoria relativa all'indicatore occupazionale. Sulle modalità con cui il Corpo svolge attività di controllo con particolare riferimento a questi specifici punti, si veda la Circ. n. 151000 del 5 maggio 2004 del Comando generale della G. di F., Attività di controllo in materia di incentivi e/o di finanziamenti alle imprese. Legge 19 dicembre 1992, n. 488.

[35]Relazione annuale 2005, cit., rispettivamente, pag. 281 e pag. 266.

[36]Sezione di controllo per gli affari comunitari ed internazionali della Corte dei conti, Stralcio relazione annuale 2004, Irregolarità e frodi del bilancio comunitario, pag. 3, in www.foroeuropa.it.

[37]Per quanto attiene il Corpo, le linee guida sul coordinamento in seno ai componenti di tali comitati, sono state evidenziate nelle Circ. n. 335500 del 9 ottobre 2003 e n. 351000 del 22 ottobre 2003, del Comando generale della G. di F. In particolare in all. 5 della Circ. 351.000, sono individuate le istruzioni, previamente condivise in sede di comitato tecnico, riguardanti le verifiche amministrativo contabili nel settore sanitario. Il coordinamento tra Regioni e Comandi regionali della G. di F., in merito ai controlli sui co-finanziamenti dei fondi strutturali, è stato formalizzato in protocolli d'intesa.

[38]Sulla denuncia per danni erariali, TENORE, Profili ricostruttivi dell'obbligo di denuncia alla Corte dei conti di fatti e comportamenti dannosi per l'Erario, in Foro amm., 1997, pagg. 1236 e ss.; GRECO, Denuncia di danni erariali ed attività istruttoria del Procuratore regionale presso la Corte dei conti, in Trib. Amm. Reg., 1995, II, pagg. 231 e ss.. Sull'obbligo di denuncia degli organi di controllo, M. Orefice, Manuale di contabilità pubblica, cit., pag. 781 e ss..Sui rapporti tra l'indagine penale e amministrativo-contabile e sugli obblighi della Polizia giudiziaria, G.D.Toma, Le investigazioni della Guardia di Finanza a supporto dell'attività istruttoria del P.M. contabile ai fini della tutela degli interessi erariali nazionali e comunitari, in atti del 51^o Convegno di Studi Amministrativi su "Responsabilità amministrativa e giurisdizione contabile", Varenna - Villa Monastero, 15 - 17 settembre 2005.

[39]Sul punto, la Corte costituzionale, con sentenza n. 29/1995, attribuendo al controllo successivo un ruolo collaborativo e non finalizzato ad ambiti sanzionatori, ha precisato che la Corte dei conti può utilizzare tali poteri soltanto strumentalmente all'esercizio delle funzioni di controllo sulla gestione.

[40]Per un'analogia considerazione in ordine all'attività istruttoria delegata alla G. di F. dal PM contabile e sulle anomalie che potrebbero emergere sul contrario assunto, si veda G. D. Toma, Le investigazioni della Guardia di Finanza a supporto dell'attività istruttoria del P.M. contabile ai fini della tutela degli interessi erariali nazionali e comunitari, cit..

<https://www.diritto.it/l-autonomia-finanziaria-degli-enti-territoriali-nel-nuovo-quadro-costituzionale-e-l-attivita-della-guardia-di-finanza-a-tutela-della-finanza-locale-nazionale-e-comunitaria/>