

**ISSN 1127-8579**

**Pubblicato dal 26/03/2014**

**All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/36096-le-funzioni-di-controllo-della-corte-dei-conti-europea-dalle-relazioni-alla-dichiarazione-di-affidabilit>**

**Autore: Maesano Mario**

## **Le funzioni di controllo della Corte dei conti europea: dalle relazioni alla Dichiarazione di affidabilità**

**LE FUNZIONI DI CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI EUROPEA:  
DALLE RELAZIONI ALLA DICHIARAZIONE DI AFFIDABILITÀ**

**di Mario Maesano**

*1. Premessa*

La Corte dei Conti europea è stata istituita il 22.7.1975 e ha iniziato l'attività nell'ottobre 1977 a Lussemburgo, dove ha sede. Nell'art. 7 del Trattato sull'Unione europea figura tra le istituzioni anche la Corte dei conti europea, con la funzione di assicurare *il controllo dei conti* (art. 246, già art. 188A, del Trattato CE; art. 160A del Trattato CEEA; art. 45A del Trattato CECA)<sup>1</sup>.

Pertanto, in base al trattato, la Corte dei conti esamina i conti di tutte le entrate e le spese della Comunità. Esamina del pari i conti di tutte le entrate e le spese di ogni organismo creato dalla Comunità, nella misura in cui l'atto costitutivo non esclude tale esame.

Controlla la legittimità e la regolarità delle entrate e delle spese ed accerta la sana gestione finanziaria. Dopo la chiusura di ciascun esercizio, la Corte dei conti europea stende una relazione annua.

Essa può inoltre presentare in ogni momento le sue osservazioni su problemi particolari sotto forma, tra l'altro, di relazioni speciali e formulare pareri su richiesta di una delle altre istituzioni della Comunità. Tali relazioni e pareri sono pubblicati nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. Essa assiste inoltre il Parlamento europeo e il Consiglio nell'esercizio della loro funzione di controllo dell'esecuzione del bilancio <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Giorgio Gaja, Introduzione al Diritto Comunitario, Editori Laterza, Roma 2000.

### 1.1. Le funzioni della Corte dei conti europea

Nel sistema comunitario abbiamo assistito ad un progressivo ampliamento delle sfere di competenza della Corte dei conti che possono oggi schematizzarsi così come segue:

- Funzione di controllo esterno delle entrate e delle spese comunitarie, con l'obbligo di fornire al Parlamento europeo ed al Consiglio una Dichiarazione sull'affidabilità dei conti e sulla legalità e regolarità delle operazioni sottostanti (D.A.S.).
- Funzioni consultive.
- Obbligo di assistenza nei confronti delle Autorità di Bilancio (Parlamento e Consiglio)<sup>2</sup>. In questa sede si vuole soffermare l'attenzione sulla attività di controllo, che si caratterizza per la presenza di un organo chiamato ad esercitare la propria attività, in risposta al bisogno di tutelare l'interesse della collettività ad avere conoscenza delle modalità di impiego delle dotazioni economiche delle amministrazioni pubbliche<sup>3</sup>.

Già a partire dai Trattati istitutivi di CECA, CEE ed EURATOM, il legislatore comunitario ha palesato una volontà di introdurre una disciplina di controlli successivi sulla gestione, rimessa in origine ad una apposita Commissione di controllo.

L'Unione si è poi orientata verso la definizione di un impianto di garanzie concrete degli *interessi finanziari della collettività*, rafforzando il ruolo delle proprie Istituzioni e costituendo un raccordo con il livello nazionale e sovranazionale il tutto nel rispetto dei principi di *accountability* e *transparency*<sup>12</sup>.

La Corte ha, così, assunto il ruolo di Istituzione preposta ad un'attività prettamente amministrativa di controllo, le cui «relazioni non sono atte a costituire direttamente diritti ed obblighi in capo alle istituzioni o agli organi sottoposti a controllo. Esse non contengono una decisione, bensì si limitano ad esprimere un parere»<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup>Cfr. D. SICLARI, *La Corte dei Conti Europea nel Sistema Multilivello dei Controlli*, Editoriale Scientifica s.r.l., Napoli 2012.

<sup>3</sup>Cfr. B. MANNA, *Evoluzione dei controlli, adattamento agli Intosai auditing standards. Sistematica dei controlli. Il controllo di gestione in Italia*, in [www.amcorteconti.it](http://www.amcorteconti.it); Cfr. GIANNINI M.S., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano 2000.

<sup>4</sup> Conclusioni dell'Avvocato Generale Ruiz-Jarabo Colomer, del 3 maggio 2001, con riferimento alla pronuncia della Corte di Giustizia inerente il caso C-315/99 P, *Ismeri Europa srl c. Corte dei conti europea*.

Il controllo, pur conservando una natura accessoria rispetto a situazioni preliminari sulle quali interviene, impone una valutazione circa la sua dimensione funzionale; specie, dinanzi a situazioni in cui il rapporto sottostante rimanga confinato ad un mero giudizio, scevro cioè di un momento comminatorio.

In tal senso, è stato rimarcato come il momento volitivo delle verifiche debba essere sempre corroborato dall'applicazione di una misura ostativa<sup>20</sup>, la quale assumerebbe il ruolo di *discrimen* per la definizione della fattispecie in esame.

Ad eccezione delle ipotesi in cui opera in sede endoprocedimentale, l'*auditing* può nei casi previsti dalla norma assumere un rilievo autonomo, cioè configurarsi come un procedimento proprio. In simili contingenze esso, nel consentire la "verificazione della regolarità di una funzione", sarà compendiato da un'osmosi relazionale tra giudizio e misura.

La Corte dei conti risulta titolare del potere di controllo volto ad individuare, preliminarmente, i contenuti precipui dell'oggetto e del paradigma. In tal senso, il Trattato sul Funzionamento dell'Unione, all'art. 287 comma 1, qualifica l'oggetto del controllo nei termini seguenti: «La Corte (...) esamina i conti di tutte le entrate e le spese dell'Unione. Esamina del pari i conti di tutte le entrate e le spese di ogni organo o organismo creato dall'Unione, nella misura in cui l'atto costitutivo non escluda tale esame».

Dunque, se il controllo attiene l'operato delle Istituzioni appare bastevole che vi sia un "nesso diretto" fra le finanze europee e l'oggetto del sindacato della Corte.

Qualora i destinatari siano gli Stati membri occorrerà «non solo che l'azione degli Stati membri sottoposta a controllo presenti un nesso sufficientemente diretto con le finanze dell'Unione, bensì anche che gli Stati membri, nell'effettuare le azioni sottoposte a controllo, fossero tenuti a rispettare i precetti del diritto dell'Unione».

Nel settore dei controlli sulle Istituzioni il controllo in relazione alle entrate si estende a tutte le fasi per mezzo delle quali si perviene al loro raggiungimento, vale a dire: accertamento, ordinazione, riscossione e versamento. Allo stesso modo con riferimento alle spese la verifica avrà riguardo alle fasi prodromiche all'esborso, cioè: impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento.

Una rapida digressione sugli organi preposti al controllo finanziario in sede europea, svela un progressivo arricchimento delle sfere di competenze.

Non a caso si è passati dalle previsioni dell'art. 206bis Trattato CEE, nel quale l'allora Commissione di controllo era competente per l'*auditing* di tutte le entrate e le spese del bilancio in termini di cassa e di competenza, all'attuale impostazione, in cui la Corte è investita dell'ulteriore compito di verificare tutte le attività fuori bilancio.

In questa dimensione operativa la verifica si estende ai rendiconti di tutte le entrate e le spese relative al bilancio dell'Unione e del Fondo europeo di sviluppo, tra i quali si annoverano: il bilancio finanziario, il conto del risultato economico, il prospetto dei flussi di cassa, la situazione di variazione del patrimonio netto e le note esplicative.

L'art. 287, co. 1, TFUE stabilisce che la Corte pone in essere la propria attività di controllo con riferimento, oltre che ai conti di tutte le entrate e le spese dell'Unione, parimenti a quelli di ogni organo o organismo creato, nella misura in cui l'atto costitutivo non ne escluda l'esame.

L'assoggettamento al controllo dell'ECA di ogni organismo creato, deve essere ulteriormente considerato alla luce dell'art. 120 co. 3 del Regolamento finanziario che sancisce: «Ogni decisione o convenzione di sovvenzione prevede espressamente il potere di controllo della Commissione e della Corte dei conti, in base a documenti e sul posto, di tutti i contraenti e subcontraenti che hanno beneficiato di fondi comunitari».

Ciò detto con riferimento ai profili soggettivi dell'oggetto deve ulteriormente analizzarsi il contenuto del co. 2 dell'art. 287 che, nel definire il paradigma del controllo, pone le premesse per lo studio dell'oggetto del controllo.

L'aver previsto che «La Corte dei conti controlla la legittimità e la regolarità delle entrate e delle spese ed accerta la sana gestione finanziaria» ha portato a discernere un doppio oggetto riconducibile, per un verso al controllo sui singoli atti di entrata e di spesa, e per altro al controllo sulla gestione.

Sicché, la Corte sul fronte dei singoli atti espletterà il proprio *auditing* sulle entrate tenuto conto degli accertamenti e dei versamenti all'Unione; mentre, sull'opposto versante delle spese avuto riguardo agli impegni ed ai pagamenti (art. 287 co. 2 TFUE).

Al contempo essa è chiamata ad eseguire la verifica sulla gestione, vale a dire ad espletare la propria funzione rispetto alla sana gestione finanziaria, tenuto conto dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia con cui la Commissione e le altre soggettività sottoposte alle verifiche hanno utilizzato i fondi a loro disposizione.

Il controllo della Corte si dipana, dunque, con riferimento agli atti ed, unitamente, alle attività le quali vanno, a loro volta, intese come «Insieme organico degli atti esecutivi del bilancio, nonché dei modi di essere e delle procedure che caratterizzano l'organo in cui gli atti sono imputati: in una parola come gestione».

Questi due oggetti, apparentemente considerabili in via autonoma, si prospettano *a contrario* complementari l'un l'altro, presentandosi metaforicamente come un Giano bifronte.

## 2.1. Le procedure del controllo della Corte dei conti europea

In ragione dell'esigenza di selezionare i procedimenti da sottoporre al vaglio dell'Istituzione contabile, si è optato per un duplice modello di scelta improntato, rispettivamente: *sulle performance e sull'esame dei sistemi di controllo*.

La prima tipologia di accertamento opera avuto riguardo a risorse, realizzazioni, risultati e impatti delle attività, muove dal rapporto di inversa proporzionalità intercorrente tra il livello qualitativo sotteso all'esercizio dell'azione e l'esistenza di irregolarità nella gestione dei fondi comunitari.

La concreta valenza funzionale del modello in commento appare strettamente connessa alla sussistenza di talune precondizioni. Il criterio performativo, infatti, presuppone la presenza di indicatori validi che consentano di vagliare la quantità, la qualità, i costi delle risorse e, più in generale, l'*impact factor*.

Mentre il secondo metodo si dispiega in modo tale da accertare se i controllati abbiano posto in essere dei sistemi di gestione e di monitoraggio diretti a garantire il crisma della sana gestione finanziaria.

Una simile costruzione «Verificherà anche se i sistemi esistenti producono informazioni pertinenti, affidabili e tempestive sull'assegnazione di risorse finanziarie, umane e di altra natura (*input*), sullo svolgimento delle attività (processi) e sulle realizzazioni ottenute (*output*) che verranno poi confrontate con gli obiettivi operativi sulla base di indicatori di performance.

L'audit accerterà poi se, in caso di discrepanze, vengono adottate *azioni correttive* tempestive ed adeguate per adattare il piano d'azione, le risorse impiegate e/o l'esecuzione delle attività».

Il controllo di gestione, nella prospettiva in esame, sarà chiamato ad appurare: la fondatezza degli obiettivi strategici dell'intervento; la reale capacità valutativa degli indicatori rispetto agli obiettivi preveduti; l'affidabilità dei dati ed i progetti, al fine di operare il riparto delle risorse finanziarie e umane da destinare all'*auditing*.

Quanto alle dinamiche procedurali del controllo l'art. 30 del Regolamento interno rimette alla Corte il compito di definirne le modalità di svolgimento, sulla scorta delle disposizioni contenute nei Trattati.

Le previsioni pattizie, dal canto loro, contengono solo riferimenti generici, la cui interpretazione non pare bastevole al fine di fornire un quadro sistematico circa la procedura da seguirsi in sede di formazione delle Relazioni annuali e non. Le lacune sono state colmate grazie all'intervento di una serie di norme di settore, ascrivibile sia al Regolamento interno che alla prassi operativa seguita dalla Corte.

L'analisi della normativa predetta ci consente di affermare come alla base delle operazioni di controllo vi sia la solenne designazione di uno o più relatori. L'assolvimento di tale formalità viene rimesso alla sezione competente ovvero al *Plenum*, qualora si tratti di spettanze che esulano dalla sfera operativa delle singole sezioni.

Parimenti, ai relatori viene affiancata un'*équipe di audit* che sarà chiamata ad assolvere agli adempimenti istruttori definiti in sede di pianificazione.

L'*équipe di audit* avuto riguardo dell'art. 77 della Decisione 26/2010, che reca le modalità di applicazione del Regolamento interno della Corte dei conti, sarà chiamata a:

- a) intraprendere azioni adeguate in risposta ai risultati provenienti da valutazioni indipendenti della qualità;
- b) organizzare una riunione di informazione o "*debriefing*" alla fine del compito di *audit* e mettere a disposizione di altri i risultati in modo appropriato;
- c) cooperare con l'incaricato della garanzia della qualità e rispondere in modo adeguato alle osservazioni e alle raccomandazioni da esso formulate.

Ciò premesso, deve rammentarsi come l'attività di controllo trova la propria dimensione fisiologica in una procedimentalizzazione che si snoda in tre fasi, rappresentate rispettivamente da: *programmazione; verifica e stesura della relazione*.

Il Regolamento all'art. 30 prevede che lo svolgimento della funzione di controllo operi in conformità con gli obiettivi definiti dal programma che, avuto riguardo al lasso temporale di riferimento, si distingue in pluriennale e annuale.

Laddove, la Corte con la pianificazione pluriennale definisce la propria strategia operativa, mentre con la seconda identifica le singole attività da svolgersi nel corso dell'anno di riferimento. Successivamente, vengono predisposti: *uno studio preliminare e un piano di indagine*.

Lo studio preliminare costituisce lo strumento cardine in sede di valutazione della fattibilità della prosecuzione dell'*auditing*, tenuto conto della sua potenzialità in termini di ripercussione sull'utilizzo delle risorse e di rischiosità sulla sana gestione finanziaria.

La sua redazione avviene a mezzo della documentazione trasmessa dalla Commissione e dagli Stati membri e beneficiari, «al fine di predisporre un quadro

d'insieme dei principali sistemi di gestione e di controllo interno, elencando in maniera dettagliata i rischi connessi e le fonti di potenziali elementi probatori»<sup>5</sup>.

Allorché dallo studio emerge una valutazione di segno positivo rispetto alla prosecuzione delle indagini, i suoi contenuti confluiranno nella susseguente fase di PDI.

Il PDI, invece, costituisce un vero e proprio “contratto”, le cui parti sono rispettivamente il Membro responsabile e la Sezione di controllo, mediante il quale vengono predisposti i criteri direttivi da utilizzarsi in sede di realizzazione dell'accertamento.

Ivi, infatti, sono contenuti, oltre ad elementi di carattere formale (quali il termine di predisposizione del controllo), parimenti dati sostanzialistici che spaziano dalla tipologia di controllo alle disponibilità di risorse a disposizione dell'équipe.

Consequenzialmente, la relazione preliminare esporrà al suo interno, oltre ad una valutazione di impatto del controllo, altresì un *planning* che ne descriva ambito, metodologia, risorse da utilizzare e principali obiettivi da perseguire.

Sia il piano d'indagine che il programma operativo, descrittivo delle operazioni di accertamento ritenute ineluttabili al fine della prosecuzione dell'indagine, sono sottoposti ad approvazione da parte della sezione competente.

## *2.2. Le Relazioni della Corte dei conti: La Dichiarazione di affidabilità*

In ordine alla Relazione annuale la Corte ha teso, sin dalla sua prima elaborazione che risale all'esercizio del 1977, ad imprimere una configurazione bipartita alla quale ha fatto riferimento per lungo tempo.

Dalla prassi operativa emergevano otto capitoli, diretti ad accertare la regolarità delle operazioni inerenti le singole aree di interesse comunitario ed infine veniva posta la Dichiarazione di affidabilità.

Il nuovo impianto, invece, si snoda sui seguenti livelli:

- 1) una valutazione della sana gestione finanziaria;*
- 2) tante sezioni, o suddivisioni, quante sono le Istituzioni;*
- 3) la Dichiarazione di affidabilità (D.A.S.).*

Quanto alle relazioni speciali, invalse nella prassi, esse espongono i controlli di conformità e di gestione inerenti specifici settori di gestione possono avere quale

---

<sup>5</sup>F. GIUSEPPONE, *La Corte dei conti europea e la Corte dei conti italiana: parallelismi e differenziazioni*, in [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it).

oggetto da un lato i Fondi europei di sviluppo e dall'altro gli organismi sottoposti a controllo e possono essere pubblicate in qualsiasi momento dell'anno.

In tal senso, non esistendo un *numerus clausus* di provvedimenti, la prassi ha visto alternarsi periodi di crescita esponenziale a fasi in cui si è ridotto il ricorso a siffatto strumento.

Con l'avvento del Trattato di Maastricht si è provveduto alla revisione della sfera di competenza della Corte, accogliendo nell'ordinamento europeo una nuova pratica, già nota alle realtà di matrice anglosassone, vale a dire l'obbligo di predisporre una Dichiarazione di affidabilità dei conti e sulla legittimità e regolarità dei conti.

Il TFUE all'art. 287, co. 1, oggi sancisce che «La Corte dei conti presenta al Parlamento europeo e al Consiglio una dichiarazione in cui attesta l'affidabilità dei conti e la legittimità e la regolarità delle relative operazioni, che è pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*. Detta dichiarazione può essere completata da valutazioni specifiche per ciascuno dei settori principali dell'attività dell'Unione».

Nota come DAS la Dichiarazione fornisce alle parti interessate un giudizio sulle modalità di utilizzo dei fondi comunitari.

Essa, oltre ad essere rivolta al Parlamento europeo e al Consiglio, svela la forte necessità di trasparenza insita nel sistema finanziario nei confronti di tutti i cittadini europei. Pertanto la DAS, nel dare attuazione alle disposizioni del Trattato, viene inserita nel *corpus* della relazione annuale, assumendo una cadenza annuale e carattere globale.

Tutto ciò rappresenta il frutto di una maturazione organizzativa e funzionale avviatasi sin dal 1977, quando la Corte iniziò a prendere coscienza della propria impossibilità – sia in termini organizzativi interni che di quantità di operazioni da sottoporre a controllo – di predisporre valutazioni specifiche dei singoli settori operativi e per singole peculiarità geografiche dell'attività comunitaria.

Quanto detto ha favorito la previsione di un mezzo di certificazione della legittimità e della regolarità che, concepito su un'ampia scala di elementi da controllare, consente di rappresentare all'autorità di scarico se i rendiconti finanziari consolidati (elaborati dalla Commissione) definiscono in termini di veridicità l'attività finanziaria e lo stato patrimoniale dell'Unione.

Altresì, ha comportato il delinarsi di un *auditing* diretto a vagliare il rispetto delle disposizioni normative di settore, le posizioni assunte dai principali fruitori della Dichiarazione e dalle principali entità coinvolte in sede di esecuzione del controllo.

La DAS consente di comunicare alla competente autorità di scarico se i rendiconti finanziari consolidati predisposti dalla Commissione presentino un quadro fedele delle attività finanziarie svolte e la loro eventuale modificazione in corso di esercizio. Nonché se, in fase di esecuzione del bilancio, siano state rispettate le rispettive disposizioni.

La procedura di redazione, pur presentandosi articolata in maniera del tutto analoga alle altre tipologie di controllo, presenta talune peculiarità rispetto a quanto detto nei paragrafi precedenti. Già in sede di programmazione, infatti, gli *auditors* operano un'analisi particolareggiata dei livelli di rischio. Essi, in sede di programmazione e di valutazione dell'ambiente da controllare, raccolgono e aggiornano il quadro delle informazioni sul contesto di riferimento e sulle operazioni sottostanti.

Tutto ciò si pone in termini funzionali alla definizione di una "ragionevole garanzia" che possa consentire alla Corte di «concludere se, nel complesso, le operazioni sottostanti siano, per tutti gli aspetti significativi, prive di errori sotto il profilo della legittimità e della regolarità », favorendo così una «raccolta di elementi probatori necessari per trarre adeguate conclusioni di audit, a livello delle valutazioni specifiche su cui si basa il giudizio globale di audit (la DAS)».

In questo sfondo la tendenza seguita dalla Corte mira a predisporre delle valutazioni specifiche, per ciascuno dei settori principali dell'attività dell'Unione, atte a conseguire un livello di affidabilità inversamente proporzionale alla sussistenza di rischi, pari circa al 95%.

La fase di pianificazione volge al termine con la definizione delle aspettative sulla rilevanza del rischio intrinseco e dell'analisi del livello di qualità dei sistemi di supervisione e di controllo.

In sede di sviluppo del controllo sull'affidabilità l'esame opera in relazione a quattro fasi endoprocedimentali di accertamento, declinabili a loro volta in principali e subordinate.

Il primo momento può essere ricondotto all'analisi del rischio intrinseco ed alla valutazione dei sistemi di controllo applicati in sede di riscossione ed erogazione dei fondi comunitari sia in sede europea che nazionale, ed eventualmente in seno a Stati terzi destinatari di finanziamenti.

La scarsa valenza garantista di base si ripercuote nell'utilizzo di test di convalida specifici (o mirati), volti a ridefinire i livelli di affidabilità.

In tutte le ipotesi contemplate, accanto allo studio del livello di affidabilità dei sistemi, gli *auditors* fanno ricorso a tecniche di campionamento delle operazioni di entrata e di spesa, derivanti dall'applicazione di principi statistici consolidati.

Subordinate rispetto alle attività predette sono l'analisi delle relazioni annuali e delle dichiarazioni dei direttori generali della Commissione; nonché, il controllo dei lavori di revisori che non prendono parte alle attività europee.

In buona sostanza, la Corte nel formulare la Dichiarazione opera una stratificazione di elementi che al giudizio sull'affidabilità dei rendiconti finanziari dell'Unione aggiunge la ricognizione (giudizio globale) sulla legittimità e sulla regolarità delle operazioni sottostanti.

Dott. Mario Maesano