



## **ISTITUZIONI SUPERIORI DI CONTROLLO: MODELLI A CONFRONTO\***

di

**Francesco Duranti**

*(Professore aggregato di Diritto pubblico comparato  
Università per stranieri di Perugia)*

3 luglio 2013

L'importanza del controllo esterno sulla spesa pubblica è, come noto, principio ormai virtualmente universale e può affermarsi che quasi tutti i paesi al mondo abbiano, ad oggi, un organo apposito incaricato di effettuare tale essenziale forma di sindacato<sup>1</sup>.

Le Istituzioni Superiori di Controllo (o *Supreme Audit Institutions*, secondo la terminologia anglosassone) trovano la loro collocazione associativa, a livello internazionale, nell'ambito dell'INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), organizzazione internazionale istituita sin dal 1953 e che raggruppa tutte le Istituzioni Superiori di Controllo dei paesi dell'ONU (ad oggi aderiscono ad essa 191 membri), sì che può dirsi che la circolazione delle esperienze ed il confronto comparativo tra i vari modelli concretamente in funzione nei diversi ordinamenti avvengano, ormai da tempo, in questa specifica dimensione istituzionale<sup>2</sup>.

Conviene subito precisare – dal punto di vista definitorio e sistematico – che per Istituzione Superiore di Controllo (ISC) «si intende quella istituzione pubblica di uno Stato o di una

---

\* Articolo sottoposto a referaggio.

<sup>1</sup> J. MOSER, *Introduction*, in *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions – Contributions and Results of the INTOSAI Conference*, 26-27 May 2010, Vienna, 10 ss. Cfr. ora anche O. PETERSSON, *The global rescue of the nation state. How Supreme Audit Institutions can improve accountability in democratic governance*, The Swedish National Audit Office – Special Report (January 2013).

<sup>2</sup> D. BEETHAM, *The Idea of Democratic Audit in Comparative Perspective*, in *Parliamentary Affairs*, 1999, 567 ss.

organizzazione sovranazionale che, comunque designata, costituita o organizzata, esercita, in virtù della legge o di altri atti formali dello Stato o della organizzazione sopranazionale, la massima funzione di controllo finanziario di quello Stato od organizzazione sopranazionale in maniera indipendente, avendo o meno competenza giurisdizionale» (art. 2, c. 2, dello Statuto dell'INTOSAI<sup>3</sup>).

Nel diritto pubblico comparato possono, così, individuarsi – secondo le più convincenti ricostruzioni classificatorie – almeno tre modelli di organi di controllo economico-finanziario esterno<sup>4</sup>:

a) il modello anglosassone («*Westminster model*»): le ISC sono Autorità amministrative indipendenti a struttura monocratica, con funzione ausiliaria del Parlamento; ove siano riscontrate eventuali irregolarità, il potere sanzionatorio non spetta all'organo di controllo, ma all'autorità giudiziaria, da esso nettamente separata (tra i paesi che possono includersi in questo modello: USA, Canada, Australia, Regno Unito, Israele, Irlanda, paesi nordici);

b) il modello collegiale («*Board model*»): le ISC sono organi collegiali, indipendenti dall'esecutivo, con funzioni di *audit* e consultive nei confronti del Parlamento e del Governo; anche in questo caso il potere sanzionatorio è nettamente separato ed è attribuito, in genere, al giudice ordinario (tra i paesi che seguono questo modello: Germania, Olanda, Lussemburgo, Slovacchia, Giappone ed altri Stati asiatici);

c) il modello latino («*Napoleonic model*»): le ISC appartengono al potere giudiziario e svolgono funzioni di controllo, consultive e giurisdizionali (in questo gruppo possono includersi Italia, Francia, Spagna, Portogallo, Grecia, Turchia e vari paesi dell'America latina).

Nel modello anglosassone, l'organo di controllo tecnico specializzato – denominato, in genere, *National Audit Office* – è guidato da un *Auditor General*, il quale ha, individualmente, i poteri, gli obblighi e le responsabilità istituzionali della complessiva funzione di controllo esterno.

Gli ordinamenti che si richiamano a questo modello predispongono una forte garanzia di indipendenza a favore dell'*Auditor General*, che può essere rimosso dalla carica, nella maggioranza dei casi, solo attraverso uno specifico atto del Parlamento e che dispone

---

<sup>3</sup> Lo Statuto dell'INTOSAI – così come i principali atti (quali le Dichiarazioni di Lima e del Messico) di tale organizzazione internazionale – sono pubblicati, nella loro traduzione in lingua italiana, nel sito web della Corte dei conti, all'indirizzo [www.corteconti.it](http://www.corteconti.it).

<sup>4</sup> Su classificazione e caratteristiche funzionali dei modelli delle Istituzioni Superiori di Controllo nel diritto comparato, cfr., in particolare, R. STAPENHURST, J. TITSWORTH, *Features and functions of Supreme Audit Institutions*, The World Bank PREMnotes Public Sector, n. 59/2001; vd. anche A. VAN ZYL, V. RAMKUMAR, P. DE RENZIO, *Responding to challenges of Supreme Audit Institutions: Can legislatures and civil society help?*, in U4 Issue 2009/1 ([www.U4.no](http://www.U4.no)), 15 ss.

istituzionalmente della facoltà di scegliere i membri del suo ufficio (reperiti tra gli esperti di gestione finanziaria e della revisione dei conti) e del potere di individuare autonomamente il programma dei controlli – soprattutto finanziari e delle performances (*value-for-money*) – da effettuare nel corso dell'anno.

In questo modello si realizza una forte collaborazione istituzionale tra l'*Auditor General* ed il Parlamento, al quale il primo invia periodiche ed approfondite relazioni, che finiscono, poi, per costituire la base effettiva del controllo parlamentare sull'attività e sulle spese dell'esecutivo, costretto, di conseguenza, a renderne costantemente conto alla commissione parlamentare che si occupa dell'attività ispettiva in materia<sup>5</sup>.

Nel modello latino – la cui origine storica risale all'epoca napoleonica – la *Cour des comptes* appartiene al potere giudiziario e coniuga nello stesso organo la funzione di controllo e quella giurisdizionale-contabile.

L'indipendenza della Corte e dei suoi membri è, perciò, garantita alla stessa maniera di quella prevista per l'autorità giudiziaria ordinaria e, com'è ovvio, i componenti – reclutati in base a concorso pubblico – hanno una specifica competenza giuridica piuttosto che economico-finanziaria.

A differenza del modello anglosassone, le relazioni istituzionali tra la Corte ed il Parlamento sono, in genere, meno solide<sup>6</sup> ed il controllo – anche in questo caso, almeno tendenzialmente (seppur con significative differenze tra i vari paesi) – è, di solito, un controllo di pura legalità e a carattere successivo<sup>7</sup>.

Il modello collegiale si caratterizza, invece, per la creazione di un organo di controllo che assume decisioni in forma collegiale (ed è, dunque, in ciò diverso dal modello anglosassone), ma senza avere – a differenza del modello latino – poteri di carattere giurisdizionale (detto modello ha costituito, come noto, il riferimento più diretto per l'istituzione della Corte dei conti dell'Unione europea).

---

<sup>5</sup> «Under a Westminster system, the role of Auditor General may be combined with that of Comptroller. The Comptroller function is one of control rather than of audit and is performed in advance of expenditure being incurred. The Comptroller is required to authorize Ministry of Finance requisitions from central funds to departmental accounts»: cfr. Department of International Development, *Characteristics of different external audit systems*, Policy Division Info Series, n. 21/2004, 5 ss.

<sup>6</sup> Sulle differenti modalità di relazioni tra Corti dei conti e Assemblee parlamentari, cfr., però, *amplius* S. FLIZOT, *Les relations entre les institutions supérieures de contrôle financier et les pouvoirs publics dans le pays de l'Union européenne*, LGDJ, Paris, 2003.

<sup>7</sup> Cfr., sul punto, L. SAÏDI, *Le modèle des Cour des Comptes: traits communs et diversité*, in *Revue française de finances publiques*, n. 101/2008, 45 ss.

Il tipo di controllo – di legalità o economico-finanziario – varia da paese a paese, non risultando influenzato dalla struttura collegiale dell'organo, quanto, piuttosto, dal contesto giuridico-istituzionale nel quale l'organo stesso si colloca<sup>8</sup>.

Ciò vale anche per le competenze dei suoi membri, che possono essere, a seconda dei casi, giuridiche o, piuttosto, economico-finanziarie.

L'organo collegiale invia, in ogni caso – all'esito della sua attività di controllo – apposite relazioni al Parlamento che possono costituire la base per la successiva attività di controllo parlamentare nei confronti dell'esecutivo.

Dall'analisi comparativa delle varie esperienze ordinamentali può desumersi che, storicamente, la struttura dell'organo di controllo sembra dipendere dalla forza dell'istituzione parlamentare nello sviluppo dello Stato di diritto: quanto più debole si è dimostrato il Parlamento nell'assetto costituzionale, tanto più ci si è orientati verso l'attribuzione della funzione di controllo ad un organo inserito strutturalmente nell'ordine giudiziario<sup>9</sup>.

Ciò è confermato dall'osservazione delle esperienze dei paesi di *common law* (dove non si è mai avvertita l'esigenza di una giurisdizione finanziaria)<sup>10</sup> e di quelli latini (Francia, Spagna, Italia, Portogallo), laddove la natura dell'organo non sembra dipendere dalla forma di governo, quanto, piuttosto, dalla posizione dell'Assemblea parlamentare nel sistema<sup>11</sup> (si pensi, a questo proposito, alla paradigmatica esperienza spagnola del *Tribunal de Cuentas*)<sup>12</sup>.

Nell'area latina si è, dunque, preferito includere l'organo di controllo nella struttura del potere giudiziario soprattutto perché la conformazione giudiziaria dell'istituzione è quella che offre maggiori garanzie di indipendenza, considerata elemento indispensabile al fine di garantire un controllo imparziale sul complesso dell'attività economico-finanziaria dello Stato, che si traduce, in sostanza, in un giudizio sull'efficacia, efficienza, ed economicità dell'azione amministrativa, sotto forma di scrupolosa verifica del razionale impiego delle risorse economiche pubbliche<sup>13</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. Department of International Development, *Characteristics of different external audit systems*, cit., 10 ss.

<sup>9</sup> Come rileva A. TARZIA, *Corte dei conti e controllo esterno sull'attività economico-finanziaria delle autonomie negli Stati regionali*, Cedam, Padova, 2008, 279.

<sup>10</sup> Sull'assetto costituzionale degli ordinamenti di matrice anglosassone, sia consentito il rinvio a F. DURANTI, *Ordinamenti costituzionali di matrice anglosassone. Circolazione dei modelli costituzionali e comparazione tra le esperienze di Australia, Canada, Nuova Zelanda e Regno Unito*, Aracne, Roma, 2012.

<sup>11</sup> Cfr., in materia, l'ampio report dell'OECD, *Relations between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, Sigma Papers n. 33/2002, 11 ss.

<sup>12</sup> F. VALLÈS VIVES, *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*, Madrid, CEPC, 2003, 59 ss.

<sup>13</sup> Per una ampia disamina sulle origini e sull'evoluzione del ruolo della Corte dei conti nel contesto istituzionale italiano, cfr. N. MASTROPASQUA, *Il ruolo della Corte dei conti*, in *Il Federalismo fiscale alla prova dei decreti delegati* – 57° convegno di studi amministrativi – Varenna, 22/24 settembre 2011.

Quanto alla configurazione istituzionale delle Istituzioni Superiori di Controllo, nel diritto pubblico comparato la soluzione largamente prevalente è quella della previsione costituzionale dell'organo – come pure risulta dalla celebre *Dichiarazione di Lima* del 1977 (artt. 5 e 6)<sup>14</sup>: le ISC e il livello di indipendenza loro necessario devono trovare fondamento nella Costituzione, mentre la disciplina di dettaglio delle loro funzioni può essere riservata alla legge, sì come deve essere normativamente garantita l'indipendenza dei loro componenti – che si ha, tra gli altri ordinamenti, in Italia, Spagna, Portogallo, Francia, Germania, Belgio, Messico, Argentina, Israele, Brasile.

Al contrario, negli ordinamenti anglosassoni non vi è generalmente menzione dell'organo – che, di solito, prende il nome di *Auditor General* (Canada e Nuova Zelanda), *National Audit Office* (Regno Unito e Australia) o di *General Accounting Office* (USA) – nei testi di livello costituzionale.

La presenza di riferimenti normativi nelle disposizioni costituzionali non significa, però, necessariamente che detti organi assurgano al rango di organi costituzionali<sup>15</sup>, così come – parallelamente – l'assenza di disposizioni costituzionali che si occupino di ISC non significa, di contro, che gli stessi organi non abbiano comunque uno specifico rilievo costituzionale<sup>16</sup>.

La struttura dell'organo di controllo ha, poi, una stretta correlazione con la sua distribuzione rispetto ai poteri dello Stato: nei regimi autoritari o totalitari, l'organo è stato, di norma, inserito nell'ambito del potere esecutivo; mentre nei regimi democratici gli organi di controllo sono sorti come diretta emanazione del Parlamento, dal quale si sono poi (in alcuni casi) distaccati per entrare a far parte del potere giudiziario, ma con il quale hanno sempre, in ogni caso, mantenuto un rapporto privilegiato e diretto<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Sul rilievo preminente della *Dichiarazione di Lima* del 1977 è tornato, da ultimo, il Presidente della Corte dei conti italiana Luigi Giampaolino, in occasione del suo intervento introduttivo nel corso della cerimonia celebrativa del 150° anniversario dell'istituzione della Corte dei conti, svoltasi a Roma, presso il Palazzo del Quirinale, il 30 ottobre 2012 (il testo integrale dell'intervento è reperibile in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it)).

<sup>15</sup> Per alcuni spunti di interesse circa il ruolo e la configurazione della Corte dei conti nell'assetto costituzionale italiano, cfr., ad es., Corte cost., sent. n. 406/1989.

<sup>16</sup> Dal momento che, ormai, «with the accumulation of fiscal power, external public audit has become crucial for democracy and the rule-of-law»: così J. HENGSTCHLÄGER, *Fundamental constitutional principles of effective public audit*, in *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions*, cit., 28. Sulla essenzialità costituzionale della funzione di controllo esterno, vd. anche, in generale, A. TARZIA, *Corte dei conti e controllo esterno sull'attività economico-finanziaria delle autonomie negli Stati regionali*, cit., 57 ss.

<sup>17</sup> «In constitutional structures, the predominance of the executive over the legislature and the judiciary is usually indicative of a low level of democratic and institutional development. Most countries' constitutional design seeks a balance between the executive and the legislature so that actions taken by the former are overseen by the latter, which represents the public interest. The technical difficulty of conducting such oversight requires Parliaments to have a specialized technical body responsible for auditing government: the SAI (Supreme Audit Institutions)»: J.M. PORTAL MARTINEZ, *SAI within the constitutional framework*, in *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions*, cit., 23.

Quanto alla nomina dei membri, negli ordinamenti di matrice anglosassone prevale la nomina degli stessi da parte dell'esecutivo, in genere su una rosa di nomi di gradimento parlamentare; mentre in quelli che si richiamano al modello latino, la prevalenza è per il meccanismo concorsuale di selezione dei componenti, al pari di quanto avviene per le altre magistrature: in ogni caso, dal diritto comparato emerge che le specifiche disposizioni normative (costituzionali o legislative) che si occupano delle procedure di nomina, di revoca, e – in generale – dello status dei membri delle ISC sono tali da garantire la necessaria indipendenza degli stessi, «endowing them with immunity and irremovability in the exercise of their function in order to protect their objectivity and impartiality»<sup>18</sup>.

Quanto alla tipologia del controllo affidato alle ISC, dall'osservazione comparativa risultano – pur nell'ampia varietà di differenti forme di *audit* presenti nei vari ordinamenti contemporanei – essenzialmente tre tipi di controllo: a) finanziario (*financial*); b) di conformità (*compliance*); c) delle performances (*value-for-money*): «in financial auditing the auditor assesses the accuracy and fairness of an organization's financial statements; in compliance auditing the auditor checks whether government revenue and spending have been authorized and used for approved purposes; performance or value-for-money auditing determines whether taxpayers have received value for their taxes»<sup>19</sup>.

Altra tendenza comune è, poi, quella volta ad ampliare la funzione di controllo affidata alle ISC, non risultando sufficiente il mero controllo successivo di pura legalità, ma collegandosi, di frequente, ad esso anche forme di controllo preventivo e, più in generale, di sindacato sulla complessiva attività di gestione delle risorse finanziarie pubbliche, a livello sia centrale che periferico dell'amministrazione dello Stato e degli enti locali, con una estensione significativa degli ambiti soggettivi (a tutti gli «agenti contabili») e materiali (a tutti gli atti e a tutte le attività in cui siano comunque impiegate risorse pubbliche)<sup>20</sup>.

In sede internazionale è stato, infatti, ormai da tempo chiarito il ruolo essenziale del controllo esterno nello Stato costituzionale pluralista, dal momento che il controllo non rappresenta «una finalità in sé, bensì è una parte imprescindibile di un meccanismo regolativo che deve segnalare, opportunamente, le deviazioni dalle norme e le violazioni dei principi di legalità, di efficienza, di efficacia e di economicità delle operazioni finanziarie, in modo che possano

---

<sup>18</sup> M.J. DE LA FUENTE DE LA CALLE, *Fundamental constitutional principles of effective public audit from the external public audit perspective*, in *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions*, cit., 34.

<sup>19</sup> Così, efficacemente, R. STAPENHURST, J. TITSWORTH, *Features and functions of Supreme Audit Institutions*, cit., 2.

<sup>20</sup> Sulla progressiva espansione dell'ambito funzionale del controllo esterno, cfr., in particolare, M.J. DE LA FUENTE DE LA CALLE, *Fundamental constitutional principles of effective public audit from the external public audit perspective*, cit., 32 ss.

adottarsi le misure correttive opportune in ciascun caso, individuarsi le responsabilità, esigersi il risarcimento corrispondente o adottarsi le determinazioni che impediscano, o, quantomeno, rendano più difficile il ripetersi di tali violazioni in futuro» (*Dichiarazione di Lima*, art. 1).

Dal diritto comparato emerge, dunque, in conclusione, che quanto più risulta garantita l'indipendenza – funzionale, finanziaria, dei suoi membri – delle Istituzioni Superiori di Controllo, tanto maggiore è il livello di legittimazione e di reale incidenza di detti organi di controllo nel complesso del sistema costituzionale<sup>21</sup>.

Ciò consente alle predette Istituzioni di svolgere al meglio i delicati compiti che alle stesse sono attualmente attribuiti nei principali ordinamenti costituzionali di democrazia consolidata: «reviewing spending efficiency and effectiveness; overseeing compliance with rules regulating government action; checking the proper accounting of the use of public funds; evaluating audited entities' performance and the attainment of targets and objectives of public programs and policies; promoting best administrative practices; providing objective parameters for appraising government activities and furnishing the citizenry with clear and timely information on the application of public resources»<sup>22</sup>.

In modo da assicurare, così, un effettivo ed efficace controllo di ogni aspetto della spesa pubblica, con la finalità di fornire una reale forma di garanzia e tutela nell'interesse ed al servizio diretto dei cittadini<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Come è stato osservato, infatti, «to function adequately, a SAI needs to maintain its autonomy and independence vis-à-vis audited entities and in the face of group interests or influence. The power derived from such principles can afford SAI considerable influence both in decision-making and in public administration. However, to balance that power, autonomy has to be accompanied by a commitment to impartiality so that, in the exercise of such authority, SAI act disinterestedly and not in obedience to orders»: così J.M. PORTAL MARTINEZ, *SAI within the constitutional framework*, in *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions*, cit., 26.

<sup>22</sup> Come emerge dalla convincente sintesi comparativa proposta, sul punto, da J.M. PORTAL MARTINEZ, *SAI within the constitutional framework*, in *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions*, cit., 24.

<sup>23</sup> Ciò trova, da ultimo, conferma nella ampia *Dichiarazione* adottata a Lussemburgo l'8 maggio 2013 dal Comitato di contatto dei Presidenti delle Istituzioni Superiori di Controllo degli Stati membri dell'UE e della Corte dei conti europea, nella quale – sottolineandosi la preminente necessità di efficaci disposizioni in materia di *audit* e di responsabilità democratica nell'Unione economica e monetaria e, più in generale, nella *governance* economica UE – si è significativamente rilevato che «l'*audit* esterno indipendente ed adeguato a livello UE e nazionale è fondamentale per fornire ai legislatori ed ai cittadini garanzie ed informazioni sull'impiego legittimo, efficace, efficiente ed economico delle finanze pubbliche e sull'attuazione delle politiche». Anche l'Assemblea Generale delle Nazioni Unite, con la Risoluzione n. 66/209 del 22 dicembre 2011, è tornata a ribadire la necessità di ISC effettivamente indipendenti in tutti i paesi aderenti all'ONU, al fine di conseguire «the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration, which is conducive to the achievement of national development objectives and priorities as well as the internationally agreed development goals, including the Millennium Development Goals and, in this context, the important role of Supreme Audit Institutions in promoting greater efficiency, accountability, effectiveness, transparency and efficient and effective receipt and use of public resources for the benefit of citizens». In dottrina, cfr., ora, O. PETERSSON, *The global rescue of the nation state. How supreme audit institutions can improve accountability in democratic governance*, The Swedish National Audit Office – Special Report (January 2013): «National audit organizations play an important role in the dynamics of democratic governance. As long as these supreme audit institutions have a truly independent status they not only improve public sector administration, but also enhance the

---

enlightened understanding of citizens. Supreme audit institutions provide citizens with independent, objective and reliable information. They also create incentives for change by providing new knowledge, comprehensive analysis and well founded recommendations for improvement».