



Classificazione Decimale Dewey:

350 (23.) AMMINISTRAZIONE PUBBLICA, DIRITTO PUBBLICO, DIRITTO AMMINISTRATIVO

LA CONTROVERSA RIFORMA “DE’ STEFANI” DEL 1923

UNA DIATRIBA SECOLARE TRA PROFILI
RESTAURATIVI E INNOVATIVI DI UNA RIFORMA

a cura di

GIUSEPPE MONGELLI, SALVATORE ROMANAZZI

prefazione di

LUCIANO HINNA

introduzione di

GIUSEPPE MONGELLI

postfazione di

ANTONIO FELICE URICCHIO

Contributi di

**PAOLA ALBERGA, MARIASOLE DE PASQUALE, LUIGI IACOBELLIS
ANTONGIULIO LASORELLA, FRANCESCA LAUCIELLO, VALENTINA LENOCI
ANDREA MONGELLI, GIUSEPPE MONGELLI, FRANCESCO MONNO
CARMEN PAPALINO, FRANCESCO PROCACCIO, SIMONA SCARDICCHIO
SALVATORE ROMANAZZI, GIANFRANCO SERVODIO, LUCIA SPILOTRO
SPIRIDIONE LUCIO DICORATO, ANGELA ZULLO**



aracne



©

ISBN
979-12-218-0718-9

PRIMA EDIZIONE
ROMA 23 GIUGNO 2023

Si ringrazia l'Archivio Centrale dello Stato per il prezioso materiale messo gentilmente a disposizione per la pubblicazione in corso.

Si ringrazia la dott.ssa Paola Maddaluno, responsabile della Biblioteca "Luca Pacioli" della Ragioneria Generale dello Stato, per la sua disponibilità e collaborazione.

Si ringrazia il Personale della Ragioneria territoriale di Bari, Barletta, Andria e Trani per la impareggiabile collaborazione e l'impegno profuso a diverso titolo nella realizzazione del progetto "La controversa riforma "De' Stefani" del 1923 – Una diatriba secolare tra profili restaurativi e innovativi di una riforma": Giulia Palmisano per la collaborazione al progetto, Giuseppe Pascale per l'apporto grafico e informatico, Adriano Muggeo, Domenico Zonno, Michele Imponente, Riccardo Terlizzi, Luigi Giardino, Michele Monterisi per la collaborazione tecnica e operativa.

Si ringrazia il Consiglio Regionale della Puglia, la Direzione Generale dell'Ufficio Scolastico Regionale per la Puglia, l'Università del Salento, l'Associazione Ausonia Institute, che hanno aderito, insieme agli altri partners istituzionali alla realizzazione del progetto "Centenario della legge di contabilità generale dello Stato 1923-2023" avviato dalla Ragioneria Territoriale dello Stato di Bari insieme agli altri partners istituzionali.

Si ringrazia la Cassa Rurale ed Artigiana di Castellana Grotte – Credito Cooperativo – Soc. Coop. per il sostegno alla realizzazione del progetto.

Si ringrazia la Service Soc. Coop. di Casamassima (BA) per il contributo concesso.

INDICE

- 9 *Prefazione*
di *Luciano Hinna*
- 19 *Introduzione*
Giuseppe Mongelli
- 43 La controversa riforma De' Stefani del 1923: la secolare ricostruzione degli assertori della restaurazione burocratica e finanziaria e alcune pretermissioni
Giuseppe Mongelli
- 165 Attualità e prospettive future di alcuni istituti di cui al Regio decreto 2440/1923
Salvatore Romanazzi
- 219 R.D. 18 novembre 1923, n. 2440: 100 anni di “amministrazione” del patrimonio dello Stato. Viaggio fra le disposizioni sui *publica bona* nella cornice della centenaria legge di contabilità pubblica
Carmen Papalino
- 259 L'evoluzione della rete territoriale della Ragioneria Generale dello Stato dalla Riforma De' Stefani ad oggi
Lucia Spilotro

- 283 Una riforma secolare: il caso della legge di Contabilità di Stato del 1923 e l'efficienza nella Pubblica Amministrazione italiana
Andrea Mongelli
- 299 Agenti contabili e conto giudiziale
Francesco Procaccio
- 337 Il R.D. n. 2440/1923. L'avvio dell'ammodernamento dell'azione amministrativa in materia di contratti pubblici
Simona Scardicchio, Mariasole De Pasquale, Paola Alberga
- 363 Il pareggio di bilancio dalla legge di contabilità del 1923 al piano nazionale di ripresa e resilienza
Valentina Lenoci
- 401 La responsabilità dei dipendenti della Pubblica Amministrazione: struttura e perimetro dell'*agere* pubblico
Francesca Lauciello, Antongiulio Lasorella
- 419 Il contenzioso delle Ragionerie Territoriali dello Stato
Francesco Monno, Gianfranco Servodio
- 433 Profili inesplorati dei controlli di ragioneria
Andrea Mongelli
- 453 L'imposta complementare sul reddito del 1923 e il principio di progressività del sistema tributario tra equilibri di finanza pubblica e prospettive di riforma del sistema tributario italiano
Luigi Iacobellis
- 493 Il processo di dematerializzazione dei depositi provvisori
Angela Zullo
- 503 Dal Servizio di Ispezione all'Ispettorato Generale: storia ed evoluzione del controllo ispettivo di finanza pubblica nell'ambito della Ragioneria Generale dello Stato
Spiridione Lucio Dicorato
- 513 *Postfazione*
Antonio Felice Uricchio

PREFAZIONE

Il sottotitolo di questo pregevole lavoro potrebbe essere “contabilità e controlli interni una innovazione che parte da lontano”.

A poche leggi, infatti, capita di raggiungere il traguardo dei cento anni come nel caso del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 e del suo regolamento di attuazione, il R.D. 23 maggio 1924, n. 827, che da un secolo costituiscono un fondamentale riferimento del nostro ordinamento amministrativo e contabile: una sorta di asse portante che ha sostenuto l’operare delle nostre amministrazioni in questo ultimo secolo.

La legge di contabilità generale dello Stato (L.C.G.S.) e il Regolamento per l’amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato. (R.C.G.S.), sin dal primo momento hanno manifestato la loro straordinaria rilevanza per l’ampiezza del perimetro della disciplina che riguarda nodi strategici e fondamentali del funzionamento dell’apparato statale e per alcune materie hanno rappresentato un momento di svolta nel contesto dell’epoca di emanazione, che hanno conservato nel tempo la loro validità e molti istituti sono vigenti ancora oggi.

La materia del bilancio, ad esempio, troverà nel 1923 un adeguamento della disciplina che andrà a rinforzare le scarse disposizioni dello Statuto Albertino e della legge n. 5026 del 1869, divenendo la disposizione fondamentale, sino alla promulgazione della Costituzione repubblicana.

Particolare rilevanza assumono le disposizioni riguardanti l'attività contrattuale della pubblica amministrazione che fissano le procedure di scelta del contraente attraverso distinte modalità e alcune contraddistinte da connotati di novità per l'epoca, rimaste per un lungo lasso di tempo le principali disposizioni in materia.

Altri aspetti di significativa importanza, che la riforma del 1923 reca, riguardano le procedure di entrata e di spesa che vengono disciplinate con dovizia di dettaglio e riflettono verosimilmente, come qualche autore ha avuto modo di sottolineare, la condizione di difficoltà incorsa a seguito del primo evento bellico mondiale nel 1919 che aveva visto sospendere, per evidenti ragioni legate alla guerra, le ordinarie procedure amministrative non senza determinare diffusi casi di *maladministration* come accertati nel periodo post bellico.

Un altro ambito particolarmente importante, cui la disciplina del 1923 ha dedicato ampio spazio, riguarda le previsioni delle fattispecie di responsabilità degli agenti amministrativi e contabili, la previsione di un regime sanzionatorio specifico per gli agenti addetti agli impegni e al pagamento delle spese e le dirette implicazioni con la giurisdizione esclusiva del Giudice contabile.

Sicuramente la riforma del 1923 assume un significato specifico per le funzioni di controllo della Ragioneria generale dello Stato e per i sostanziali mutamenti organizzativi che intervengono, primo fra tutti, il passaggio alla diretta dipendenza gerarchica della Ragioneria delle ragioni centrali presso i ministeri che apporterà un risultato immediato in termini di efficacia e di efficienza al miglioramento dei compiti istituzionali, sia della formazione dei documenti contabili fondamentali, bilanci di previsione e conti consuntivi, sia dello svolgimento dei compiti di controllo di regolarità amministrativa e contabile, in particolare, nel contrasto del fenomeno delle eccedenze di impegni.

Come ho avuto modo di precisare già in passato occupandomi, a più riprese anche con ruoli istituzionali oltre che scientifici, dell'evoluzione dei controlli nella pubblica amministrazione in Italia, il controllo interno nasce di fatto con la legge di contabilità 22 aprile 1869, n. 5026, e gradualmente trova una sua fisionomia giuridica fino ad arrivare all'assetto raggiunto con il Regio decreto del 18 novembre 1923, n. 2440 che attribuisce al Tesoro, oltre al controllo di legittimità e quello contabile,

anche il controllo sulla “proficuità” della spesa: una sorta di controllo che entra nel merito e valuta la convenienza della spesa⁽¹⁾. Il concetto di “proficuità” lascia oggi intravedere in controluce un elemento di grande attualità: la creazione del valore pubblico⁽²⁾ che sposta l’attenzione dalla regolarità della spesa ai risultati ottenuti con la stessa.

Questa norma, centenaria, è molto importante in quanto sposta l’assetto del controllo da valutazioni soltanto formali ad altre che investono la sana gestione delle risorse, anticipando molte delle norme che verranno introdotte molti anni dopo spostando il tutto però in chiave strettamente aziendalistica⁽³⁾.

(1) Cfr: V. GUCCIONE, *La nuova fisionomia del controllo interno. Modelli organizzativi e prime esperienze*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 3, 1998, p. 769 ss.

(2) Cfr: M.H. MOORE, *La creazione del valore pubblico*, Guerrini e Associati, 2003.

(3) Molti autori si sono confrontati con il tema del controllo e più in generale della economia d’azienda applicata al settore pubblico terreno di confronto quasi sempre dei soli giuristi; tra i contributi più interessanti tra gli altri cfr: A. AMADUZZI, *Sull’economia delle aziende pubbliche di erogazione*, Torino Giappichelli, Torino 1965; P.E. CASSANDRO, *Sulle rilevazioni amministrative nelle aziende pubbliche*, in AA.Vv. *Saggi di economia aziendale e sociale in memoria di Gino Zappa*, Vol. I, Milano, Giuffrè 1961, dello stesso Autore: *Le gestioni erogatrici pubbliche. Stato-Regioni-Province-Comuni-Istituzioni di assistenza e beneficenza*, IV ed, Torino, UTET 1979; G. Bruni, *Le imprese pubbliche in economia d’azienda*, Verona, dante 1968; M.F. NICOSIA, *Tecnica amministrativa delle imprese di servizi pubblici*, Atneo, 1960; E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano EGEA, 1996, dello stesso Autore: *L’impresa pubblica*, Milano, Giuffrè, 1979; *Introduzione all’economia delle amministrazioni pubbliche* (a cura di), Milano, Giuffrè 1984; *L’economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*, Milano, Giuffrè 1975; *La pubblica amministrazione come sistema di aziende composte pubbliche*, in *Introduzione all’economia delle amministrazioni pubbliche* (a cura di E. Borgonovi), Milano, Giuffrè 1984; *Aspetti istituzionali e funzionamento delle aziende delle aziende pubbliche*, in R. RUFFINI, G. VALOTTI (a cura di) *Aspetti istituzionali e governo delle aziende pubbliche*, Milano, Egea 1995; *La dottrina economico – aziendale quale fondamento per proposte di miglioramento della pubblica amministrazione*, in AA.Vv. *Pubblica amministrazione. Prospettive di analisi e di intervento*, Milano, Giuffrè 1984; G. AIROLDI, *L’assetto istituzionale delle aziende: uno schema generale*, in R. RUFFINI, G. VALOTTI (a cura di) *Aspetti istituzionali e di governo delle aziende pubbliche*, Milano, Egea 1994; R. CAFFERATA (a cura di), *Economia delle imprese pubbliche*, Milano, Angeli 1986; G. FARNETI, *Introduzione all’economia dell’azienda pubblica: il sistema, i principi, i valori* Torino, Giappichelli, 1995; R. MELE, *L’evoluzione degli studi economico-aziendali sull’impresa pubblica*, in R. Mele, L.Sicca (a cura di), *Gli studi di economia d’impresa in Italia*, Contributi a un dibattito in corso Padova, Cedam 1995; R. MELE, P. POPOLI (a cura di) *la gestione delle aziende pubbliche. Principi e tecniche innovative*, Rimini, Maggioli 1994; E. GUARINI, *La performance evaluation nel settore pubblico: contributi teorici ed evidenze empiriche*, in *Il controllo della spesa pubblica: aspetti istituzionali di politica economica e di sistemi contabili* (a cura di E. Borgonovi) Milano Egea, 1995; A. ZANGRANDI, *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Milano, Giuffrè, 1994; A. PAVAN *Elementi di amministrazione delle imprese pubbliche*, Padova, Cedam 1991; più recentemente L. HINNA (a cura di) *Internal Auditing nelle pubbliche amministrazioni italiane*, Maggioli Editore 2020.

Tale norma, tuttavia, è rimasta sostanzialmente inattuata fino agli inizi degli anni '90. Il controllo interno sulla spesa pubblica, infatti, riconosciuto dalla legge come competenza generale ed esclusiva del Tesoro, non è stato mai il grande protagonista nello scenario dei controlli e si è limitato ad osservare la sola legittimità formale dei provvedimenti.

Le ragioni di questa trascuratezza, sul piano della disciplina, sono diverse come ho avuto modo di osservare anni addietro. La prima è che il controllo interno, dal momento che si occupa di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione e, cioè, dei modi e dei tempi con i quali essa opera (le strutture, i procedimenti, le tecnologie, il personale, la gestione finanziaria), è rimasto estraneo al dibattito sull'amministrazione come autorità-potere nei confronti dei cittadini. Inoltre, la concezione formalistica dell'attività amministrativa, intesa come insieme di procedimenti volti all'emanazione di atti e provvedimenti amministrativi, ha fatto passare in secondo ordine l'importanza di organizzare nel modo più efficiente ed economico le risorse necessarie a perseguire i risultati che, attraverso le leggi, le pubbliche amministrazioni sono chiamate a conseguire e nei quali risiede uno dei compiti principali del controllo interno.

Dopo una parentesi di quasi un secolo, si torna a parlare, ma purtroppo solo a parlare, di controllo interno con le grandi riforme degli anni Settanta. Tra tutte vale la pena ricordare, l'ambizioso modello di veri e propri controlli gestionali, disegnato dalla legge di riforma sanitaria 23 dicembre 1978, n. 833 e quello della legge di riforma del bilancio 486 del 1978.

Nella sostanza, tuttavia, anche queste norme sono state disattese e sul piano dell'attuazione concreta dei controlli interni, si è fatto poco o nulla, probabilmente anche perché è mancato un controllo attento inerente alla loro attuazione.

Qualche anno prima, nel 1972, anche se con un riferimento indiretto ai controlli interni era stata emanata una norma, il DPR 748/72 che con l'art. 19 conferiva alla dirigenza statale autonomi poteri negoziali e di spesa e prevedeva, come contrappeso, una specifica responsabilità dei dirigenti sui risultati dell'organizzazione del lavoro e dell'azione degli uffici cui i dirigenti stessi erano preposti. Questo passo della legge, che anticipava alcuni dei contenuti del successivo d.lgs. 29/93 sulla

responsabilità dei dirigenti, fu salutato a suo tempo come un elemento qualificante della dirigenza statale.

Esso testimoniava lo sforzo di trasformare la burocrazia da corpo meramente esecutivo a soggetto co-gestore delle politiche pubbliche, nonché una attenzione verso una cultura dell'amministrazione non soltanto giuridica-formalistica⁽⁴⁾. La cosiddetta "responsabilità dirigenziale" del DPR 748/72 sottendeva l'introduzione di sistemi di controllo interno per il governo della gestione.

La "responsabilità dirigenziale", infatti, rimase sulla carta e fu ricordata come il simbolo del fallimento di quella prima riforma della dirigenza pubblica⁽⁵⁾.

Tra le ragioni della sua non operatività non a caso vanno ricordate:

- l'assenza di parametri a cui commisurare i risultati dell'azione dirigenziale;
- la mancata previsione di strumenti adeguati alla verifica e la valutazione dei risultati dell'azione dei dirigenti⁽⁶⁾.

In sintesi, i tipici strumenti, di controllo interno: fu tentata una riforma senza strumenti, gli stessi che vennero poi introdotti in maniera più chiara sia con il d.lgs. 29/93 che con il d.lgs. 286/99.

(4) Tra le riflessioni più stimolanti sulla riforma della dirigenza statale si ricordano le importanti relazioni svolte al Convegno su "La riorganizzazione dei ministeri nel quadro della riforma dell'amministrazione, Catania, 29-30 giugno 1974, Centro italiano studi amministrativi, Atti pubblicati nel 1975, Padova, tra queste cfr: V. BACHELET, *La responsabilità del ministro e competenza esterna degli uffici direttivi dei ministeri*; G. MARONGIU, *Direzione dei ministeri e unità di indirizzo politico e amministrativo del Governo*, F. TRIMARCHI, *Poteri dei dirigenti e partecipazione*; L. ARCIDIACONO, *La gerarchia delle recenti leggi di riforma dell'amministrazione*; M. NIGRO, *Relazione di sintesi*.

(5) Cfr. G. GAMBA, *I dirigenti nella prassi aziendale: indicazioni per la dirigenza pubblica*, in *Dirigenza pubblica*, a cura di M. D'Alberti, Bologna 1990; P. GIOCOLI NACCI, *Brevi osservazioni in tema di responsabilità gestionale dei pubblici dipendenti*, in *Amministrazione e politica*, 1983, n. 6; C. D'ORTA, *La riforma della dirigenza pubblica*, in *L'impegno politico nel diritto del lavoro*, a cura di M. Rusciano e L. Zoppoli, Torino 1993.

(6) Indicative sono, in proposito, le relazioni al Parlamento sullo stato della Pubblica Amministrazione presentate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri dal 1976 al 1987. Per le relazioni per gli anni 1980-82, in particolare, è riportata una valutazione assolutamente disincantata dell'attuazione degli art. 3 (competenze dei ministri) e 7, 8 e 9 (competenze dei dirigenti) e 19 (responsabilità dirigenziale) del DPR 748/72. PASTORI, *La pubblica amministrazione*, in *Manuale di diritto pubblico*, a cura di G. Adamo, A. Barbera, Bologna 1984; B. MANGIATORDI, A. MANCINELLI, *La dirigenza ministeriale*, in *Amministrazione e partiti politici*, Archivio Isap, Milano 1988; S. RAIMONDI, *Dirigenza*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma 1989.

All'inizio degli anni Novanta, una serie di norme ha avviato un processo di rilevanti trasformazioni, esse sono:

- la legge n. 241/1990, sulla disciplina del procedimento amministrativo;
- la legge n. 142/1990, sulla riforma dei poteri degli Enti Locali;
- il d.lgs. n. 29/1993, sulla privatizzazione del pubblico impiego e sull'introduzione dei controlli interni in tutte le amministrazioni;
- la legge n. 20/1994, sulla riforma dei controlli della Corte dei conti;
- il d.lgs. 286/1999 in attuazione alla legge 59/1997, la cosiddetta “Bassanini 1”;
- il d.lgs. 150/2009 in attuazione della legge n. 15/2009, la cosiddetta “Brunetta” che introduce la performance e la valutazione delle prestazioni.

Questa serie di leggi, ed in particolare le ultime, concludono una fase importante della riforma degli anni Novanta, una riforma che va a scardinare principi e prassi in vigore sin dai tempi delle leggi, allora innovative del 1865 e nel caso dei Ministeri addirittura dalla legge Cavour del Regno di Sardegna che risale al 1853⁽⁷⁾.

Con il d.lgs. 150/2009 si chiude un ciclo importante: sia quello iniziato nei primi anni Novanta che va sotto il nome della riforma dei controlli, sia quello ben più ampio che si potrebbe far partire dal Regno di Sardegna e che al di là delle leggi, vede cinque protagonisti importanti: Cavour, Giannini, Cassese, Bassanini e Brunetta.

Certamente in un'ottica strettamente aziendalistica, i passaggi dal d.lgs. 29/1993 al 286/1999 e poi al d.lgs. n. 150/2009 costituiscono i momenti più importanti di questa grande riforma dei controlli e pertanto vale la pena soffermarsi proprio su questi decreti legislativi passando attraverso la riforma della Corte dei conti (legge 20/94) per avere una visione di insieme della struttura sia dei controlli interni che dei controlli esterni della Pubblica Amministrazione.

Come sempre accade, infatti, i controlli interni sono in funzione sia delle esigenze operative che delle norme e queste ultime, perché vengano rispettate, necessitano di controlli esterni.

(7) Cfr: G. AZZONE, B. DENTE, *Valutare per governare*, ETAS, 1999, p. XIII.

Questo porta ad affermare che i controlli interni, in qualsiasi tipologia di azienda, sono in funzione anche dei controlli esterni⁽⁸⁾.

Il riassetto del controllo interno trova la sua fonte normativa principale nel decreto legislativo n. 29/1993. Scopo della riforma è quello di introdurre all'interno della pubblica amministrazione il controllo gestionale⁽⁹⁾ da intendere come insieme equilibrato di strutture, metodi e procedure, idonei a realizzare una serie di obiettivi generali, quali:

- lo svolgimento delle funzioni in modo regolare, economico, efficace ed efficiente, nonché la produzione di risultati e di servizi di qualità compatibili con la finalità dell'organizzazione;
- la salvaguardia delle risorse da sprechi, scorrettezze gestionali, frodi, abusi ed irregolarità;
- il rispetto delle leggi e delle norme in genere;
- la disponibilità di un idoneo sistema di dati finanziari affidabili e la corretta comunicazione dei dati stessi.

Al di là di preoccupazioni semantiche, il controllo interno, nella sua nuova dimensione, viene quindi a identificarsi con il controllo gestionale di cui ripete gli elementi costitutivi ed anche quei dispositivi finalizzati al miglioramento della funzionalità della Pubblica Amministrazione, attraverso un processo ciclico che vede coinvolti operatori interni, controllori esterni, organo di direzione politica e, naturalmente, organi di controllo interno⁽¹⁰⁾.

(8) Cfr: L. HINNA, *La gestione dei rischi bancari generali*, RIREA, 1986, p. 50 e *Pubbliche Amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova (2002).

(9) Cfr. sul tema tra gli altri: G. D'AURIA, *Dai controlli di legittimità ai controlli di gestione*, in *Il nuovo sistema di controllo interno nella pubblica Amministrazione*, Roma, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, agosto 1993; E. ROSATI, *I più recenti orientamenti in materia di controllo sulle Amministrazioni Statali*, in *La Funzione amministrativa*, Roma, Santini, 1995 n. 1; R. MARRA, *Le nuove strutture per il controllo di gestione nella pubblica amministrazione: i servizi di controllo interno e nuclei di valutazione*, dicembre 1997; G. COGLIANDRO, *L'evoluzione organizzativa del controllo*, in *Rivista della Corte dei conti*, novembre-dicembre 1998, n. 6; G. CARBONE, *Controllo senza ipocrisia*, in *Il Sole 24 Ore*, 1994; L. HINNA, *Il controllo nel settore pubblico tra concetti ed immagini*, in *Rivista dell'Istituto Nazionale di Previdenza per i Dipendenti dell'Amministrazione Pubblica*, n. 3 maggio-giugno 1993.

(10) Cfr: G D'AURIA, *Modelli di controllo nel settore pubblico: organi, parametri, misure*, in *I controlli nella Pubblica Amministrazione*, il Mulino 1993.

In buona sostanza, il controllo interno ha come obiettivo quello di accertare l'efficacia, l'efficienza, l'economicità (le famose tre E, quattro con equità, e cinque, più recentemente, con l'etica della responsabilità), secondo quei significati che a questi termini attribuiscono le scienze amministrative ed aziendalistiche.

Con l'introduzione dei sistemi di controllo interno si può affermare che l'economia d'azienda fa il suo ingresso a pieno titolo nel contesto della Pubblica Amministrazione, fino a quel momento ancora troppo incentrata su cardini concettuali più del diritto amministrativo che non dell'economia d'azienda⁽¹¹⁾.

La nuova dimensione non fa perdere al controllo interno quelli che sono i tratti essenziali e tipici di ogni tipologia di controllo e, cioè, l'oggetto, il parametro e la misura.

L'oggetto del controllo interno è costituito dalle attività considerate nel suo insieme e quindi, in un solo termine, dai risultati raggiunti. I parametri del controllo interno, invece, sono quelli che richiamano i canoni dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità, oltre che ovviamente il canone del rispetto delle regole giuridiche. In tal modo, essi tendono a misurare i risultati dell'attività dell'amministrazione sotto il profilo della funzionalità organizzativa, della razionalità delle procedure, del miglior utilizzo delle risorse, del grado di validità delle scelte.

Infine, la misura del controllo interno si allinea a quella tipica dei controlli di questo tipo e si risolve in interventi che non hanno carattere impeditivo, ma di collaborazione, più di consulenza che di controllo, per segnalare devianze, procedure disarticolate o scarsamente trasparenti, in sintesi, per suggerire rimedi o stimolare processi di correzione o di autocorrezione, ovvero, il controllo per l'auto miglioramento e non il controllo per il giudizio⁽¹²⁾.

(11) Cfr. G. COGLIANDRO, *Elogio al controllo di gestione*, in Rivista della Corte dei Conti, 1993.

(12) Cfr. M. CLARICH, *Controllo di gestione e audit: l'evoluzione legislativa*, in supplemento della rivista al n. 3/4 del Notiziario Fiscale della Scuola Centrale Tributaria, G. D'AURIA, *Dai controlli di legittimità ai controlli di gestione*, in *Il nuovo sistema di controllo interno nelle pubbliche amministrazioni*, Presidenza del consiglio, Dipartimento della Funzione Pubblica, Poligrafico dello Stato, agosto 1993, L. HINNA, a cura di, *I controlli interni nei Ministeri – Primo Rapporto*, Presidenza del Consiglio dei Ministri, Roma (2001) e dello stesso autore a cura di, (2001), *I servizi di controllo interno nelle Amministrazioni centrali dello Stato*, Presidenza del Consiglio dei Ministri, Roma (2001), *I controlli interni nelle pubbliche amministrazioni ed il concetto di rating organizzativo*, in Banca d'Italia, *i controlli delle gestioni pubbliche*, Perugia (1999).

Il controllo interno, inteso come controllo gestionale, trova, quindi, una copertura abbastanza diffusa sul piano della legittimità, anche se obiettivo del controllo interno non è la verifica della legittimità, ma lo sono altri parametri tipici delle scienze amministrative. Ciò non significa che in presenza di una situazione di questo genere il controllo interno debba stralciare dalla verifica ogni profilo di legittimità, ma nel nuovo concetto il controllo di legittimità è “uno” dei controlli, ma non l’unico e, in questa ottica, è compreso nella stessa nozione di controllo di gestione. Si pensi ai molti e frequenti casi di omissioni di atti ed adempimenti previsti dalla legge ovvero a pluralità di violazioni che rendono inconciliabili i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmati⁽¹³⁾.

Per quanto riguarda il parametro della legittimità va ricordato che il d.lgs. n. 29/1993 non ha cancellato il generale controllo sugli atti che compete alla Ragioneria generale dello Stato su tutti gli atti delle amministrazioni dello Stato e che risponde a giustificate esigenze di corretta amministrazione, anche se sotto questo profilo buona parte della legge di contabilità ha subito sostanziali modificazioni.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile, quello che in termini aziendalistici viene definito *internal auditing* di tipo contabile e finanziario, ha ricevuto una disciplina organica con il d.lgs. n. 123 del 2011 in attuazione della legge di riforma del bilancio statale la legge n. 196 del 2009.

Trovo interessante lo sforzo di analisi indirizzato sulla riforma De’ Stefani del 1923, proposto a cento anni di distanza dai dirigenti della Ragioneria generale dello Stato, Giuseppe Mongelli e Salvatore Romanazzi, che mettono in luce chiavi di lettura di questa importante riforma centenaria in prospettiva diacronica e sincronica, che consentono di comprendere meglio, soprattutto con la visione di chi è dentro il “sistema”, taluni aspetti che all’osservatore esterno possono non essere colti nella loro reale portata e dimensione. Alludo, in particolare, alla problematica della difficoltà ad esercitare il controllo di proficuità nonostante la straordinaria affermazione, del tutto antesignana nel contesto storico e burocratico italiano del lontano 1923, intervenuta con la regolamentazione della legge di contabilità generale dello Stato.

(13) G. COGLIANDRO, *Il controllo interno: problemi e (possibili) soluzioni*, in *Funzione Pubblica* n. 3, 1996, p. 27 e dello stesso Autore, *Profili organizzativi del controllo interno nella Pubblica Amministrazione: nodi problematici*, in *Rassegna giuridica della sanità*, n. 164/165.

In questo contesto va rievocata la figura del protagonista principale di questa innovazione in materia dei controlli: quella di Vitantonio De Bellis, Ragioniere generale dello Stato dal 1919 al 1932 che unitamente ai suoi collaboratori ha indirizzato la riforma del 1923 verso il traguardo innovativo di porre all'attenzione generale la necessità di assicurare il rispetto della razionalità economica nell'utilizzo delle risorse finanziarie pubbliche avvicinando – sotto questo ambito – il modello gestionale pubblico a quello aziendale. Allora, in un ideale confronto tra economia aziendale e diritto amministrativo non era difficile assegnare un ipotetico vantaggio alla prima disciplina a scapito della seconda. Un vantaggio che non è poi stato mantenuto nel tempo.

Anche per questo motivo, trovo apprezzabile l'impegno dei curatori e dei coautori della Ragioneria territoriale di Bari di cui ho potuto cogliere l'intensità e la passione professionale e personale nell'affrontare con spirito critico la disamina della legge di contabilità generale dello Stato.

Ebbene anche questo volume si indirizza verso questa virtuosa e legittima aspirazione dei redattori, tutti appartenenti alla Ragioneria di Bari, di rinverdire e celebrare a distanza di un secolo lo sforzo titanico di chi ha saputo immaginare e intessere una regolamentazione di così vasta portata e longeva durata.

La intima connessione che lega la legge di contabilità alla Ragioneria Generale inevitabilmente costituisce una circostanza che porta a riflettere tutti coloro che oggi fanno parte di questa antica Istituzione, della lunga tradizione di competenza professionale che la contraddistingue e della singolare reputazione che si è guadagnata sul campo, che costituisce motivo di orgoglio e di spinta motivazionale per tutti coloro che ne fanno parte – come i curatori Giuseppe Mongelli e Salvatore Romanazzi e tutti i coautori – nel continuare questo lucente percorso fortemente intessuto di tradizione e professionalità.

Il dubbio che emerge mettendo a confronto il lavoro del 1923 con l'analisi proposta cento anni dopo dagli autori è se ci troviamo di fronte ad una innovazione per trasformazione, una innovazione per esigenza, una innovazione per confronto o una innovazione per sopravvivenza. Forse è una dissolvenza incrociata tra tutte quante ed il valore aggiunto del lavoro lo si può ritrovare anche nel pensiero di Platone "I numeri non servono solo ai mercanti per comprare e vendere, ma anche all'anima per arricchirsi".

INTRODUZIONE

Nel 2023 si conferma la longevità secolare di una riforma rilevante per la Pubblica amministrazione italiana – la c.d. riforma De Stefani del 1923 – che, tuttavia, non è stata scevra di critiche sotto diversi punti di vista come si avrà modo di illustrare nella trattazione del presente volume.

La riforma De Stefani si compone delle nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, e del suo regolamento attuativo, il R.D. 23 maggio 1924, n. 827, meglio noti agli addetti ai lavori rispettivamente come legge di contabilità generale dello Stato (L.C.G.S.) e Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato (R.C.G.S.).

Gli istituti contemplati dalla riforma De Stefani sono tanti e rilevanti per il funzionamento della pubblica amministrazione, come pure particolare è il contesto politico e sociale in cui matura il disegno complessivo riformatore ma è, oltremodo, significativa la correlazione che lega questo decisivo rinnovamento normativo ad una importante istituzione del nostro Paese come la Ragioneria Generale dello Stato. Infatti, è ormai acclarato che, all'indomani della formazione del primo governo con a capo Mussolini, che ottiene dal Parlamento i pieni poteri per riordinare il sistema tributario e gli apparati burocratici con la legge 3 dicembre 1922, n. 1061, interverranno diverse riforme all'interno degli

apparati amministrativi ministeriali imputabili all’iniziativa di singoli ministri e dei loro *entourage*. Nel caso del ministero delle Finanze, i protagonisti sono il ministro Alberto De Stefani, un giovane professore veneto educato alla scuola liberista di Ca’ Foscari, e il Ragioniere generale dello Stato Vitantonio De Bellis già in carica dal 1919.

È ormai un dato conclamato che la riforma De Stefani del 1923 costituisce anche il momento fondativo della moderna Ragioneria Generale dello Stato in quanto reca tutta l’impostazione organizzativa e funzionale di sistema, una sorta di visione olistica dell’Istituto, che rimedia a una serie di disfunzioni che hanno accompagnato per oltre mezzo secolo la storia e le vicissitudini della Ragioneria dal 1869, anno della sua istituzione.

A distanza di otto anni dalla pubblicazione dei volumi *“Il Ragioniere generale dello Stato di “ferro” – Vitantonio De Bellis: storia dimenticata di un servitore dello Stato”*, che ha ripercorso la storia di questo straordinario e singolare protagonista e della Ragioneria Generale dello Stato, sono da confermare in toto le considerazioni riportate nella introduzione del citato volume. Infatti, si deve a De Bellis, soprattutto con la riforma del 1923 e 1924, di cui sarà schivo artefice⁽¹⁾ insieme al ministro De’ Stefani, la realizzazione piena della funzionalità, secondo una visione organizzativa unitaria, della Ragioneria generale dello Stato, con una visuale che incorpora la primigenia matrice cavouriana dell’Istituzione e *l’upgrading* della riforma del 1923, correlati alle esigenze funzionali necessarie emerse in mezzo secolo di attività della Ragioneria dal 1869 in poi. Infatti, è De Bellis che forgia, con la riforma del 1923, il nucleo fondante dei poteri della Ragioneria generale – superando anche la visione formale dei controlli di legalità e aprendo ai controlli di proficuità – che è direttamente riconducibile alla previsione di un’Istituzione tecnica immaginata come espressione di un immanente supporto e ausilio dell’Organo di governo nella gestione e controllo della finanza pubblica in un’accezione unitaria di

(1) G. MELIS, *“La lunga storia dei controlli: i conti separati dall’amministrazione”*, in Nuova Etica Pubblica, Rivista dell’Associazione Etica PA, Anno 1, n. 1 – dicembre 2013, l’A. afferma: *“De Bellis, personalmente del tutto afascista, sarebbe stato in effetti il discreto ma efficace regista di tutta la riforma De Stefani delle ragionerie, ispirata, appunto, ad una netta revanche del “partito dei ragionieri” dopo i passi falsi dell’immediato dopoguerra e ad una nuova organizzazione volta al più rigoroso controllo della spesa. Sotto la sua guida sapiente si radunò presto un gruppo di esperti controllori delle finanze pubbliche, tra i quali Pasquale Deroma (direttore generale delle Imposte dirette, al quale si dovette la formulazione dell’imposta complementare progressiva), Valerio Marangoni (che alla fine degli anni Venti sarebbe diventato direttore generale del Demanio e delle Tasse) e Andrea Scalvini”*.