



1 DICEMBRE 2021

Il giudizio di parificazione dei
rendiconti e l'accesso alla giustizia
costituzionale

di Guido Rivosecchi

Professore ordinario di Diritto costituzionale
Università degli Studi di Padova



Il giudizio di parificazione dei rendiconti e l'accesso alla giustizia costituzionale*

di Guido Rivosecchi

Professore ordinario di Diritto costituzionale
Università degli Studi di Padova

Abstract [It]: Il contributo prende in esame la crescente complessità del giudizio di parificazione dei rendiconti rivolto a vagliare la legittimità delle partite di entrata e di spesa, dei relativi titoli (provvedimenti amministrativi e contratti) e delle leggi di spesa presupposte allo scopo di accertare il rispetto degli equilibri di bilancio mediante un procedimento a struttura binaria assistito dalle garanzie della giurisdizione contenziosa idoneo a determinare effetti cogenti e conformativi sui controllati. Da ciò discende l'esigenza di assicurare adeguate garanzie processuali alle Regioni (effettiva posizione di parità rispetto al Pubblico Ministero contabile; rispetto del contraddittorio). Vengono quindi prese in esame talune asimmetrie nel giudizio di parificazione avente ad oggetto da un lato i rendiconti delle Regioni e, dall'altro lato, il rendiconto generale dello Stato, anche in ordine alla formazione del "giudicato contabile". È infine approfondito il recente ampliamento "per oggetto" e "per parametro" dell'accesso della Corte dei conti in sede di parifica alla giustizia costituzionale e i relativi profili in ordine agli effetti normativi e temporali della declaratoria di incostituzionalità. Dall'analisi condotta discende il rilievo assunto dal procedimento di parifica e dai controlli di legittimità-regolarità dei conti, capaci di determinare una rinnovata ausiliarietà della Corte dei conti, non più confinata alla funzione del controllo-referto, ma estesa all'accertamento in forma giudiziale di fatti giuridico-contabili a presidio della legalità finanziaria e nell'interesse dei principi costituzionali di volta in volta rilevanti.

Abstract [En]: The essay tackles the growing complexity of the financial audit aiming at verifying the legitimacy of revenues and expenditures, of the respective titles (administrative decisions or contracts) and the connected laws. This activity considers the balance in the budget via a binary procedure, with the due guarantees of the judicial proceeding such as to determining compelling effects on addressees. This implies the necessity to secure adequate procedural safeguards to the Regions, such as the effective equality with the public prosecutor; respect of the contradictory. Some asymmetries in the judgment are then considered more in detail, having regard to the regional accounts and the State ones, also on the formation of the chose jugée on accounts. What can be drawn from the analysis is the importance acquired by the financial audit and the controls over the legitimacy of accounts, so enhancing a renewed ancillary nature of the Court of Auditors. It seems in fact no longer limited to the mere compliance audit.

Parole chiave: Corte dei conti; giudizio di parificazione; equilibrio di bilancio; accesso alla giustizia costituzionale; garanzie processuali per le Regioni; rinnovata ausiliarietà della Corte dei conti

Keywords: Court of Auditors; financial audit; budget balance; access to constitutional justice; procedural safeguards to the Regions; renewed ancillary nature of the Court of Auditors

Sommario: **1.** Premessa: la crescente complessità della parificazione dei rendiconti. **2.** I recenti sviluppi del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali. **3.** Asimmetrie tra parifica statale e parifica regionale: un diverso "giudicato contabile"? **4.** Il rinnovato accesso della Corte dei conti in sede di parifica alla giustizia costituzionale. **5.** Considerazioni conclusive: polivalenza della parifica e dei controlli di legittimità-regolarità per una rinnovata ausiliarietà della Corte dei conti.

* Articolo sottoposto a referaggio. Scritto destinato al Liber amicorum per Aldo Carosi.

1. Premessa: la crescente complessità della parificazione dei rendiconti

Il tema del giudizio di parificazione dei rendiconti fornisce una prospettiva di analisi particolarmente significativa del ruolo costituzionalmente affidato alla Corte dei conti a presidio della legalità finanziaria in ordine al bilancio dello Stato e al sistema delle relazioni finanziarie tra Stato ed enti sub-statali.

Tra le funzioni affidate alla magistratura contabile la parifica è quella capace, più di ogni altra, di conformare l'autonomia regionale. Infatti, pur non potendo sindacare la legge regionale perché il controllo di costituzionalità è ovviamente riservato soltanto alla Corte costituzionale in forza del principio dell'unicità della giurisdizione costituzionale¹, la Corte dei conti interviene comunque in relazione all'atto espressione massima dell'autonomia politica dell'ente territoriale: appunto la legge, nella specie sotto forma di legge di approvazione del rendiconto. Quest'ultima, infatti, per la sua ampiezza, conferisce al procedimento qui in esame i caratteri di uno strumento peculiare e particolarmente incisivo di controllo dei conti. A tali fini, come si dirà, ha assunto particolare rilievo la costituzionalizzazione del precetto dell'equilibrio e della sostenibilità delle finanze pubbliche perché la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (*Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*) ha concorso in maniera decisiva a modificare il procedimento determinandone l'ampiamiento dell'oggetto e del parametro di giudizio.

Quanto detto spiega perché il procedimento qui in esame abbia assunto particolare rilievo anche in ordine al contenzioso in tema di finanza pubblica allargata specie a seguito dell'affermazione del principio della ricorribilità delle decisioni delle Sezioni regionali di fronte alle Sezioni Riunite in speciale composizione, secondo quanto previsto, in linea generale, dall'art. 11, comma 6, lett. e), del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 (*Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'articolo 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124*) che, tra l'altro, affida alle stesse Sezioni Riunite la competenza a decidere, in un unico grado, sulle impugnazioni aventi ad oggetto le pronunce delle Sezioni regionali di controllo².

La nutrita giurisprudenza delle Sezioni regionali e delle Sezioni Riunite della Corte dei conti, che si è formata soprattutto a seguito dell'estensione del giudizio di parificazione ai rendiconti delle Regioni a statuto ordinario³, ha condotto alla progressiva articolazione della tipologia delle pronunce e dei relativi

¹ Cfr. sent. n. 39 del 2014, punto n. 6.3.4.3.1 del "Considerato in diritto", che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 1, comma 7, del decreto-legge n. 174 del 2012 limitatamente alla parte in cui prevedeva il controllo della Corte dei conti sui bilanci preventivi e sui rendiconti consuntivi delle Regioni poiché esso implicava effetti impeditivi dell'efficacia della legge regionale così violando il principio dell'unicità della giurisdizione costituzionale.

² Al riguardo, cfr. Corte dei conti – Sezioni Riunite, sent. n. 44/2017/EL.

³ Cfr. l'art. 1, comma 5, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 (*Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012*), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 7 dicembre 2012, n. 213, a tenore del quale: «Il rendiconto generale della regione è parificato dalla sezione regionale di controllo della Corte dei conti ai sensi degli articoli 39, 40 e 41 del testo unico di cui al regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214. Alla decisione di parifica è allegata una relazione nella quale la Corte dei conti formula le sue osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa. La decisione di parifica e la relazione sono trasmesse al presidente della giunta

dispositivi (“parifica con riserva”, “parifica parziale”, “non parifica”, “non parifica tecnica”): ciò dimostra l’arricchimento delle tecniche decisorie rispetto al procedimento ad esito necessariamente dicotomico che era stato originariamente prefigurato.

Non è certamente un caso che, sia pure limitatamente ai rendiconti regionali, la dottrina abbia recentemente parlato di «protagonismo istituzionale» della parificazione⁴ quale sede privilegiata di controllo di legittimità-regolarità dei conti, perché – è bene chiarire sin dall’avvio della presente riflessione – essa non si esplica più, come in origine, in un mero raffronto tra scritture contabili (tra i risultati del rendiconto, i dati esposti nei conti periodici e le “autorizzazioni” di spesa del bilancio di previsione), bensì consente oggi di sindacare la legittimità delle partite di entrata e di spesa e dei relativi titoli (provvedimenti amministrativi e contratti) e, in definitiva, di accertare il rispetto o non degli equilibri di bilancio mediante un procedimento a struttura binaria assistito dalle garanzie della giurisdizione contenziosa⁵. Ciò si rivela di particolare utilità nella fase successiva alla già richiamata legge costituzionale n. 1 del 2012 poiché la parifica diviene di fatto lo strumento capace di garantire l’accertamento del rispetto degli equilibri di bilancio in una prospettiva dinamica, vale a dire nel passaggio tra i diversi esercizi finanziari per assicurare il principio di continuità dei conti⁶, atteso che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza costituzionale, «ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione» e delle risultanze economiche e patrimoniali «si riverbera a cascata sugli esercizi successivi» con l’effetto di pregiudicare gli equilibri e le operazioni di risanamento⁷.

regionale e al consiglio regionale». Su tale estensione alle Regioni a statuto ordinario del giudizio di parificazione, cfr., in dottrina, C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle Regioni*, in *Riv. Corte conti*, n. 3-4, 2016, pp. 516 ss.

⁴ L’espressione è di M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni nel difficile equilibrio tra le garanzie costituzionali della legalità finanziaria e quelle dell’autonomia regionale*, in *Federalismi.it*, n. 34, 2020, p. 46, che riprende spunti di G. TARLI BARBIERI, *Le Regioni viste dalla Corte dei conti: quando i dati contano*, in *Le Regioni*, n. 1-2, 2017, pp. 7 ss. In analogia prospettiva, cfr. A. CARDONE, *Quando portare la luce nelle «zone d’ombra» della giustizia costituzionale comprime l’autonomia regionale e incrina la tenuta dei modelli di controllo (di costituzionalità delle leggi e di sana gestione finanziaria degli enti territoriali)*, in *Le Regioni*, n. 1, 2019, pp. 19 ss.

⁵ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOSACCHI, *Controlli della Corte dei conti e incidente di costituzionalità*, in *Diritto pubblico*, n. 2, 2017, pp. 378 ss.

⁶ La prospettiva qui cennata, sotto la spinta della giurisprudenza costituzionale (v., in particolare, sentt. n. 89 e n. 274 del 2017), è stata ampiamente valorizzata in dottrina: cfr. C. BUZZACCHI, *L’«armonia logica e matematica dell’equilibrio del bilancio» e le improbabili acrobazie contabili del legislatore regionale*, in *Giur. cost.*, n. 6, 2017, pp. 3028 ss., spec. pp. 3030 ss.; C. BERGONZINI, *Trasparenza e veridicità dei bilanci: l’annullamento del rendiconto oggetto di manipolazioni contabili*, in *Le Regioni*, n. 3, 2018, pp. 515 ss.; F. SUCAMELI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto delle Regioni*, in A. CANALE – D. CENTRONE – F. FRENI – M. SMIRIOLDO (a cura di), *La Corte dei conti. Responsabilità, contabilità, controllo*, Giuffrè, Milano, 2019, p. 1022; D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, in V. TENORE – A. NAPOLI, *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti. Analisi sistematica di tutte le tipologie di controllo spettanti alla Corte dei conti*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2020, p. 204; G. SCACCIA, *Il bilancio quale strumento di responsabilità democratica nella giurisprudenza costituzionale*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1, 2020, p. 23; M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 49.

⁷ Le espressioni virgolettate sono tratte dalla sent. n. 89 del 2017, punto n. 8 del “Considerato in diritto” e successivamente ribadite dalla sent. n. 274 del 2017, punto n. 4.1 del “Considerato in diritto”. In senso analogo, v. anche sentt. n. 181 del 2015 e n. 49 del 2018.

Deve essere infatti ricordato che oggi il procedimento di parifica si esplica in un sindacato che ha ad oggetto più livelli di atti poiché, come si dirà, il rendiconto è una scrittura contabile complessa.

Nella parifica dei rendiconti regionali, l'ampliamento dei fatti e degli atti rilevanti ai fini del giudizio discende da diversi fattori. Occorre anzitutto richiamare il processo di armonizzazione dei bilanci e l'introduzione del criterio della competenza finanziaria potenziata⁸, che impone di registrare tutte le obbligazioni contratte dall'ente imputandole all'esercizio in cui esse vengono in scadenza, in maniera tale da porre in rilievo il lasso temporale intercorrente tra l'accertamento e l'effettivo impiego di tali risorse, con effetti significativi anche nella fase di accertamento in sede di giudizio di parificazione. Tale principio, infatti, consente di avvicinare il criterio della competenza a quello della cassa al fine di agevolare il computo dell'indebitamento netto del conto economico delle amministrazioni pubbliche che costituisce l'indicatore decisivo ai fini della verifica del rispetto dei vincoli europei, imponendo quindi un rigoroso accertamento dei risultati di gestione⁹.

Il secondo e decisivo fattore è costituito dall'allargamento del *thema decidendum* della parifica che riguarda la corretta determinazione del risultato di amministrazione. Per gli enti territoriali tale saldo è in grado di misurare il rispetto dell'equilibrio e l'eventuale grado di divergenza da esso e, di conseguenza, consente di determinare la misura degli obblighi correttivi imposti in esito al giudizio stesso. È per questo che il risultato di amministrazione costituisce – riprendendo le parole della Corte costituzionale – «l'oggetto principale e lo scopo del giudizio di parificazione» ai fini della «verifica, a consuntivo, degli equilibri di bilancio»¹⁰.

Come poco sopra si accennava, in sede di parifica la Corte dei conti è quindi chiamata ad effettuare un vaglio su *tutti* i titoli legittimanti la spesa che afferiscono ai tre livelli (dalla singola legge di spesa, alla sua attuazione mediante le risorse stanziare dal bilancio, ai provvedimenti amministrativi e alle obbligazioni che costituiscono il titolo giuridico della spesa di impegno sino agli ordinativi di pagamento perfezionati nell'esercizio finanziario): il rendiconto è una scrittura contabile complessa di terzo grado che espone i risultati della gestione in forma di contabilità analitica, dando cioè conto delle registrazioni contabili periodiche (scritture contabili di secondo grado) e delle “pezze giustificative” (scritture contabili di primo grado: ordinativi di pagamento). Esso esprime, cioè, la risultante delle registrazioni contabili periodiche e

⁸ Sul punto, cfr. V. FRANCHI, *Il procedimento di parificazione dei rendiconti generali delle regioni a statuto ordinario*, in *I controlli della Corte dei conti ed i complessi equilibri del sistema delle autonomie*, Seminario, lunedì 11 e martedì 12 novembre 2019, Sala del Portego dell'Istituto Veneto di Scienze, Lettere ed Arti, Palazzo Franchetti – Venezia, Ed. Conferenza dei Presidenti delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome, Roma, 2020, p. 51.

⁹ In questa chiave di lettura, cfr. G. RIVOSECCHI, *La Corte costituzionale garante dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali nella problematica attuazione dell'equilibrio di bilancio*, in *Giur. cost.*, n. 6, 2017, pp. 2579 ss.

¹⁰ Così, sent. n. 89 del 2017, punto n. 3 del “Considerato in diritto”, con la quale la Corte costituzionale accoglie la prospettazione della Sezione regionale di controllo rimettente. In dottrina, sulla centralità del rispetto dell'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche, quale oggetto del giudizio di parifica, cfr. C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 517.

del complesso degli atti che costituiscono titolo di spesa e di pagamento entro la cornice costituita dai saldi del bilancio di previsione e sulla base delle leggi di spesa su cui trovano fondamento tali atti¹¹.

Da quanto detto segue che, ai fini della verifica della correttezza dei saldi e della rilevazione di eventuali irregolarità contabili e dei correlati obblighi di correzione, diventano incidentalmente rilevanti le questioni di legittimità e la regolarità dei provvedimenti amministrativi e dei contratti costituenti titolo per l'emissione degli ordinativi di pagamento campionati. Questa è la ragione per cui, come si dirà, mediante l'accesso alla Corte costituzionale, il giudizio sui saldi ed il rispetto degli artt. 81, 97 e 119 Cost. in ordine al precetto dell'equilibrio finisce per "ridondare" sul rispetto di altri parametri di costituzionalità nel senso che la verifica di conformità del rendiconto agli obblighi di corretta determinazione imposti dal precetto dell'equilibrio non può non riguardare anche le leggi di spesa che hanno consentito l'accertamento o l'impegno della posta e la verifica dello statuto di legittimità di quel titolo.

Dall'interpretazione sistematica delle norme sul procedimento e di quelle di volta in volta rilevanti ai fini del giudizio di parifica la giurisprudenza costituzionale degli ultimi dieci anni, in larga parte riconducibile alla penna del giudice Aldo Carosi, ci ha consegnato una vera e propria *dottrina* sull'equilibrio di bilancio inteso in senso dinamico e, per quanto rileva nella presente prospettiva di analisi, ne ha desunto il conseguente ampliamento dell'oggetto e del parametro della parifica. Basti pensare alle sentenze n. 49 del 2018 e n. 4 del 2020 ove la Corte coglie con geometrica precisione l'ambito e la portata del giudizio di parificazione indicando puntualmente gli elementi che devono essere contenuti nella legge di approvazione del rendiconto quale necessario presupposto dell'espletamento del procedimento qui in esame: a) il risultato di amministrazione, che chiarisce la situazione economico-finanziaria al termine dell'esercizio in modo comparabile a quella dell'anno precedente e a quella che sarà determinata per l'esercizio successivo; b) il risultato della gestione annuale, che consente di imputare le risultanze della gestione stessa agli amministratori in carica; c) lo stato di indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri, che consente una valutazione dell'andamento pluriennale dei conti. La verifica del rispetto o meno degli equilibri finanziari costituisce, quindi, *la* questione del giudizio di parifica e, in definitiva, il suo vero scopo tanto più a seguito della costituzionalizzazione del precetto dell'equilibrio. Da ciò discende l'esigenza che i saldi di bilancio, che costituiscono la cornice di riferimento nel procedimento, rispondano anzitutto al requisito della sincerità e della corretta rappresentazione contabile. Dall'esigenza di verificare la correttezza e la sincerità del saldo del risultato di amministrazione segue la necessità che le scritture contabili rispondano a requisiti di chiarezza, veridicità e trasparenza perché un risultato di amministrazione infedele pregiudicherebbe anche gli esercizi finanziari futuri e, quindi, le stesse politiche di risanamento pluriennali e il conseguimento dell'equilibrio, come

¹¹ In questa prospettiva, cfr. F. SUCAMELI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto delle Regioni*, cit., p. 1026.

ripetutamente precisato dalla giurisprudenza costituzionale¹². In questa prospettiva, tale accertamento non può non interessare incidentalmente la legittimità del titolo che ha generato la posta di spesa.

Questo è il punto nevralgico che è stato posto a fondamento della giurisprudenza costituzionale degli ultimi anni – particolarmente animata dalla sensibilità di Aldo Carosi – ed è pertanto il fulcro delle riflessioni che saranno sviluppate qui di seguito sul valore del “giudicato contabile” e, al contempo, sulla limitazione nel tempo degli effetti delle relative pronunce nel giudizio di parifica e, per quanto esse rilevino in base alle peculiarità del diritto del bilancio, nel giudizio di legittimità costituzionale avente ad oggetto la disposizione di legge che ha generato la posta di spesa¹³. Infatti, come si tenterà di chiarire, sebbene in termini contabili le pronunce della Corte costituzionale incidano soltanto su un dato esercizio e producano effetti contabili *pro futuro*¹⁴, l’annullamento del titolo legislativo presupposto alla spesa è infatti destinato ad avere effetti retroattivi di cui la comunità degli interpreti e la Corte costituzionale devono tenere conto quando analizzano la portata di una decisione su una disposizione di legge di spesa o di entrata.

Già da queste prime considerazioni si desume la centralità assunta dal procedimento di parifica negli ultimi anni nel controllo della finanza pubblica allargata sia direttamente mediante il peculiare giudizio di legittimità-regolarità dei conti, sia indirettamente quale sede privilegiata nell’accesso alla giustizia costituzionale a tutela degli equilibri di bilancio.

In questo contesto, occorre poi chiedersi quanto le richiamate tendenze che emergono dagli orientamenti del legislatore e della giurisprudenza costituzionale debbano essere circoscritte alla parifica dei rendiconti regionali o non possano invece costituire principi di diritto estensibili al giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato.

Nel presente contributo saranno in larga parte affrontate questioni inerenti alla parifica dei rendiconti regionali su cui negli ultimi anni si sono registrate le novità di maggiore interesse, senza trascurare alcuni aspetti che riguardano le (prevalenti) affinità e le (limitate) divergenze tra la parifica del rendiconto generale dello Stato e la parifica dei rendiconti regionali.

Tanto premesso, richiamate le origini del procedimento di parificazione, il presente contributo si articola prevalentemente su tre profili di particolare interesse che si sono manifestati negli ultimi dieci anni: a) i

¹² Al riguardo, si vedano le già richiamate sentt. n. 181 del 2015; n. 89 e n. 274 del 2017; n. 49 del 2018.

¹³ Cfr. sentt. n. 4 del 2020, punto n. 5 del “Considerato in diritto”; n. 115 del 2020, punto n. 9 del “Considerato in diritto”.

¹⁴ Al riguardo, molto chiara la sent. n. 4 del 2020, punto n. 5 del “Considerato in diritto”, ove la Corte osserva: «A ben vedere – proprio in ragione della peculiarità del diritto del bilancio e in particolare del principio di equilibrio dinamico che sposta nel tempo la continua tensione verso un bilanciato contrappeso tra entrate e spese – si è in presenza di una graduazione “naturale” degli effetti temporali della presente sentenza sulla gestione del bilancio comunale e sulle situazioni giuridiche ad essa sottese»; affermazione successivamente ribadita dalla sent. n. 115 del 2020, punto n. 9 del “Considerato in diritto”.

recenti sviluppi del giudizio di parificazione, soprattutto per effetto della sua estensione alle Regioni a statuto ordinario e, conseguentemente, le questioni aperte in ordine alle garanzie delle Regioni nel procedimento cogente e conformativo in esame (effettiva posizione di parità rispetto al Pubblico Ministero contabile; rispetto del contraddittorio...); b) le possibili asimmetrie nel giudizio di parificazione avente ad oggetto da un lato i rendiconti delle Regioni e, dall'altro lato, il rendiconto generale dello Stato; c) l'ampiamiento dell'accesso della Corte dei conti in sede di parifica alla giustizia costituzionale.

2. I recenti sviluppi del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali

Venendo al primo profilo, occorre anzitutto ricordare che il procedimento di parificazione del rendiconto generale dello Stato e delle autonomie speciali, successivamente esteso alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 1, comma 5, del decreto-legge n. 174 del 2012, è assistito dalle garanzie sostanziali e procedurali della giurisdizione contenziosa¹⁵.

L'oggetto del giudizio di parificazione è il medesimo sia per il rendiconto generale dello Stato, sia per quelli delle Regioni, poiché, mediante appositi rinvii, sono sostanzialmente le stesse norme che ne disciplinano procedimento e contenuti¹⁶. Che oggetto e procedimento di parifica siano i medesimi è stato espressamente riconosciuto dalla giurisprudenza costituzionale in particolare nella sentenza n. 72 del 2012, ove la Corte ha affermato che sia la parifica del rendiconto generale dello Stato sia quella dei rendiconti regionali consistono, secondo quanto previsto dall'art. 39 del Regio Decreto n. 1214 del 1934, «nel verificare se le entrate riscosse e versate ed i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte dei conti; se le spese ordinate e pagate durante l'esercizio concordino con le scritture tenute o controllate dalla Corte stessa; nonché nell'accertare i residui passivi in base alle dimostrazioni allegate agli atti di impegno e alle scritture». Alla decisione di parifica – ha poi precisato la Corte costituzionale – fa seguito l'approvazione del rendiconto annuale da parte del Consiglio regionale, che non può «significare ingerenza nell'opera di riscontro giuridico espletata dalla Corte dei conti» e costituisce esercizio di «autonoma funzione politica»¹⁷ poiché quelle rispettivamente affidate alla Corte dei conti e al Consiglio regionale «si presentano distinte e non confliggenti»¹⁸.

¹⁵ Cfr. l'art. 40 del Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214 (*Approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti*).

¹⁶ L'art. 1, comma 5, del decreto-legge n. 174 del 2012 rinvia agli artt. 39, 40 e 41 del citato Regio Decreto n. 1214 del 1934.

¹⁷ Sent. n. 121 del 1966, punto n. 1 del "Considerato in diritto", ripresa dalla sent. n. 72 del 2012, punto n. 2.2 del "Considerato in diritto".

¹⁸ Sent. n. 72 del 2012, punto n. 2.2 del "Considerato in diritto".

In esito al giudizio di parifica si determina il duplice risultato di conferire certezza giuridica al rendiconto e di produrre un effetto conformativo nel senso di impegnare l'amministrazione a porre rimedio alle irregolarità eventualmente accertate.

Sia nelle norme che disciplinano il procedimento di parifica statale¹⁹ sia in quelle che disciplinano il procedimento regionale²⁰ si rinviene il fondamento della distinzione tra la «decisione di parifica» e la «relazione allegata»²¹. Guardando al versante della parifica dei rendiconti regionali, tale distinzione ha trovato sviluppo nelle prassi più recenti, anche se attraverso moduli procedurali non sempre omogenei seguiti dalle diverse Sezioni regionali.

Si deve quindi distinguere, da un lato, la «decisione» che ha ad oggetto i risultati della gestione posti a raffronto con i parametri normativi, con la quale viene accertata la regolarità o l'irregolarità del rendiconto mediante un procedimento a struttura binaria e ad esito dicotomico, assistito dalle forme della giurisdizione contenziosa con effetti vincolanti nei confronti dello Stato o della Regione²², «nel senso di ammettere o escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio»²³, e, dall'altro lato, la «relazione allegata»²⁴, con la quale sono invece formulate osservazioni in ordine alla regolarità della gestione e proposte misure di correzione al fine di assicurare gli equilibri di bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa. La relazione, quindi, ha natura di referto ed è inquadrabile nei controlli rivolti a stimolare processi di auto-correzione nell'impiego delle risorse.

¹⁹ Cfr. l'art. 41 del Regio Decreto n. 1214 del 1934 a tenore del quale «Alla deliberazione di cui al precedente articolo è unita una relazione fatta dalla Corte a sezioni riunite nella quale questa deve esporre: le ragioni per le quali ha apposto con riserva il suo visto a mandati o ad altri atti o decreti; le sue osservazioni intorno al modo col quale le varie amministrazioni si sono conformate alle discipline di ordine amministrativo o finanziario; le variazioni o le riforme che crede opportune per il perfezionamento delle leggi e dei regolamenti sull'amministrazione e sui conti del pubblico denaro».

²⁰ Cfr. l'art. 1, comma 5, del decreto-legge n. 174 del 2012, a tenore del quale «Il rendiconto generale della regione è parificato dalla sezione regionale di controllo della Corte dei conti ai sensi degli articoli 39, 40 e 41 del testo unico di cui al regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214. *Alla decisione di parifica è allegata una relazione nella quale la Corte dei conti formula le sue osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa.* La decisione di parifica e la relazione sono trasmesse al presidente della giunta regionale e al consiglio regionale» (cors. ns.).

²¹ Su tale distinzione, cfr. C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 509 ss.

²² Cfr. l'art. 39 del Regio Decreto n. 1214 del 1934 a tenore del quale: «La Corte verifica il rendiconto generale dello Stato e ne confronta i risultati tanto per le entrate, quanto per le spese ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio. A tale effetto verifica se le entrate riscosse e versate ed i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto, siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte dai singoli ministeri; se le spese ordinate e pagate durante l'esercizio concordino con le scritture tenute o controllate dalla Corte ed accerta i residui passivi in base alle dimostrazioni allegate ai decreti ministeriali di impegno ed alle proprie scritture. La Corte con eguali accertamenti verifica i rendiconti, allegati al rendiconto generale, delle aziende, gestioni ed amministrazioni statali con ordinamento autonomo soggette al suo riscontro».

²³ Cfr. sent. C. cost. n. 89 del 2017, punto n. 2 del «Considerato in diritto».

²⁴ Cfr. il citato art. 41 del Regio Decreto n. 1214 del 1934.

Come precisato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti²⁵, decisione e relazione svolgono «unitariamente quella funzione ausiliaria rispetto all'organo legislativo cui il giudizio di parifica è preordinato», ma tali atti rimangono distinti sotto il profilo del rito, dell'oggetto e delle finalità.

Quanto all'oggetto del giudizio di parifica del rendiconto regionale, discorso a parte meriterebbe l'inclusione del bilancio del Consiglio regionale nel rendiconto generale della Regione²⁶. Tale conclusione si desume dall'interpretazione sistematica degli artt. 1, 2, 11 e 11-*bis* del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*) in forza dei quali il rendiconto finanziario consolidato della Regione non può che ricomprendere anche il rendiconto del Consiglio regionale. Pur avendo carattere autonomo²⁷, il rendiconto del Consiglio regionale è quindi soggetto al giudizio di parificazione, come conferma la giurisprudenza delle Sezioni regionali²⁸ e, sia pure implicitamente, la sentenza n. 146 del 2019 della Corte costituzionale che ha accolto la questione sollevata dalla Sezione regionale della Corte dei conti dichiarando costituzionalmente illegittime norme della Regione Campania rivolte a trasferire risorse dal bilancio regionale a quello del Consiglio regionale per la copertura delle spese relative al trattamento accessorio del personale comandato presso il Consiglio regionale. Pur non pronunciandosi su questo aspetto della questione, perché le norme regionali denunciate sul trattamento economico dei dipendenti pubblici regionali sono state dichiarate costituzionalmente illegittime per violazione della competenza esclusiva statale in materia di «ordinamento civile» (art. 117, secondo comma, lett. l), Cost.), tuttavia la Corte sembra condividere la prospettazione della Sezione regionale rimettente anche nella parte in cui quest'ultima afferma che nell'erogazione della spesa il bilancio del Consiglio regionale si configura come bilancio “derivato” (erogatore, cioè, di secondo livello) rispetto al bilancio primario regionale (erogatore principale, vale a dire di primo livello) e che, conseguentemente, la parifica ha ad oggetto il rendiconto consolidato della Regione, inclusivo delle voci di spesa del bilancio del Consiglio regionale.

²⁵ Cfr. Corte dei conti - Sezioni Riunite, sentt. n. 27 del 2014 e n. 38 del 2014.

²⁶ Sul punto, v., diffusamente, D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 211 ss.

²⁷ Come risulta dall'art. 11, commi 8 e 9, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, a tenore dei quali: «8. Le amministrazioni di cui al comma 1 [Regioni ed enti locali] articolate in organismi strumentali come definiti dall'art. 1, comma 2, approvano, contestualmente al rendiconto della gestione di cui al comma 1, lettera b), anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali. Il rendiconto consolidato delle regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.

9. Il rendiconto consolidato di cui al comma 8, predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b), è costituito dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al rendiconto consolidato sono allegati i prospetti di cui al comma 4, lettere da a) a g). Al fine di consentire l'elaborazione del rendiconto consolidato l'ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali».

²⁸ Cfr., ad esempio, Corte dei conti, Sezione Campania, delibera 30 luglio 2019 n. 172/PARI.

L'orientamento in parola sembra peraltro in linea con la giurisprudenza costituzionale che ha ripetutamente affermato, sotto vario profilo, la diversità di posizione e funzioni dei Consigli regionali rispetto alle Camere, sicché non si possono estendere alle assemblee regionali le deroghe previste per gli organi costituzionali rispetto alla sottoposizione al giudizio di conto e alla giurisdizione contabile²⁹.

Il richiamato ampliamento dell'oggetto e del parametro del giudizio di parificazione si riflette sull'evoluzione delle tecniche decisorie e sull'articolazione dei dispositivi delle decisioni di parifica. Alla stregua della nutrita giurisprudenza delle Sezioni Regionali, riprendendo alcune recenti classificazioni³⁰, si possono infatti distinguere pronunce di:

- a) parifica “integrale”, con cui è accertata la regolarità delle poste rendicontate sia rispetto alle scritture e alle regole contabili, sia rispetto alle norme sull'equilibrio;
 - b) parifica “con riserva”, con cui la Corte dei conti invita l'amministrazione ad adeguare alle norme di legge le riscontrate prassi contabili irregolari, potendo, in caso contrario, discendere da tale pronuncia decisioni di non parifica (assimilabili alle decisioni di incostituzionalità accertata, ma non dichiarata o alle sentenze-monito della Corte costituzionale);
 - c) parifica “parziale”, che importa a carico dell'amministrazione il dovere di modificare il disegno di legge di rendiconto in relazione alle poste di bilancio non parificate e di effettuare le relative correzioni nel bilancio di previsione;
 - d) decisione di “non parifica tecnica”, con cui sono accertate irregolarità non riferibili al rendiconto consuntivo (oggetto del giudizio), ma al bilancio di previsione o ad altri documenti contabili presupposti.
- L'impugnazione delle decisioni di parifica della Sezione regionale è ora ammessa davanti alle Sezioni Riunite in speciale composizione giusto il disposto del già citato art. 11, comma 6, lett. e), del decreto legislativo n. 174 del 2016, ampiamente valorizzato dalla giurisprudenza della Corte dei conti³¹, che ha confermato la compatibilità tra i controlli di legittimità-regolarità dei conti (a cui è riconducibile il giudizio di parificazione) e la tutela giurisdizionale dei soggetti i cui interessi siano stati lesi³².

²⁹ Cfr., ad esempio, in maniera significativa, sentt. n. 110 del 1970, punto n. 4 del “Considerato in diritto”; n. 129 del 1981, punto n. 4 del “Considerato in diritto”; n. 292 del 2001, punto n. 4 del “Considerato in diritto”; n. 39 del 2014, punto n. 6.3.9.1 del “Considerato in diritto”. Al riguardo, cfr. G. RIVOSECCHI, *Il finanziamento dei gruppi consiliari, ovvero: dell'irresistibile pubblicizzazione del Giano bifronte*, in G. TARLI BARBIERI – F. BIONDI (a cura di), *Il finanziamento della politica*, Edizioni Scientifiche, Napoli, 2016, pp. 332 ss., spec. p. 347.

³⁰ Cfr. F. SUCAMELI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto delle Regioni*, cit., pp. 1038 ss.; D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 245 ss.

³¹ Cfr. Corte dei conti – Sezioni Riunite, sent. n. 44/2017/EL.

³² Per un ampliamento delle relative implicazioni nel procedimento davanti alle Sezioni Riunite in speciale composizione, cfr. M. PISCHEDDA, *Le azioni giurisdizionali a tutela degli equilibri di finanza pubblica*, in *La dimensione globale della finanza e della Contabilità pubblica*, Atti del Convegno annuale di Contabilità Pubblica, Pisa 6-7 dicembre 2018, a cura di A. Balestrino, M. Bernasconi, S. Campostrini, G. Colombini, M. Degni, P. Ferro, P.P. Italia, V. Manzetti, Editoriale Scientifica, Napoli, 2020, pp. 458 ss.

Anche le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno affermato la sussistenza di una giurisdizione piena ed esclusiva della Corte dei conti nelle «materie di contabilità pubblica» ex art. 103, secondo comma, Cost., riconoscendo l'ampliamento delle competenze delle Sezioni Riunite in speciale composizione con riguardo a tutte le controversie relative agli esiti dei controlli di legittimità-regolarità dei conti sia in riferimento ai piani di riequilibrio finanziario degli enti locali, sia in riferimento alla parifica dei rendiconti regionali, in quanto ascrivibili ai controlli di legittimità-regolarità dei conti³³.

Alla luce di quanto detto, è possibile svolgere qualche considerazione sulla natura del procedimento di parifica.

Secondo la dottrina tradizionale la parifica dovrebbe essere necessariamente ascritta alla funzione di controllo *stricto sensu* poiché il richiamo alle formalità della giurisdizione contenziosa di cui all'art. 40 del Regio Decreto n. 1214 del 1934 si riferirebbe unicamente alle modalità decisionali per garantire l'attendibilità del risultato deliberativo, ma non altererebbe la natura del procedimento che resterebbe, appunto, di controllo³⁴.

Più di recente, invece, anche in forza della giurisprudenza costituzionale degli ultimi anni, la parifica è stata ricondotta ai controlli di legittimità-regolarità dei conti, in quanto rivolta ad accertare il rispetto dell'equilibrio mediante moduli procedurali a struttura binaria che possono esitare nel diniego di parifica e quindi, salva la ricorribilità davanti alle Sezioni Riunite in speciale composizione, connotati dai caratteri della definitività da tempo ritenuti necessari ai fini della legittimazione a provocare l'incidente di costituzionalità³⁵. In questo contesto, in riferimento alla parifica si è recentemente parlato di: «cosmosi tra funzione di controllo e funzione giurisdizionale»³⁶; procedimento non «giurisdizionale in senso stretto», ma che «sotto molteplici aspetti se ne avvicina»³⁷; procedimento dai «connotati certativi di forza incontrovertibile» derivante da «accertamenti aventi una forza assimilabile a quella della cosa giudicata»

³³ V., in particolare, S.U. ord. n. 5805 del 2014; sent. 25 novembre 2016, n. 22645.

³⁴ Cfr. F. BENVENUTI, *Osservazioni parallele sul rendiconto (1958)*, in *Scritti giuridici*, vol. II, Vita e Pensiero, Milano, 2006, pp. 1651 ss.; M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1970, p. 421; V. GUCCIONE, *Questioni di costituzionalità, legittimazione, rilevanza: variazioni sul tema con particolare riferimento al giudizio di parificazione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1969, pp. 229 ss.; G. COGLIANDRO, *Il procedimento di parificazione del rendiconto generale. Natura giuridica e principio del contraddittorio*, in *Foro amm.*, 1980, p. 1308; A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Jovene, Napoli, 1990, p. 535; P. SANTORO – E. SANTORO, *Manuale di Contabilità e finanza pubblica*, Maggioli Editore, Rimini, 2018, p. 473. Non dissimile, in definitiva, l'approccio di chi ritiene il giudizio di parifica espressione di una «forma *sui generis* di volontaria giurisdizione»: cfr. R. URSI, *Riflessioni sul giudizio di parificazione dei rendiconti regionali*, in *Milan Law Review*, n. 1, 2020, pp. 49 ss.

³⁵ Secondo l'intuizione già espressa da A.M. SANDULLI, *La Corte dei conti nella prospettiva costituzionale*, in *La Corte dei conti strumento di attuazione della Costituzione nella materia della finanza pubblica*, Atti del Convegno «Corte dei conti e finanza pubblica», Napoli-Salerno, 19-21 giugno 1979, vol. I, ESI, Napoli, 1979, pp. 30 e 47 ss.

³⁶ G. COLOMBINI, *I controlli della Corte dei conti sui bilanci degli enti territoriali*, in *La Corte dei conti fra controllo e giurisdizione: quale futuro in Europa?*, Atti del convegno di studi in memoria di Massimo Vari, Corte dei conti, Roma, 1 luglio 2015, p. 89.

³⁷ D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 216.

espressione di un «sindacato giurisdizionale o paragiurisdizionale»³⁸; o, ancora, di procedimento che «esprime al massimo grado la specialità della Corte dei conti», caratterizzato dalla «compenetrazione tra funzioni di controllo e funzioni giurisdizionali»³⁹; e, infine, si è evocata la «dimensione di finanziarizzazione e di giurisdizionalizzazione» della parificazione dei rendiconti⁴⁰, concludendo, quindi, nel senso di un «procedimento pienamente giurisdizionale»⁴¹.

Anche la giurisprudenza costituzionale non ha risolto la controversa questione. Da un lato, la Corte in talune pronunce ha incidentalmente negato che il procedimento di parifica sia assimilabile in senso stretto alla funzione giurisdizionale⁴²; dall'altro lato, però, il Giudice delle leggi ne ha affermato la natura giurisdizionale per dedurne l'inammissibilità di conflitti di attribuzione tra enti promossi da Regioni che lamentavano un difetto di contraddittorio perché mediante il conflitto non può essere censurata la modalità di esercizio della funzione giurisdizionale, così, riconducendo, di fatto, la parifica a detta funzione⁴³.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, nelle uniche due occasioni in cui si sono pronunciate, hanno dichiarato inammissibili i ricorsi straordinari promossi dal Procuratore generale della Corte dei conti - Sezione giurisdizionale Regione Liguria avverso la delibera di parificazione «attesa la natura non giurisdizionale né di atto amministrativo di tale delibera», «essendo essa ricorribile innanzi alle Sezioni Riunite in speciale composizione»⁴⁴, ponendo comunque in rilievo «l'intento del legislatore di collegare strettamente, in questa materia, la funzione di controllo a quella giurisdizionale»⁴⁵.

Pur nelle indicazioni non univoche desumibili dalla dottrina e della giurisprudenza, si può riconoscere che il giudizio di parificazione del rendiconto è riconducibile ai controlli di legittimità-regolarità dei conti, sorretto dalle forme dell'attività contenziosa, trattandosi di un giudizio di conto che: a) si risolve nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo; b) è assistito dall'intervento del Pubblico ministero contabile nell'interesse della legalità finanziaria e degli interessi finanziari adespoti alla corretta rappresentazione e gestione del bilancio; c) la decisione è giustiziabile

³⁸ A. CAROSI, *Il ruolo della Corte dei conti nella salvaguardia delle regole di bilancio nazionali e comunitarie*, in *La Corte dei conti fra controllo e giurisdizione*, cit., pp. 45 e 56.

³⁹ A. GRASSO, *Il ruolo della procura nel giudizio di parifica*, in V. TENORE – A. NAPOLI, *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti*, cit., p. 284.

⁴⁰ Così, G. COLOMBINI, *Editoriale*, in *Bilancio, comunità, persona*, n. 1, 2021, p. 5.

⁴¹ F. SUCAMELI, *La disciplina e i rimedi a tutela dell'equilibrio nel settore sanitario: i controlli amministrativi e la giurisdizione sul bilancio della Corte dei conti*, in V. TENORE – A. NAPOLI, *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti*, cit., p. 435.

⁴² Cfr. sent. n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

⁴³ Cfr. sent. n. 72 del 2012, punto n. 2.3 del “Considerato in diritto”.

⁴⁴ Cfr. S.U. 30 ottobre 2014, sent. n. 23072; 25 novembre 2016, sent. n. 22645.

⁴⁵ S.U. 25 novembre 2016, sent. n. 22645.

davanti alle Sezioni Riunite della Corte dei conti in speciale composizione in relazione a situazioni soggettive ritenute lese.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, poi, il principio di rendicontazione (e, quindi, la parifica del rendiconto) si collega al circuito democratico-rappresentativo essendo strumentale al principio della responsabilità politica e alla responsabilità di mandato poiché il rendiconto, attribuendo certezza giuridica ai conti e assicurando trasparenza e “sincerità” delle scritture contabili, consente di verificare come sono state utilizzate le risorse rispetto ai programmi e agli impegni assunti dagli amministratori pubblici⁴⁶.

Quanto detto, a prescindere dalla natura del giudizio di parifica – controllo o giurisdizione –, rafforza le conclusioni sopra richiamate in ordine alla funzione “certativa”, cogente e conformativa del procedimento stesso⁴⁷, perché esso si traduce nella verifica della tenuta complessiva del rendiconto in esito all’accertamento della rispondenza ai parametri normativi dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto in termini di veridicità e attendibilità dei saldi e di sostenibilità degli equilibri rappresentati.

D’altra parte, come acutamente osservato da Aldo Carosi, «l’affidabilità delle esposizioni finanziario-contabili non può essere custodita dalla *moral suasion* del controllo sulla gestione, che presuppone una volontà adesiva del controllato per esplicare i propri positivi effetti bensì dall’accertamento del rispetto delle regole da parte di un organo esterno indipendente che assuma una valenza “certativa” intrinseca, non subordinata alla disponibilità di chi subisce il sindacato ad accettarne le risultanze e i suggerimenti»⁴⁸.

In questa prospettiva, ciò che maggiormente rileva nella rinnovata configurazione del giudizio di parifica non sembra tanto la qualificazione della sua natura – su cui potrebbe a lungo dibattersi, ora come in origine –, quanto l’esigenza di assicurare adeguate garanzie procedurali (*rectius*: processuali) rispondenti ai principi costituzionali che devono assistere il giudizio: effettiva posizione di parità tra Regioni e Pubblico Ministero contabile; adeguate garanzie per entrambe le “parti pubbliche” nella fase istruttoria e dibattimentale⁴⁹; rispetto del principio del contraddittorio⁵⁰.

⁴⁶ Cfr. sentt. n. 247 del 2017, spec. punto n. 10 del “Considerato in diritto”; n. 18 del 2019, spec. punto n. 5 del “Considerato in diritto”; n. 4 del 2020, spec. punto n. 5 del “Considerato in diritto”; n. 115 del 2020, spec. punto n. 1 del “Considerato in diritto”; n. 157 del 2020, punto n. 4 del “Considerato in diritto”. Sul valore costituzionale della trasparenza dei conti quale principio indefettibile funzionale ad assicurare il controllo democratico, cfr. A. CAROSI, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in *Rivista AIC*, n. 3, 2018, pp. 4 ss.

⁴⁷ Sul punto, v. M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 55.

⁴⁸ A. CAROSI, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit., p. 8.

⁴⁹ Che il Pubblico Ministero contabile sia parte in applicazione dei principi generali e sulla base della titolarità dei diritti tutelati è affermato da Corte dei conti – Sezioni Riunite, sent. n. 44/2017/EL. Nello stesso senso, cfr. D. MORGANTE, *La posizione del Pubblico Ministero contabile nel giudizio di parificazione del rendiconto*, in *Riv. Corte conti*, n. 2, 2019, p. 67. In senso difforme, A. GRASSO, *Il ruolo della procura nel giudizio di parifica*, cit., pp. 277 ss., il quale dubita che il Pubblico Ministero contabile abbia la veste di parte processuale nel giudizio di parifica, svolgendo piuttosto «la funzione di interveniente necessario, a presidio degli interessi pubblici coinvolti».

⁵⁰ Cfr. M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 75 ss., spec. p. 79, quanto all’esigenza di garantire la «parità delle armi» nel procedimento di parifica.

In primo luogo, non può negarsi che la Regione, da un lato, e il Pubblico Ministero contabile, dall'altro lato, siano portatori di interessi divergenti poiché il primo risponde all'interesse pubblico dello Stato-ordinamento⁵¹, mentre la seconda all'interesse dell'ente-persona (e non dell'intera comunità nazionale)⁵²; né la valorizzazione dell'elemento oggettivo della natura pubblica delle risorse da cui discende l'esigenza costituzionalmente imposta di assicurarne il corretto impiego – siano esse statali o regionali – potrebbe estendersi sino al punto di assorbire integralmente l'interesse regionale nella posizione processualmente rappresentata dal Pubblico Ministero.

In secondo luogo, se per un verso il contraddittorio con la Regione è assicurato nella fase istruttoria, sia pure con modalità non sempre univoche nei procedimenti seguiti dalle diverse Sezioni regionali, per l'altro verso la Regione risulta ancora sfornita di una vera e propria difesa tecnica nella fase contenziosa che dovrebbe invece consentire di esercitare pienamente il diritto di esporre le proprie ragioni riguardo alle questioni di legittimità-regolarità dei conti in relazione alle quali, come si dirà, può essere tra l'altro eccepita l'illegittimità costituzionale delle leggi di spesa presupposte.

Al riguardo, appare particolarmente significativa la posizione recentemente assunta da alcuni rappresentanti del sistema delle autonomie regionali che sembrano aver accantonato ogni rivendicazione della natura meramente ausiliaria e refertuale della parifica per sostenere la tesi della giurisdizionalità del procedimento alla quale dovrebbe seguire – proprio per gli argomenti sopra richiamati – l'estensione di adeguate garanzie processuali per le Regioni al fine di garantire lo sviluppo di un reale contraddittorio e l'effettiva parità delle parti⁵³.

Da ciò discende l'esigenza, per il giudizio di parifica così come per i controlli di legittimità-regolarità dei conti, di rafforzare il principio del contraddittorio secondo le regole del giusto processo di cui all'art. 111 Cost. a tutela sia degli enti sub-statali controllati, sia degli interessi finanziari adespoti alla corretta rappresentazione e gestione del bilancio garantiti dal Pubblico Ministero⁵⁴, al fine di assicurare la piena legalità costituzionale-finanziaria.

⁵¹ Al riguardo, cfr. A. GRASSO, *Il ruolo della procura nel giudizio di parifica*, cit., pp. 277 ss.

⁵² Cfr. D. MORGANTE, *La posizione del Pubblico Ministero contabile nel giudizio di parificazione del rendiconto*, cit., p. 66.

⁵³ Cfr. A. PESSINA, *L'incidente di costituzionalità sollevato dalla Corte dei conti in sede di parifica dei rendiconti delle Regioni: alcune osservazioni dalla prospettiva delle Assemblee legislative regionali*, pp. 14 ss. (del *paper*), Relazione al Seminario "I controlli della Corte dei conti e i complessi equilibri del sistema delle autonomie", promosso dalla Corte dei conti e dalla Conferenza dei Presidenti delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome e tenutosi a Venezia il 5-6 novembre 2021, i cui Atti sono in corso di pubblicazione.

⁵⁴ A prescindere dall'effettiva titolarità dei diritti finanziari fatti valere in giudizio su cui si appuntano i dubbi di A. GRASSO, *Il ruolo della procura nel giudizio di parifica*, cit., p. 278, spec. nota 36.

3. Asimmetrie tra parifica statale e parifica regionale: un diverso “giudicato contabile”?

Chiariti i recenti sviluppi del giudizio di parificazione soprattutto per effetto della sua applicazione alle Regioni a statuto ordinario, ci si potrebbe interrogare in ordine all'estensione dei principi di diritto ormai consolidati circa la parifica dei rendiconti regionali alla parifica del rendiconto generale dello Stato al fine di valutare possibili asimmetrie nel giudizio di parificazione avente ad oggetto i rendiconti regionali da un lato e quelli statali, dall'altro lato.

L'impressione è che, pur avendo struttura simile ed essendo disciplinato da norme che replicano lo stesso schema, il giudizio di parifica si riveli maggiormente incisivo quando ha ad oggetto i rendiconti delle Regioni rispetto a quando si esplica sul rendiconto generale dello Stato, incidendo, cioè, sul piano dei rapporti tra Governo e Parlamento. In questo secondo caso, la Corte dei conti rivela comprensibilmente maggiore ritrosia e maggior *self-restraint* nei confronti degli organi politici perché non intende incidere sul funzionamento della forma di governo.

Tali assunti sembrano essere dimostrati dalla vicenda relativa alla reiezione parlamentare dell'art. 1 disegno di legge sul rendiconto dello Stato presentato dal quarto governo Berlusconi nell'ottobre del 2011 rispetto alla quale non rileva tanto in questa sede sottolineare se la bocciatura del rendiconto possa essere ritenuta equivalente alla sfiducia al Governo (come peraltro da alcuni sostenuto in dottrina⁵⁵), quanto esaminare l'effetto di tale pronuncia sul giudizio di parificazione, per quanto si tratti di un precedente isolato e prodottosi in una situazione “eccezionale” da cui sarebbe scaturita la crisi di governo e la formazione del Governo Monti.

In quell'occasione, la Giunta del regolamento della Camera dei deputati si pronunciò nel senso della preclusione dell'ulteriore corso del disegno di legge a seguito della reiezione del suo art. 1, ma affermò che il Governo avrebbe potuto presentare un nuovo disegno di legge, sottolineando, tra l'altro, il «carattere puramente ricognitivo e contabile dell'atto di rendicontazione»⁵⁶. Trattasi di affermazione ampiamente smentita dalla giurisprudenza costituzionale che ha affermato, invece, il valore sostanziale del rendiconto e ha assimilato a tutti gli effetti le leggi di approvazione del bilancio e del rendiconto alle altre leggi sottoposte al sindacato di costituzionalità⁵⁷, ma che allora neutralizzò il voto parlamentare e tutto ciò che era preordinato ad esso, incluso, appunto, il giudizio di parificazione della Corte dei conti.

L'anomalia fu tale da creare un vero e proprio corto circuito istituzionale tant'è che, a seguito della bocciatura da parte della Camera dei deputati e la presentazione di un rendiconto identico a quello

⁵⁵ Cfr., ad esempio, R. BIN – G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, XXII Ed., Giappichelli, Torino, 2021, p. 382.

⁵⁶ Cfr. Camera dei deputati – Resoconti delle Giunte e Commissioni, Giunta per il regolamento, seduta di martedì 12 ottobre 2011, spec. pp. 5 ss.

⁵⁷ Cfr. sentt. n. 10 del 2016; n. 89 del 2017 e n. 49 del 2018. Una conferma indiretta del carattere “prescrittivo” del rendiconto lo si può trovare anche nella sent. n. 274 del 2017, ove la Corte costituzionale ha anche affermato che la legge di rendiconto ha effetti sostanziali e normativi, in quanto prescrive al medesimo ente una misura di equilibrio.

precedente, la Corte dei conti parificò nuovamente lo stesso rendiconto per consentirne l'approvazione parlamentare. È lecito dubitare della legittimità della seconda pronuncia della Corte dei conti, atteso che la pronuncia contabile è affidata a un organo di natura magistratuale e che la stessa, resa nelle forme della giurisdizione contenziosa, avrebbe dovuto essere considerata “irretrattabile”, in quanto concernente un fatto (la rendicontazione di esercizio) su cui si era formata una decisione definitiva, e quindi un “ne bis in idem”.

Basti pensare che, in casi analoghi, una doppia pronuncia sullo stesso rendiconto non è stata consentita a livello regionale: le Sezioni regionali della Corte dei conti hanno affermato in diverse occasioni il carattere definitivo della decisione e la formazione di un “giudicato contabile” a valle delle loro pronunce in sede di parifica. Tale orientamento sembra rispondere non soltanto ai principi generali del processo e degli atti giuridici, ma anche dei principi costituzionali che assistono il procedimento legislativo collegato e il principio di responsabilità della decisione ad esso connesso. Pertanto, nei casi in cui la Giunta regionale ha presentato un nuovo disegno di legge di rendiconto senza seguire i rilievi del Consiglio o senza ottemperare a precedenti pronunce delle stesse Sezioni regionali, il “vizio” dello schema di rendiconto non può che trasmettersi sulla successiva legge di rendiconto e sul successivo bilancio di previsione che non ha effettuato i necessari assestamenti⁵⁸. Ne consegue che tali vizi sono destinati ad emergere nei cicli di controllo successivi. Non ci si riferisce soltanto al successivo giudizio di parifica, ma anche al controllo sulle leggi di previsione e di rendiconto, giusto il disposto dell'art. 1, comma 3, del decreto-legge n. 174 del 2012, che, pur se correttamente privato di produrre effetti impeditivi sulla spesa dalla sentenza della Corte costituzionale n. 39 del 2014 – in quanto ciò avrebbe illegittimamente consentito alla Corte dei conti di incidere sull'efficacia della legge regionale sostituendosi illegittimamente alla Corte costituzionale⁵⁹ –, continua comunque a rispondere allo *standard* del controllo di legittimità-regolarità secondo quanto affermato dalla giurisprudenza costituzionale sin dalla sentenza n. 60 del 2013. Quest'ultima ha chiarito la distinzione tra funzione di *audit*, rivolta ad un controllo di legittimità – intesa nel senso della contabilità pubblica – sulla regolarità dei conti, attribuito a un organismo terzo ed imparziale e funzione di *control*, esplicantesi, invece, in un controllo sulla gestione inteso come verifica sulla *performance* dell'amministrazione e sui risultati in termini di efficienza e di efficacia⁶⁰.

⁵⁸ Cfr., al riguardo, sent. C. cost. n. 250 del 2013.

⁵⁹ Cfr. sent. n. 39 del 2014, punto n. 6.3.4.3.1 del “Considerato in diritto”.

⁶⁰ La Corte costituzionale, con la sent. n. 60 del 2013, pronunciandosi in sede di giudizio per conflitto di attribuzione tra enti a seguito dell'impugnazione da parte della Provincia autonoma di Bolzano della delibera recante i criteri per l'espletamento dei controlli di legittimità-regolarità dei conti sulla finanza territoriale, ha ribadito, appunto, la richiamata distinzione, affermando che il controllo intestato all'amministrazione della Provincia autonoma o della Regione a statuto speciale, avente ad oggetto la gestione finanziaria degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, è distinto da quello affidato alla Corte dei conti in funzione di verifica del patto di stabilità interno e dei vincoli che discendono dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, sicché questi ultimi giustificano l'estensione di controlli «esterni» anche alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e di Bolzano.

In questo senso, i casi più significativi sono costituiti dalle pronunce di parificazione dei rendiconti della Campania e dell’Abruzzo del 2018⁶¹, nei quali, appunto, non è stata consentita una “doppia pronuncia” sullo stesso rendiconto. Un orientamento parzialmente difforme si riscontra soltanto nelle pronunce delle Sezioni Riunite per la Regione Sicilia che, in un primo momento, hanno affermato con sentenza non definitiva (delib. 4 dicembre 2018/PARI) che una nuova proposta di rendiconto della Giunta regionale costituisse legittima istanza di riapertura del procedimento, salvo poi affermare nella successiva delibera 12 dicembre 2018, n 1/PARI che il procedimento di parifica trova un limite nell’esercizio della potestà legislativa dell’Assemblea regionale, essendo estraneo al giudizio l’accertamento dell’eventuale difformità del rendiconto divenuto legge rispetto a quello parificato⁶².

D’altra parte, il giudizio di parifica è rivolto ad accertare ad una determinata data la conformità del conto a quanto precedentemente affermato dall’amministrazione circa l’impiego delle risorse, per cui, una volta bocciato il rendiconto, è difficile immaginare la riapertura del giudizio.

In definitiva, stando alla prassi, l’interpretazione divergente di norme che disciplinano in modo pressoché identico il procedimento di parificazione del rendiconto per lo Stato e per le Regioni si traduce in un controllo della Corte dei conti meno incisivo sugli organi politici statali di quanto non lo sia quando lo stesso giudizio ha ad oggetto i rendiconti regionali.

Analoga asimmetria si ravvisa se si pensa che, a fronte dello sviluppo di incisivi controlli di legittimità-regolarità sulle autonomie territoriali, le Sezioni centrali di controllo della Corte dei conti hanno invece percorso con assai scarsa convinzione la strada che era stata aperta dalla sentenza n. 226 del 1976 circa la possibilità di sollevare questioni in sede di controllo preventivo di legittimità sugli atti delle amministrazioni statali che, invece, avrebbe potuto costituire uno strumento particolarmente incisivo di controllo dei conti pubblici potendo la Corte dei conti denunciare in sede di apposizione del visto sugli atti del Governo tutte le leggi presupposte viziate per difetto di copertura⁶³.

Tale accesso alla giustizia costituzionale è stato infatti percorso soltanto negli ultimi anni ed esclusivamente dalle Sezioni regionali della Corte dei conti e quindi, pur essendo sistematicamente richiamata la sentenza n. 226 del 1976 in sede di ammissibilità delle questioni sollevate, sempre in

⁶¹ Cfr. Sezione Regionale Abruzzo, delibera n. 120/2018/PARI.

⁶² Sul punto, v. la ricostruzione di D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 249 ss.

⁶³ Si conta soltanto un caso relativo a una questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Corte dei conti – Sezione di controllo in ordine a profili attinenti alla copertura finanziaria di una legge di spesa nel corso del giudizio sull’ammissione al visto e alla registrazione di un decreto del ministro del Tesoro concernente variazioni allo stato di previsione della spesa dello stesso Ministero, poi decisa dalla Corte costituzionale con la sent. n. 384 del 1991 che ha dichiarato fondata la questione.

relazione ai controlli di legittimità-regolarità dei conti degli enti locali⁶⁴, o in sede di giudizio di parifica dei rendiconti regionali⁶⁵.

4. Il rinnovato accesso della Corte dei conti in sede di parifica alla giustizia costituzionale

Le considerazioni da ultimo svolte consentono di affrontare l'ultima questione connessa, per quanto detto, all'efficacia cogente e conformativa della pronuncia di parifica: l'accesso alla giustizia costituzionale. Anche la rinnovata legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità discende dall'ampiamiento dell'oggetto e del parametro del giudizio di parifica perché, sia pure con i limiti che si tenterà qui di seguito di precisare, in tale sede può essere necessario accertare anche la conformità a Costituzione delle disposizioni contenute nel bilancio o nelle leggi di spesa che hanno consentito l'impegno delle poste nel rendiconto.

Pur essendo sempre stata ritenuta pacifica tale legittimazione, perché il procedimento sotto il profilo soggettivo è affidato ad un organo di natura magistratuale e, sul piano oggettivo, è assistito dalle garanzie della giurisdizione contenziosa, in una prima fase, risalente agli anni Sessanta, la Corte costituzionale aveva escluso che potessero essere sollevate questioni di costituzionalità aventi ad oggetto la legge di bilancio o le leggi di spesa per difetto di rilevanza, poiché la Corte dei conti non applicava né l'una né le altre, trattandosi, allora, di un mero raffronto tra scritture contabili⁶⁶.

Tale orientamento, quindi, retaggio dei residui della teoria formale-sostanziale⁶⁷, era motivato dal limitato ambito di cognizione allora riservato alla Corte dei conti in sede di parifica⁶⁸. In tale fase, si riteneva che la legge di bilancio e le leggi di spesa avessero esaurito i loro effetti autorizzatori: questi ultimi, rispetto al

⁶⁴ Cfr. sentt. n. 18 e n. 105 del 2019.

⁶⁵ Cfr. sentt. n. 196 del 2018; n. 138 del 2019; n. 244 del 2020.

⁶⁶ In questo senso, appare esemplificativa la dottrina degli anni Sessanta: sia quella contraria alla legittimazione della Corte dei conti in sede di controllo a sollevare questioni (cfr., ad esempio, G. AMATO, *Il Parlamento e le sue Corti*, in *Giur. cost.*, 1976, pp. 1986 ss.), sia quella favorevole (cfr., ad esempio, S. BUSCEMA, *Il Parlamento e i rendiconti della Cassa DD.PP. e degli Istituti di previdenza*, in *Giur. cost.*, 1963, pp. 1617 ss.; R. CHIEPPA, *Sulle questioni di legittimità costituzionale sollevabili incidentalmente nel corso di giudizio di parificazione del rendiconto generale (a proposito della registrazione con riserva di atti regionali siciliani) e sulle nuove prospettive per i conflitti di attribuzione*, in *Giur. cost.*, 1966, p. 1657). Che il procedimento di parifica fosse allora ritenuto un raffronto tra scritture contabili è più di recente ricordato, ad esempio, da D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 265.

⁶⁷ Per un recente approfondimento del superamento della teoria formale-sostanziale del bilancio, cfr. G. RIVOSECCHI, *Il bilancio nel diritto pubblico italiano*, in *Nomos. Le attualità del diritto*, n. 3, 2020, pp. 6 ss.

⁶⁸ Al riguardo, G. AMATO, *nota a sent. C. cost. n. 142 del 1968*, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, p. 596, discorreva di peculiare «irrelevanza istituzionale» delle questioni di costituzionalità sollevate in sede di giudizio di parificazione e L. ELIA, *Manifesta irrilevanza della quaestio o carenza di legittimazione del giudice a quo?*, in *Giur. cost.*, 1968, pp. 2342 ss. di inammissibilità delle questioni sollevate per «difetto di legittimazione attiva» del giudice contabile *a quo* in ogni giudizio di parificazione, perché, se la Corte costituzionale avesse dichiarato ammissibili tali questioni, avrebbe consentito alla Corte dei conti di impugnare leggi di spesa e legge di bilancio a cadenza annuale, introducendo una sorta di ricorso diretto incompatibile con l'art. 100 Cost. e con il nostro sistema di giustizia costituzionale.

disegno di legge di rendiconto, manifestavano la loro presenza nel “fatto” registrato nella contabilità che veniva posto a raffronto con il bilancio di previsione e parificato⁶⁹.

Nella fase successiva, invece, quando viene definitivamente abbandonato ogni residuo della teoria formale-sostanziale, il bilancio non si limita ad esprimere l’atto autorizzativo della spesa, ma costituisce legge di indirizzo e di salvaguardia della spesa stessa. Conseguentemente, già con la legge 5 agosto 1978, n. 468 (*Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*), la decisione di bilancio appare idonea ad includere tutte le disposizioni di legge che determinano «effetti modificativi dell’articolazione del bilancio per il fatto stesso di incidere, in senso globale, sulle unità elementari, vale a dire sui capitoli, con riflessi sugli equilibri di gestione, disegnati con il sistema dei risultati differenziali»⁷⁰. Ne consegue la valorizzazione di una funzione sempre più ampia del giudizio di parifica, rivolta a verificare la regolarità del rendiconto rispetto al complesso della legislazione finanziaria e il conseguente ampliamento nell’accesso alla giustizia costituzionale⁷¹.

Successivamente, la giurisprudenza costituzionale, in particolare nelle sentenze n. 81 del 2017 e n. 157 del 2020, è giunta a delineare un vero e proprio “test di giurisdizionalità” ai fini della legittimazione a sollevare questioni, ricostruito nei seguenti termini: a) applicazione di parametri normativi, tenendo conto che «l’esito del procedimento è dicotomico nel senso di ammettere od escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio»; b) «giustiziabilità del provvedimento in relazione a situazioni soggettive dell’ente territoriale coinvolte» assicurando la ricorribilità entro i termini previsti – altrimenti la pronuncia è definitiva – delle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione; c) «pieno contraddittorio sia nell’ambito del giudizio di parifica esercitato dalla Sezione regionale sia nell’eventuale giudizio ad istanza di parte, qualora quest’ultimo venga avviato dall’ente territoriale cui si rivolge la parifica», assicurando, in entrambe le ipotesi, «il coinvolgimento del pubblico ministero a tutela dell’interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell’ente territoriale»⁷².

In questo contesto, la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità in sede di parifica è stata progressivamente ampliata sia «per oggetto», poiché essa riguarda ormai tutte le disposizioni di legge, statale e regionale, che possono alterare gli equilibri di bilancio⁷³, sia «per parametro», non essendo più limitata alle violazioni dell’art. 81 Cost., ma estesa dapprima ai contrasti con tutte le

⁶⁹ Sul punto, v. F. SUCAMELI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto delle Regioni*, cit., p. 1053.

⁷⁰ Sent. n. 213 del 2008, punto n. 4 del “Considerato in diritto”, che riprende sent. n. 244 del 1995, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

⁷¹ Al riguardo, cfr. D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 266 ss.

⁷² Cfr. sentt. n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”; n. 157 del 2020, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

⁷³ Cfr. sentt. n. 244 del 1995, punto n. 3 del “Considerato in diritto”; n. 213 del 2008, punto n. 4 del “Considerato in diritto”.

norme costituzionali sull'equilibrio e sui limiti all'indebitamento degli enti sub-statali (artt. 97, primo comma, e 119 Cost.)⁷⁴ e, successivamente, alla violazione dei parametri attinenti al riparto di competenze tra Stato e Regioni, sia pure – come si dirà – alle condizioni precisate dalla stessa giurisprudenza costituzionale⁷⁵.

Le trasformazioni del sistema dei controlli sulla finanza territoriale, prevalentemente spostati, almeno a far data dal decreto-legge n. 174 del 2012 sul versante dei controlli di legittimità-regolarità dei conti, in uno con la costituzionalizzazione dell'equilibrio di bilancio di derivazione europea, hanno concorso a determinare l'ulteriore legittimazione della Corte dei conti nell'accesso alla giustizia costituzionale in relazione a controlli non più soltanto rivolti a stimolare processi di correzione della gestione economico-finanziaria dell'ente secondo criteri di efficacia ed efficienza, bensì strutturalmente binari e ad esito dicotomico, in quanto rivolti a prevenire squilibri di bilancio, agli effetti dei quali possono essere adottate incisive misure correttive e talora sanzionatorie comunque idonee ad incidere sulle posizioni giuridiche soggettive degli enti sottoposti al controllo⁷⁶.

Occorre quindi soffermarsi sul sopra richiamato orientamento della giurisprudenza costituzionale che ha sostanzialmente esteso al giudizio di parificazione la c.d. ridondanza ai fini dell'ampliamento della legittimazione «per parametro». Si tratta di una regola processuale introdotta dalla stessa Corte in via giurisprudenziale nel giudizio in via principale per attenuare l'asimmetria tra Stato e Regioni, consentendo a queste ultime di evocare nel giudizio parametri diversi da quelli che attengono al riparto di competenze qualora la loro lesione si rifletta sulle attribuzioni regionali. In maniera non dissimile, ora la Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione, può evocare parametri attinenti al riparto di competenze e diversi dall'art. 81 Cost. qualora la loro lesione si rifletta sull'attività svolta in sede di parifica. In altre parole, è onere della Sezione regionale che solleva la questione dimostrare che la lesione dei parametri costituzionali evocati ridondi funzionalmente sull'attività svolta in sede di parifica, poiché l'applicazione della legge in tesi incostituzionale interferisce con la parificazione del rendiconto, rischiando così di pregiudicare gli equilibri finanziari.

In questa prospettiva, ad esempio, le sentenze n. 196 del 2018 e n. 149 del 2019 hanno dichiarato costituzionalmente illegittime leggi regionali che, rispettivamente, istituivano il ruolo dei vice-dirigenti destinando ad essi ulteriori risorse e prevedevano fondi alimentati da risorse ulteriori rispetto a quelle tassativamente previste dai contratti nazionali in materia riservata alla competenza legislativa esclusiva statale *ex art. 117, secondo comma, lett. l), Cost.* («ordinamento civile»). In buona sostanza, il percorso

⁷⁴ Cfr. sent. n. 181 del 2015, spec. punti n. 6.2 e n. 6.3 del “Considerato in diritto”.

⁷⁵ Cfr. sentt. n. 196 del 2018, spec. punto n. 2.1.1 del “Considerato in diritto”; n. 138 del 2019, punto n. 3 del “Considerato in diritto”; n. 244 del 2020, spec. punto n. 3.1.1 del “Considerato in diritto”.

⁷⁶ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOSECCHI, *I controlli sulla finanza pubblica tra i diversi livelli territoriali di governo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, n. 3, 2019, pp. 757 ss.

argomentativo seguito dai giudici contabili rimettenti e accolto dalla Corte costituzionale dimostra che, se avessero parificato i capitoli del bilancio in applicazione delle norme denunciate, le Sezioni regionali avrebbero validato un risultato di amministrazione non corretto, inficiando gli equilibri di bilancio⁷⁷. Pertanto, in questi “casi limite”, al giudice contabile non resta che sollevare la questione trovandosi, in sede di giudizio di parificazione, ad accertare il risultato di amministrazione sulla base dell’applicazione della legge che precluderebbe il diniego di parifica in relazione a quelle disposizioni che determinano l’illegittimo ampliamento della capacità di spesa dell’ente. Ai fini dell’ammissibilità della questione, non è quindi sufficiente dimostrare che la lesione degli evocati parametri attinenti al riparto di competenze ridondi sull’equilibrio di bilancio, dovendosi invece comprovare che l’asserita violazione interferisca con lo svolgimento del giudizio stesso affidato alla Sezione regionale.

Questi orientamenti della giurisprudenza costituzionale, soprattutto in una prima fase, sono stati oggetto di critica per il comprensibile rischio di introdurre un vaglio generalizzato da parte della Corte dei conti sulla legislazione regionale di spesa senza limiti quanto ai parametri evocabili e senza termini decadenziali⁷⁸, paventando, tra l’altro, parte della dottrina il timore che le richiamate pronunce potessero tradursi in una nuova via di accesso alla giustizia costituzionale “a senso unico” in favore dello Stato, limitata all’impugnazione delle sole leggi regionali, perché sarebbe difficile immaginare che la Corte dei conti possa sollevare questioni di legittimità costituzionale aventi ad oggetto leggi statali «fuori competenza» in sede di parifica del rendiconto generale dello Stato⁷⁹.

Se, per un verso, la critica da ultimo richiamata sembra costituire conferma di alcune delle sopra richiamate “asimmetrie” tra i giudizi di parificazione dei rendiconti regionali e statali, per altro verso le pronunce della Corte costituzionale sembrano spiegarsi soprattutto alla luce dei rinnovati precetti costituzionali dell’equilibrio di bilancio e della sostenibilità delle finanze pubbliche (artt. 81, 97, primo comma, 119 Cost.). Da questo punto di vista, come si è detto, deve essere ribadito che la legge costituzionale n. 1 del 2012 sull’introduzione dell’equilibrio di bilancio ha profondamente inciso sia sulle trasformazioni del giudizio di parificazione qui in esame, sia sui conseguenti orientamenti del giudice contabile e del giudice costituzionale poiché è l’interesse a verificare la costituzionalità della legge rispetto ai rinnovati parametri sull’equilibrio che sembra fare premio sulla garanzia della tutela delle posizioni

⁷⁷ Cfr. sentt. n. 196 del 2018, punto n. 2.1.2 del “Considerato in diritto”; n. 146 del 2019, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

⁷⁸ Cfr. A. CARDONE, *Quando portare la luce nelle «zone d’ombra» della giustizia costituzionale comprime l’autonomia regionale*, cit., pp. 20 ss.; P. GIANGASPERO, *«La Corte e le sue Corti»*, in *Le Regioni*, n. 1, 2019, pp. 81 ss.; F.S. MARINI, *La disomogeneità dei controlli e la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità: una giurisprudenza in espansione*, in *Federalismi.it*, n. 13, 2019, pp. 13 ss.; M. ARMANNO, *Corte dei conti come giudice a quo e rilevanza della questione*, in *Giur. cost.*, n. 6, 2018, pp. 2391 ss.

⁷⁹ Così, R. BIN, *Zone d’ombra del controllo di legittimità e zone buie del ragionamento giuridico (note brevissime a Corte cost. 196/2018)*, in *Le Regioni*, n. 1, 2019, p. 15.

giuridiche soggettive che si esprime nell'accesso in via incidentale alla giustizia costituzionale⁸⁰. È infatti l'interesse costituzionale a controllare la legittimità della legislazione di spesa a indurre all'ampliamento della legittimazione del giudice contabile che non potrebbe altrimenti portare a pieno compimento il sindacato ad esso affidato in sede di parifica. In forza dei rinnovati parametri sull'equilibrio di bilancio, tale sindacato deve infatti necessariamente estendersi al presupposto giuridico della spesa rendicontata asseritamente incostituzionale⁸¹.

L'orientamento a cui è giunta la richiamata giurisprudenza costituzionale appare, quindi, condivisibile a condizione, però, che essa rimanga entro i canoni e i limiti dell'accesso in via incidentale.

In questo senso, ad esempio, appare particolarmente significativa la sentenza n. 244 del 2020 che ha dichiarato in parte inammissibili e in parte non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti della Regione Emilia-Romagna in sede di giudizio di parificazione del rendiconto in relazione a norme regionali assai risalenti nel tempo che disciplinano l'integrazione regionale del trattamento di fine servizio (TFS) dei dipendenti regionali nella transizione del rapporto di lavoro da un regime di diritto pubblico a uno di diritto privato. Con questa pronuncia, la Corte ha fornito un significativo esempio di delimitazione della portata del sindacato di costituzionalità attraverso una convincente definizione del giudizio di rilevanza delle questioni sollevate, rivolto, appunto, ad evitare un improprio ampliamento dei vizi della legge regionale denunciabili in sede di parifica⁸².

Infatti, quanto alla rilevanza, il Giudice delle leggi ha anzitutto precisato che le questioni sollevate devono essere circoscritte ai parametri che attengono all'*an* della spesa e non alle modalità della stessa⁸³. In altre

⁸⁰ Come aveva già intuito quella dottrina che, all'indomani della legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità in sede di controllo preventivo di legittimità (sent. n. 226 del 1976), aveva affermato che l'ampliamento dell'accesso della Corte dei conti alla giustizia costituzionale manifestava «la tendenza della Corte costituzionale ad ampliare il proprio ruolo, ponendosi sempre di più come giudice della legittimità oggettiva dell'ordinamento»: così, F. PIZZETTI, *Corte dei conti fra Corte costituzionale e Parlamento*, in *Giur. cost.*, I, 1976, p. 2049.

⁸¹ Insistono, ad esempio, sul nesso tra ampliamento della legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità e rinnovati parametri costituzionali sull'equilibrio, E. CAVASINO, *Controllo contabile e controllo di costituzionalità delle leggi: una diversa prospettiva sul giudizio di costituzionalità in via incidentale*, in *Le Regioni*, n. 1, 2019, pp. 55 ss.; F. SUCAMELI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto delle Regioni*, cit., pp. 1034 ss.

⁸² Era infatti questa una delle critiche mosse in dottrina da chi aveva rilevato che i primi orientamenti della giurisprudenza costituzionale in punto di ampliamento della legittimazione «per parametro» della Corte di conti avrebbero potuto «comportare un allargamento molto significativo dell'area dei vizi la cui rilevanza sarebbe predicabile in sede di giudizio contabile», ben potendosi «per questa via [...] teoricamente ricostruire un quadro entro il quale la Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione, sarebbe chiamata a svolgere un ruolo ben più ampio rispetto a quello tradizionalmente riconosciute, e a fungere da “tramite” per l'introduzione di una sorta di controllo generalizzato (o quasi) su tutte le leggi regionali asseritamente lesive di competenze esclusive dello Stato»: così, P. GIANGASPERO, «*La Corte e le sue Corti*», cit., p. 81.

⁸³ Cfr. sentt. n. 196 del 2018, punto n. 2.1.2 del “Considerato in diritto”; n. 138 del 2019, punto n. 6 del “Considerato in diritto”, su cui v. M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 62, cui *adde* sent. n. 244 del 2020, spec. punti n. 3.2.1 e 3.3.1 del “Considerato in diritto”.

parole, come è stato acutamente osservato in dottrina⁸⁴, non potrebbero ritenersi rilevanti questioni di costituzionalità con le quali il giudice contabile rimettente contestasse determinate allocazioni di risorse «con saldo invariato» poiché la Corte dei conti in sede di parifica svolge un sindacato di natura oggettiva, «non [...] rimesso alla “domanda” di soggetti determinati, bensì a meccanismi officiosi giustificati dall’esigenza di assicurare la garanzia di interessi adespoti»⁸⁵, e rivolto ad accertare la legittimità di determinate quantità di spesa, essendo, invece, estranea alla parifica qualsiasi valutazione in ordine alle scelte politico/allocative che risultino «finanziariamente neutrali»⁸⁶. Altrimenti opinando, la Corte costituzionale si sostituirebbe impropriamente alla funzione di allocazione delle risorse che, invece, nel nostro sistema spetta soltanto al legislatore in ordine alla redistribuzione delle risorse e alla conseguente graduazione delle prestazioni connesse ai diritti⁸⁷.

In secondo luogo, quanto alle questioni sollevate in riferimento a parametri extra-finanziari, ai fini della loro ammissibilità è onere della Corte dei conti dimostrare che la violazione di un parametro costituzionale diverso da quelli sull’equilibrio si traduca in una lesione dei parametri sulla sana gestione finanziaria la cui tutela è affidata alla Corte dei conti, e che, conseguentemente, l’applicazione della legge asseritamente incostituzionale interferisca con la parificazione del rendiconto, nel senso che precluda il diniego di parifica⁸⁸. Diversamente opinando, il giudice contabile in sede di parifica non potrebbe portare a pieno compimento il sindacato ad esso affidato, esteso, come si è detto, al presupposto giuridico della spesa rendicontata in tesi incostituzionale⁸⁹.

Nella prospettiva qui accolta, saranno quindi rilevanti soltanto le questioni che siano pregiudiziali alla valutazione della legittimità delle specifiche partite di spesa, cioè di quel *quantum* di spesa effettuata in

⁸⁴ Cfr. F. GUELLA, *Leggi regionali in competenze altrui ma spendendo risorse proprie? Perché occorre che la Corte costituzionale sia sollecitabile dalla magistratura contabile, in sede di parificazione, per poter ricordare che l’avanzo di amministrazione non è un utile di esercizio*, in *Le Regioni*, n. 4, 2019, pp. 1080 ss.; M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 62.

⁸⁵ Così, efficacemente, M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 62, nota 53 (cors. ns.).

⁸⁶ Così, F. GUELLA, *Leggi regionali in competenze altrui ma spendendo risorse proprie?*, cit., pp. 1080 ss., ripreso anche da M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 62.

⁸⁷ Al riguardo, cfr. R. BIN, *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, in *Forum dei Quaderni costituzionali*, 27 aprile 2015, p. 3, il quale acutamente osserva che «solo il legislatore – per la legittimazione che gli conferisce la rappresentanza politica – può graduare le prestazioni pubbliche connesse ai diritti, perché questi non sorgono direttamente limitati dalle esigenze finanziarie» (cors. nel testo) e che neppure gli organi giurisdizionali «possono farsi portatori di tali esigenze nell’amministrare i diritti, se non applicando i limiti che la legge impone». Alla Corte costituzionale, pertanto, può essere affidato soltanto un controllo esterno sul bilanciamento tra diritti e risorse realizzato dal legislatore poiché il bilancio è materia rigorosamente riservata alla rappresentanza politica, come confermato dall’art. 75 Cost. che vieta espressamente qualsiasi influenza diretta del corpo elettorale su tale materia e dalla giurisprudenza costituzionale che, agli stessi fini, ha fornito un’interpretazione estensiva delle leggi in materia finanziaria che sono assimilabili al bilancio e, in quanto tali, escluse dal *referendum*. Per uno sviluppo di questo approccio, cfr. G. RIVOSECCHI, *Il bilancio nel diritto pubblico italiano*, cit., pp. 30 ss.

⁸⁸ Cfr. sentt. n. 138 del 2019; n. 146 del 2019; n. 244 del 2020.

⁸⁹ In questa prospettiva, cfr. E. CAVASINO, *Controllo contabile e controllo di costituzionalità delle leggi*, cit., pp. 48 ss., spec. pp. 56 ss.; F. SUCAMELI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto delle Regioni*, cit., pp. 1030 ss.; D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 266 ss.

sede di giudizio di parificazione perché il *petitum* della parifica riguarda la legalità dello spendere secondo quanto rendicontato e non la legalità dello spendere in senso ampio. In altre parole, le questioni sollevate in riferimento a parametri extra-finanziari saranno rilevanti e ammissibili soltanto a condizione che dalla declaratoria di incostituzionalità scaturisca l'effetto di una spesa di minore ammontare, mentre saranno sempre irrilevanti le questioni finanziariamente neutrali la cui risoluzione determina un'invarianza dei saldi⁹⁰. In definitiva, le questioni sollevate in riferimento a parametri costituzionali diversi da quelli inerenti all'equilibrio di bilancio, potranno ritenersi rilevanti ed ammissibili soltanto «a condizione che determinino [per l'esercizio finanziario preso in considerazione] un reale “effetto preclusivo” della decisione di parifica, ossia che comportino effettivamente (per l'esercizio finanziario preso in considerazione) una spesa di importo più elevato rispetto a quella che risulterebbe in assenza della censura del vizio di legittimità costituzionale» denunciato⁹¹. Ed è esattamente in questi termini si è pronunciata, ad esempio, la sentenza n. 244 del 2020 laddove la Corte ha affermato che, ai fini della rilevanza delle questioni sollevate, l'ambito di applicazione e valutazione delle norme denunciate è costituito esclusivamente dallo specifico esercizio finanziario oggetto della parifica, mentre devono ritenersi inammissibili le questioni sollevate in relazione alla stessa norma regionale di spesa, ma con riguardo alla sua applicazione negli esercizi finanziari precedenti già parificati⁹².

Tale orientamento della giurisprudenza costituzionale sembra idoneo a preservare dai rischi lamentati in dottrina circa la deriva verso un improprio controllo generalizzato e astratto sulla legge regionale. All'opposto, a leggere bene la recente giurisprudenza costituzionale, l'accesso in sede di parifica mantiene quei caratteri di concretezza idonei a soddisfare il requisito della rilevanza delle questioni che si traduce anche nel caso della parifica, così come per i giudizi comuni, nel rapporto di necessaria pregiudizialità nei casi di specie tra la questione sollevata e la decisione di parifica per tutte le partite di spesa contenute nel rendiconto dell'esercizio finanziario preso in esame, perché il magistrato contabile non può applicare norme che avrebbero l'effetto di validare un risultato di gestione non corretto o addirittura illegittimo⁹³. Per quanto ampio possa essere il sindacato in sede di parifica, in quanto non più limitato a una mera verifica delle scritture contabili, ma esteso alla legittimità dei titoli legittimanti la spesa – e, quindi, alla legittimità costituzionale delle leggi di spesa presupposte –, esso rimane pur sempre circoscritto a quanto

⁹⁰ In questi termini, cfr. F. GUELLA, *Leggi regionali in competenze altrui ma spendendo risorse proprie?*, cit., pp. 1081 ss.; M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 64.

⁹¹ Così, M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 64 ss.

⁹² Cfr. sent. n. 244 del 2020, spec. punto n. 5.3.1 del “Considerato in diritto”.

⁹³ Sul punto, per le relative implicazioni, cfr. E. CAVASINO, *Controllo contabile e controllo di costituzionalità delle leggi*, cit., pp. 62 ss.

risultati strettamente pregiudiziale ai fini della parificazione, e cioè alla validazione della correttezza del risultato di esercizio e delle relative coperture⁹⁴.

Se si accoglie questa prospettiva, l'ulteriore argomento richiamato da talune pronunce della Corte costituzionale, vale a dire l'esigenza di fugare i rischi di zone d'ombra del sindacato di costituzionalità, appare di carattere secondario e – tutto sommato – ancillare nelle motivazioni. Lungi dal costituire la *ratio decidendi* di queste pronunce, esso non appare neppure decisivo ai fini del giudizio di rilevanza: quest'ultimo può essere infatti ricondotto al paradigma di un ordinario giudizio incidentale.

Quanto, infine, agli effetti della pronuncia di accoglimento della questione sollevata in sede di giudizio di parifica, la declaratoria di incostituzionalità di una norma legislativa di spesa produce un effetto caducatorio secco di quella stessa norma di spesa che ha trovato concreta applicazione e che pertanto ha pregiudicato gli equilibri di bilancio per quanto accertato nel giudizio di parifica stesso. La pronuncia di accoglimento produce quindi l'effetto di impedire l'applicazione di una norma incostituzionale ai fini della decisione di parifica determinando una decisione di diniego di parifica di quella quantità di spesa che trovi fondamento nella norma dichiarata costituzionalmente illegittima, con l'effetto di imporre all'amministrazione interessata l'obbligo di rimuovere l'illegittimità, assicurando il recupero della spesa illegittimamente erogata e di «provvedere, conseguentemente, alla corretta contabilizzazione di tale “recupero” nel bilancio dell'esercizio finanziario successivo»⁹⁵.

Anche con riguardo agli effetti nel tempo, la pronuncia di accoglimento della questione sollevata in sede di giudizio di parificazione non sembra differenziarsi dalle regole dell'ordinario giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale, a partire dalla questione dell'individuazione dei rapporti giuridici esauriti alla quale si procede non già alla stregua del diritto costituzionale processuale, ma della legislazione che, nei diversi settori dell'ordinamento, ne determina il “consolidamento” o l’“esaurimento”⁹⁶.

Pertanto la declaratoria di incostituzionalità della norma che sorregge una determinata partita di spesa da un lato produrrà i “naturali” effetti *pro futuro* per gli esercizi finanziari successivi e, dall'altro, produrrà effetti retroattivi nel procedimento di parificazione *a quo*, precludendo la decisione di parifica del rendiconto di quell'esercizio finanziario in relazione a quella determinata quantità di spesa⁹⁷. Per quanto riguarda, invece, gli esercizi finanziari precedenti i cui rendiconti siano già stati parificati, la dichiarazione di incostituzionalità della norma che sorregge la partita di spesa in linea generale non può produrre effetti

⁹⁴ In questa prospettiva, cfr. M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., pp. 65 ss.

⁹⁵ Così, M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 69.

⁹⁶ Come osservato per primo da G. ZAGREBELSKY, *La giustizia costituzionale*, il Mulino, Bologna, 1977, pp. 268 ss.; cui *adde* G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale. II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, il Mulino, Bologna, 2018, p. 192.

⁹⁷ Cfr. sentt. n. 138 del 2019, spec. punti n. 3 e n. 4 del “Considerato in diritto” e n. 244 del 2020, spec. punti n. 3.3.1 e n. 3.4.1 del “Considerato in diritto”.

retroattivi poiché la decisione di parifica – comunque la si voglia definire dal punto di vista del “giudicato contabile”, sostanziale o formale – integra gli estremi di un rapporto giuridico esaurito, che impone di considerare legittima l’eventuale partita di spesa degli anni precedenti, se rendicontata e parificata in via definitiva per quegli esercizi, in quanto intangibile di fronte alla sopravvenuta declaratoria di incostituzionalità, a meno che la norma di spesa pluriennale oggetto della questione costituisca il presupposto di capitoli di spesa del rendiconto non parificato eccedendo dal limite dei saldi del bilancio di previsione (determinando, cioè, un effetto peggiorativo sul saldo). In questo caso, alla Sezione regionale non resterebbe che sollevare la questione perché quella specifica norma pluriennale di spesa continua a produrre i suoi effetti in relazione agli specifici capitoli di spesa del rendiconto non parificato determinando, per quell’esercizio, una spesa di importo più elevato. Pertanto, se non sollevasse la questione e applicasse la norma, il magistrato contabile si troverebbe a validare uno scorretto risultato nel rendiconto. In tali casi, tuttavia, la decisione di accoglimento produrrà effetti solo sulla parifica del rendiconto oggetto del procedimento *a quo*, non potendo estendersi alle spese contabilizzate dei rendiconti degli anni precedenti già parificati, in quanto la posta e il saldo sono coperti da una decisione definitiva e immodificabile.

È infatti muovendo da questi presupposti che la sentenza della Corte costituzionale n. 244 del 2020 ha condivisibilmente rigettato l’eccezione di inammissibilità di tutte le questioni sollevate su norme pluriennali di spesa sul trattamento del personale regionale sostenendo, invece, che le decisioni di parifica degli esercizi finanziari precedenti non impediscono nel corso dei successivi giudizi di parificazione di sollevare la questione limitatamente ai capitoli di spesa che trovano fondamento in leggi pluriennali di spesa e che determinano un effetto peggiorativo sul saldo.

Alla stregua di quanto detto, si può tentare di tirare le fila in ordine alla natura del giudizio di parificazione e ai relativi effetti sostanziali e processuali della pronuncia.

Deve essere anzitutto osservato che la decisione di parifica è ormai pacificamente riconducibile ai controlli di legittimità-regolarità sui conti. Come precisato dalla giurisprudenza costituzionale, essa è quindi accostabile a un sindacato di tipo giurisdizionale: «mentre le pronunce di controllo e di legittimità sugli atti possono essere in qualche modo disattese dal Governo, ricorrendo alla registrazione con riserva, e dagli stessi giudici delle altre magistrature, nei confronti sia degli atti che hanno ottenuto la registrazione, sia dalle situazioni generate dal diniego di visto, l’accertamento effettuato nell’esercizio di questo sindacato di legittimità sui bilanci “fa stato” nei confronti delle parti, una volta decorsi i termini di impugnazione del provvedimento davanti alla Corte dei conti, sezioni riunite in speciale composizione»⁹⁸.

⁹⁸ Così, sent. n. 18 del 2019, punto n. 3 del “Considerato in diritto”. Il passaggio è richiamato anche da M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 71.

In secondo luogo, per quanto non appaia univoco l'orientamento assunto dalla giurisprudenza della Corte dei conti, dovrebbe osservarsi che la decisione di parificare il rendiconto appare connotata dall'efficacia del giudicato "in senso formale", nel senso che essa «impedisce al giudice di accertare una diversa consistenza dei saldi e delle poste [...] con riguardo agli esercizi precedenti [...], rendendo incontestabile il conto per lo stesso giudice nell'ambito del medesimo procedimento, correlato ad una certa annualità»⁹⁹. Infine, la pronuncia di parifica alla stregua di quanto detto sembrerebbe integrare le condizioni che impongono di considerare «"rapporto esaurito" [...] l'eventuale partita di spesa illegittima e già erogata negli anni precedenti – ma rendicontata e parificata in via definitiva per quegli esercizi – come intangibile e in grado di resistere agli effetti della sopravvenuta declaratoria di incostituzionalità, senza dunque che possa ipotizzarsene alcun obbligo di recupero in capo all'Amministrazione»¹⁰⁰.

Tali conclusioni in ordine agli effetti normativi e temporali della declaratoria di illegittimità costituzionale di questioni sollevate in sede di giudizio di parificazione paiono peraltro in linea con quanto si accennava in chiave introduttiva circa le peculiarità del diritto del bilancio e, in particolare, del principio di equilibrio dinamico e dei suoi riflessi sugli effetti del giudizio di parificazione.

È noto che la giurisprudenza costituzionale degli ultimi dieci anni – anche sotto questo profilo grazie al decisivo contributo di Aldo Carosi – ha edificato una vera e propria dottrina sull'interpretazione «dinamica» dell'equilibrio, condizionata, cioè, dalla congiuntura e dalle crisi economico-finanziarie, distinguendola dallo statico pareggio aritmetico. In tal modo la Corte ha inteso il principio dell'equilibrio in termini sufficientemente elastici, affermando che esso «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»¹⁰¹ attraverso l'impiego delle risorse in un ottimale rapporto tra efficienza ed equità rivolto a garantire «l'equilibrio tendenziale del bilancio»¹⁰², riconoscendo alla legge di bilancio «una regia di interventi complessi e coordinati, finalizzati ad assicurare sostenibilità economica e sviluppo»¹⁰³.

Una volta applicati dalla stessa giurisprudenza costituzionale al giudizio di parificazione del rendiconto, tali principi producono l'effetto di posporre nel tempo – in relazione al titolo legislativo presupposto alla partita di spesa oggetto di parifica – «la continua tensione verso un bilanciato contrappeso tra entrate e

⁹⁹ Così, la decisione n. 217/2019 della Sezione regionale di controllo per la Regione Campania. Nello stesso senso, cfr. sent. C. cost. n. 244 del 2020, spec. punti n. 3.3.1 e n. 3.4.1 del "Considerato in diritto"; in senso opposto, v. però Corte dei conti – Sezioni Riunite, sent. n. 44/2017/EL secondo la quale la delibera di parifica «non determina alcun giudicato formale», con l'effetto di affermare la natura ausiliaria del procedimento.

¹⁰⁰ Così, M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni*, cit., p. 71.

¹⁰¹ Sent. n. 250 del 2013, punto n. 2 del "Considerato in diritto".

¹⁰² Sent. n. 247 del 2017, punto n. 9.2 del "Considerato in diritto".

¹⁰³ Sent. n. 61 del 2018, punto n. 2 del "Considerato in diritto".

spese», da cui discende «una graduazione “naturale” degli effetti temporali» delle pronunce sulla gestione del bilancio e sulle situazioni giuridiche ad essa sottese¹⁰⁴.

In questo quadro di riferimento, questioni di costituzionalità sollevate in sede di giudizio di parificazione in relazione a disposizioni contenute nella legge di bilancio presupposte alla partita di spesa da parificare per l'anno in corso saranno sempre rilevanti, mentre nel caso di leggi di bilancio risalenti nel tempo, la loro rilevanza andrà valutata caso per caso, verificando che vi siano effetti pluriennali che ridondano sulle poste di bilancio rendicontate e sul ciclo di bilancio. Mentre ciò, sul giudizio *a quo*, avrà comunque effetti sul saldo alla data considerata (e quindi *ex nunc*), si porrà, per il giudice costituzionale, con tutta probabilità, un problema di verifica degli effetti “costituzionali” della propria pronuncia: il venir meno del titolo legale di spesa, infatti, può avere impatti che vanno ben oltre il giudizio *a quo*.

In altre parole – come si diceva in premessa – mentre in termini contabili le pronunce del Giudice delle leggi incidono soltanto su un dato esercizio e producono effetti contabili *pro futuro*¹⁰⁵, l'annullamento del titolo legislativo presupposto alla spesa è destinato ad avere effetti naturalmente retroattivi di cui tenere conto quando vengono preventivamente valutati portata e impatto di una pronuncia di costituzionalità sulla legislazione di spesa o di entrata.

Fermo restando – come si è detto poco sopra – che per il giudice della parifica, così come per ogni altro giudice *a quo*, vale la limitazione degli effetti retroattivi della declaratoria di incostituzionalità alla stregua della legislazione dei diversi settori dell'ordinamento, è inevitabile che la Corte costituzionale sia tenuta a fare una valutazione “aggiuntiva” sulla portata degli effetti della propria decisione come sempre accade in materia finanziaria, tenendo conto che, una volta che il titolo legislativo presupposto alla partita di spesa abbia esaurito i suoi effetti normativi, cessa anche l'effetto retroattivo della declaratoria di incostituzionalità.

D'altra parte, anche il tenore letterale dell'art. 39 del Regio decreto n. 1214 del 1934, nella parte in cui prevede che la Corte dei conti verifichi il rendiconto generale tanto per le entrate quanto per le spese ponendolo a riscontro con le *leggi del bilancio*, sembra riferirsi sia alla legge di bilancio assestata (con il suo contenuto autorizzativo dei flussi finanziari), composta dalla legge originaria, dal suo assettamento e dal rendiconto dell'anno precedente (che ne costituisce il presupposto), sia alle leggi “sul” bilancio (ossia quelle che costruiscono i saldi, ai sensi dell'art. 81, sesto comma, Cost.). Ne consegue che la parifica non può riferirsi a tutte le leggi di bilancio (di previsione) del passato, perché le leggi di bilancio, nel contesto in cui era entrato in vigore il citato art. 39, avevano soltanto un contenuto autorizzativo su poste di entrata

¹⁰⁴ Le espressioni virgolettate sono tratte dalle sentt. n. 4 del 2020, punto n. 5 del “Considerato in diritto” e n. 115 del 2020, punto n. 9 del “Considerato in diritto”.

¹⁰⁵ Cfr., ancora, sentt. n. 4 del 2020, punto n. 5 del “Considerato in diritto”; n. 115 del 2020, punto n. 9 del “Considerato in diritto”.

e spesa, e, conseguentemente, sui saldi. Tale effetto autorizzativo si esauriva in un anno: pertanto, applicando il criterio storico-sistematico, per “legge di bilancio” in quel contesto normativo il legislatore non poteva riferirsi che alla sola legge di bilancio e alle eventuali leggi per la sua variazione (assestamento), dovendosi quindi limitare la pronuncia di parifica alla legge di bilancio dell’ultimo anno anche in forza dei principi di continuità delle prestazioni, dell’affidamento pubblico nella legittimità dell’azione statale e della stabilità finanziaria.

In definitiva, ai fini del giudizio di rilevanza, la norma di legge che disciplina il titolo della posta di spesa, deve essere necessariamente “mediata” dalla disposizione di legge contenuta nel bilancio di previsione. In altre parole, il giudice rimettente, ai fini dell’ammissibilità della sollevata questione, è tenuto non soltanto a indicare la posta di rendiconto, ma anche la posta del bilancio di previsione eseguita dal rendiconto che ha consentito quella spesa, entro i limiti delle poste e delle erogazioni di quell’anno in relazione a quello specifico esercizio finanziario, così limitando gli effetti dell’eventuale declaratoria di incostituzionalità alla spesa dell’anno di riferimento¹⁰⁶.

Così ricostruiti, il limite dei rapporti esauriti e, nello stesso senso, la valutazione degli effetti temporali delle pronunce rese in sede di giudizio di parifica, per come si riflettono sul giudizio di costituzionalità, potrebbero consentire di bilanciare la necessità di assicurare il sindacato della Corte dei conti in sede di giudizio di parificazione in relazione alle operazioni contabili che trovano fondamento in leggi pluriennali di spesa (nella misura in cui esse interferiscono con una decisione di diniego di parifica) con l’esigenza di evitare che sia introdotto un controllo generalizzato e astratto sulla legge regionale.

5. Considerazioni conclusive: polivalenza della parifica e dei controlli di legittimità-regolarità per una rinnovata ausiliarità della Corte dei conti

Alla stregua dell’analisi condotta e dei più recenti orientamenti della giurisprudenza costituzionale, si può quindi anzitutto concludere – partendo alle considerazioni poco sopra svolte – che il giudizio di parificazione dei rendiconti, regionali e statali, continua a costituire la principale via di accesso alla giustizia costituzionale per assicurare il controllo della legislazione rispetto all’andamento dei conti pubblici. In forza dell’incisivo sindacato di costituzionalità, qui sopra ricostruito, svolto dalla Corte costituzionale negli ultimi anni e rivolto ad assicurare coerenza al sistema dei controlli finanziari, all’eventuale declaratoria di incostituzionalità segue infatti non soltanto l’obbligo dell’ente territoriale di iscrivere la quota eccedente il limite consentito come «posta passiva» nel bilancio dell’anno successivo, ma altresì

¹⁰⁶ Basti pensare, a titolo di esempio, all’ammortamento di un mutuo trentennale rispetto al cui finanziamento dovrebbe ritenersi rilevante ai fini di un’eventuale questione di legittimità costituzionale soltanto la spesa per un trentesimo del mutuo totale.

quello di provvedere adeguatamente e tempestivamente alla copertura, anche in ragione del principio di continuità nei conti pubblici¹⁰⁷.

In secondo luogo, da quanto sopra detto e dagli orientamenti assunti dalla giurisprudenza costituzionale si desume che il giudizio di parificazione dei rendiconti è ascrivibile ai controlli di legittimità-regolarità dei conti che, almeno a far data dal decreto-legge n. 174 del 2012, hanno affiancato i tradizionali controlli-referto in cui l'ausiliarità della Corte dei conti si esprime esclusivamente nei confronti del Parlamento e delle assemblee elettive degli enti sub-statali in funzione di stimolo all'autocorrezione¹⁰⁸.

Mutati i parametri costituzionali e legislativi di riferimento a seguito dell'entrata in vigore della legge costituzionale n. 1 del 2012 sull'equilibrio di bilancio e sulla sostenibilità delle finanze pubbliche, i controlli sulla finanza pubblica allargata sono stati orientati a prevenire squilibri di bilancio e danni irreparabili agli equilibri di bilancio nella forma dei controlli di legittimità-regolarità. Essi non sono espletati nell'esclusivo interesse degli enti controllati, ma di quello più ampio alla legalità finanziaria¹⁰⁹ e sono caratterizzati da procedimenti a struttura binaria e ad esito dicotomico, che si concludono necessariamente con la verifica del rispetto o meno del parametro normativo, traducendosi nell'accertamento della corrispondenza di determinati fatti giuridico-contabili al parametro stesso¹¹⁰.

In analogia prospettiva, l'ampiamiento dell'oggetto e del parametro del giudizio di parificazione sopra ricostruito è funzionale all'accertamento della conformità della gestione finanziaria dello Stato o della Regione ai parametri normativi, esplicandosi tale accertamento «nel senso di ammettere o escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio»¹¹¹.

Tali controlli, quindi, non si pongono più in prospettiva statica, come accadeva per il tradizionale controllo di legalità-regolarità, bensì dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di misure correttive, funzionali a garantire l'equilibrio di bilancio. In

¹⁰⁷ Cfr. sentt. n. 181 del 2015, spec. punti n. 6, 6.1 e 8 del “Considerato in diritto”, con la quale la Corte costituzionale ha svolto un incisivo sindacato, anche tra differenti esercizi finanziari della Regione Piemonte, a tutela degli equilibri di bilancio; nonché n. 89 del 2017, spec. punti n. 6.1, 6.4, 7, 7.2 e 8.2 del “Considerato in diritto”, in relazione a diversi esercizi finanziari della Regione Abruzzo, con cui, alla stregua della medesima forma di sindacato, è stata dichiarata l'incostituzionalità di alcune disposizioni contenute nella legge regionale finanziaria e nella legge regionale di bilancio, in esito ad una decisione di parifica soltanto parziale sul rendiconto regionale del 2013 da parte della rimettente Sezione regionale della Corte dei conti, imponendo la Corte costituzionale, con tale decisione, l'obbligo di provvedere tempestivamente alla copertura.

¹⁰⁸ Sul punto, cfr., ad esempio, F. STADERINI, *Il controllo sulle regioni e gli enti locali nel nuovo sistema costituzionale italiano*, in *Riv. Corte conti*, n. 2, 2003, parte IV, pp. 317 ss.; C. CHIAPPINELLI, *I controlli*, in *Il diritto amministrativo dopo le riforme costituzionali. Parte generale*, a cura di G. Corso – V. Lopilato, Giuffrè, Milano, 2006, pp. 497 ss.

¹⁰⁹ Sulle trasformazioni in atto nel sistema dei controlli sulla finanza territoriale a far data dal decreto-legge n. 174 del 2012, cfr. già A. BRANCASI, *La fine della legislatura nel segno di nuove regole e controlli per le autonomie*, in *Giorn. dir. amm.*, n. 4, 2013, pp. 385 ss.

¹¹⁰ Ad esempio: in una prima fase il rispetto o meno del patto di stabilità interno; successivamente il rispetto dell'equilibrio di bilancio come declinato dal legislatore statale per lo Stato e per le autonomie territoriali o l'accertamento o meno dello stato di dissesto dell'ente locale.

¹¹¹ Così, sent. n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

questa seconda tipologia di controlli finanziari, la «decisione» con cui essi si concludono è sempre più assimilata dal legislatore, dalla giurisprudenza della Corte dei conti, da quella di legittimità e dalla giurisprudenza costituzionale alla forma della «sentenza», recante, cioè, l'intestazione «Repubblica Italiana», l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e il dispositivo. Al riguardo, particolarmente significativo quanto affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 18 del 2019 – anch'essa dovuta alla penna del giudice Aldo Carosi – che ha scolpito la distinzione tra controlli-referto e controlli-decisione proprio muovendo dalla veste formale del provvedimento decisionale, a cui si aggiunge, ai fini della legittimazione a provocare l'incidente di costituzionalità, la sottoposizione alla giurisdizione piena ed esclusiva delle Sezioni riunite della Corte dei conti sulle impugnazioni aventi ad oggetto tali pronunce¹¹². Al contrario, il controllo-referto si esprime nella forma della «relazione» redatta nell'esclusivo interesse dell'ente controllato e quindi strumentale ad attivare procedimenti di autocorrezione delle autonomie territoriali sottoposte al controllo.

Dall'analisi condotta si desume infine che la valorizzazione dei controlli di legittimità-regolarità dei conti e dei giudizi di parificazione hanno concorso a rinnovare l'ausiliarità della Corte dei conti in relazione alle sue molteplici funzioni¹¹³, atteso che dalle tendenze della legislazione e della giurisprudenza esaminate si evince il tentativo di collegare la funzione di controllo della Corte dei conti *ex art.* 100 Cost. e quella giurisdizionale prevista dall'*art.* 103 Cost. con l'obiettivo di assimilare i controlli finanziari alla funzione di accertamento definitivo di fatti giuridico-contabili. Essa si esplica in termini rigorosamente neutrali e consente quindi di attivare misure interdittive e di sospensione dei programmi di spesa.

La tendenza che si potrebbe definire alla giurisdizionalizzazione dei controlli sull'andamento della finanza pubblica si manifesta con particolare evidenza con riguardo ai controlli di legittimità-regolarità dei conti e ai procedimenti di parificazione dei rendiconti regionali, sempre più assimilati, quantomeno nei moduli procedurali, alla funzione giurisdizionale.

In definitiva, mentre in passato la nozione di «contabilità pubblica» e quella di «finanza pubblica» avevano seguito itinerari non sempre convergenti nella legislazione e nella giurisprudenza costituzionale perché le «materie di contabilità pubblica» erano riferite soltanto al perimetro della giurisdizione della Corte dei conti *ex art.* 103 Cost. e quindi rimesse alle scelte discrezionali del legislatore (e pertanto, secondo la

¹¹² Cfr. sent. n. 18 del 2019, punto n. 3 del “Considerato in diritto”, ove la Corte afferma: «La forma della sentenza (articolata in motivazione in diritto e dispositivo) con cui si configurano le delibere di controllo sulla legittimità dei bilanci e delle gestioni finanziarie a rischio di dissesto – e la sottoposizione di tali delibere alla giurisdizione esclusiva delle sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione – determinano un'integrazione della funzione giurisdizionale e di quella di controllo, geneticamente riconducibile al dettato costituzionale (artt. 100 e 103 Cost.) in materia di contabilità pubblica, ove sono custoditi interessi costituzionalmente rilevanti, sia adespoti (e quindi di difficile giustiziabilità), sia inerenti alle specifiche situazioni soggettive la cui tutela è affidata, *ratione materiae*, alla giurisdizione a istanza di parte della magistratura contabile». Nello stesso senso, v. anche ord. Cass., S.U., 13 marzo 2014 n. 5805.

¹¹³ Sui molteplici significati di ausiliarità delle funzioni (e non già dell'organo) della Corte dei conti, cfr. già A.M. SANDULLI, *La Corte dei conti nella prospettiva costituzionale*, cit., pp. 28 ss.

giurisprudenza costituzionale più risalente, difficilmente sindacabili), oggi, invece, le nozioni di «contabilità pubblica» e di «finanza pubblica» tendono a convergere in relazione al plesso delle funzioni affidate alla Corte dei conti. Ferma restando la distinzione costituzionalmente fondata tra controllo e giurisdizione, la valorizzazione della funzione di accertamento in forma giudiziale di fatti giuridico-contabili a presidio della legalità finanziaria consente di fornire un'interpretazione tendenzialmente unificante delle funzioni della magistratura contabile¹¹⁴. Da un lato, nella natura pubblica delle risorse da impiegare trovano fondamento i giudizi davanti alla Corte dei conti per accertare la responsabilità amministrativo-contabile, sempre più incentrata sull'elemento oggettivo su cui incide la condotta produttiva del danno erariale; dall'altro lato, la stessa natura pubblica delle risorse giustifica l'estensione dei controlli affidati alla Corte dei conti per evitare un impiego distorto o illegittimo delle risorse stesse che derivano in larga parte dall'imposizione tributaria e, quindi, dal prelievo coattivo della ricchezza privata, il cui impiego deve pertanto essere sottoposto a controllo¹¹⁵.

Soltanto nel quadro di riferimento qui sopra tracciato, si spiega il carattere polivalente dei controlli di legittimità-regolarità dei conti e del giudizio di parificazione dei rendiconti che discende dai rinnovati parametri costituzionali sull'equilibrio di bilancio e sulla sostenibilità delle finanze pubbliche.

In questo contesto, la prospettiva adottata nell'ultimo decennio dal legislatore e dalla giurisprudenza ha consentito alla Corte costituzionale di sviluppare un più incisivo sindacato sulle diverse forme di illegittimo ampliamento della capacità di spesa dell'ente territoriale. Basti pensare alle pronunce con cui la Corte dichiara costituzionalmente illegittime le disposizioni di legge regionale che utilizzano a fini di copertura l'avanzo di amministrazione senza che sia approvato il relativo rendiconto¹¹⁶; o dispongono l'iscrizione in bilancio di fittizie partite di entrata non giuridicamente accertate¹¹⁷; o determinano l'ampliamento della facoltà di spesa mediante la riprogrammazione di «economie vincolate»¹¹⁸; o attestano quote di avanzo «libero» a fronte di un risultato di amministrazione negativo¹¹⁹. O, ancora, si pensi a quando l'organo di giustizia costituzionale stigmatizza pratiche contabili non rigorose delle Regioni sottoposte a piani di rientro dal disavanzo sanitario, con riguardo all'accertamento dei residui o dei crediti sulla base dei quali sono stati approvati bilanci di previsione o rendiconti¹²⁰; o, infine, a quando esso censura il mancato riaccertamento dei residui che viene ad inficiare la determinazione dell'avanzo di

¹¹⁴ In questa prospettiva, cfr. F. SUCAMELI, *La "iurisdictio" contabile e la tutela degli interessi diffusi nell'ottica dell'attuazione "domestica" del principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio*, in *Federalismi.it*, n. 21, 2017, spec. pp. 9 ss.

¹¹⁵ Sotto quest'ultimo profilo, cfr., ad esempio, G. D'AURIA, *Sull'ingresso in Costituzione del principio del "pareggio di bilancio" (a proposito di un recente parere delle sezioni riunite della Corte dei conti)*, in *Foro it.*, Parte III, 2012, pp. 55 ss.; U. ALLEGRETTI, *Controllo finanziario e Corte dei conti: dall'unificazione nazionale alle attuali prospettive*, in *Rivista AIC*, n. 1, 2013, pp. 10 ss.

¹¹⁶ Dalla sent. n. 70 del 2012 in poi.

¹¹⁷ Cfr., ad esempio, sentt. n. 192 del 2012 e n. 250 del 2013.

¹¹⁸ Cfr., ad esempio, sent. n. 89 del 2017.

¹¹⁹ Cfr. sent. n. 274 del 2017.

¹²⁰ Cfr., ad esempio, sent. n. 107 del 2016, punto n. 4.1 del "Considerato in diritto".



amministrazione e, conseguentemente, del disavanzo finanziario. In tutti questi casi, la Corte censura vizi della legge regionale di bilancio o di approvazione del rendiconto rispetto ai quali la giurisprudenza della Corte dei conti sui controlli di legittimità-regolarità dei conti ha elaborato indici sintomatici che vengono poi fatti valere nel giudizio di legittimità costituzionale delle leggi regionali di bilancio e di approvazione dei rendiconti¹²¹.

In questa prospettiva, mediante il giudizio di parificazione dei rendiconti l'ausiliarità della Corte dei conti non si è esprime soltanto nei confronti delle assemblee elettive o degli enti sub-statali, ma si estende all'interesse alla legalità finanziaria in forza dei rinnovati parametri costituzionali e del diritto dell'Unione europea.

In definitiva, l'ampliamento dell'oggetto e del parametro del giudizio di parifica, unitamente alla valorizzazione dei controlli di legittimità-regolarità dei conti, conduce a configurare una rinnovata prospettiva di ausiliarità della Corte dei conti certamente non più confinata alla funzione del controllo-referto, ma estesa all'accertamento in forma giudiziale di fatti giuridico-contabili a presidio della legalità finanziaria e nell'interesse dei principi costituzionali di volta in volta rilevanti.

¹²¹ Basti pensare, ad esempio, che la tardiva approvazione del rendiconto di per sé si traduce in sospetta violazione dell'art. 81 Cost. a fronte di termini di legge che prima erano considerati ordinatori.