

Risultati di amministrazione

Il giudizio di parificazione del rendiconto della Regione tra controllo e giurisdizione

di Tiziano Tessaro - Consigliere Sezione regionale di controllo Emilia-Romagna

Il giudizio di parificazione del rendiconto della Regione è ascrivibile, secondo la giurisprudenza costituzionale, unitamente ai controlli finanziari sugli Enti locali e sugli enti del Servizio sanitario regionale, ai controlli di legalità-regolarità: l'affermazione, ribadita dalla sentenza Corte cost. n. 184/2022 in esame, prende le mosse dalla palese inerenza di detto controllo alla tutela degli equilibri di bilancio e dalla rinnovata centralità che il valore del risultato di amministrazione riveste a tal fine. L'importanza fondamentale della sua corretta determinazione diviene pertanto l'obiettivo essenziale del giudizio stesso quale coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio. Ne consegue che l'illustrato profilo strutturale, attinente cioè al parametro su cui si effettua la verifica della Sezione regionale di controllo, accomuna i cennati controlli di legalità-regolarità, sia sotto l'aspetto dell'oggetto dello scrutinio intestato, volto alla verifica dei saldi fondamentali, nonché dei fenomeni gestionali sottostanti, sia sotto quello degli esiti di carattere cogente che lo caratterizzano (e delle relative conseguenze, id est la impugnabilità delle decisioni, o la legittimazione a sollevare le questioni di legittimità costituzionale, in considerazione della potenziale lesività delle decisioni di parificazione delle Sezioni regionali di controllo nei confronti degli stessi enti controllati e dell'interesse alla legalità finanziaria).

Il giudizio di parificazione si differenzia, peraltro, sul piano funzionale, dagli altri controlli cogenti per le forme con cui si estrinseca il relativo sindacato: il generico rinvio operato dalla disposizione del Regio Decreto alle forme della giurisdizione contenziosa palesa la problematica individuazione delle regole procedurali e delle norme applicabili, di cui lo scritto tenta di suggerire alcuni elementi di sintesi rilevanti, anche in riferimento al fattore temporale, per la ricostruzione delle caratteristiche salienti e della natura della decisione di parifica.

Premessa introduttiva

L'estensione del giudizio di parificazione, previsto per il rendiconto dello Stato dall'art. 40, R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 (Approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti), ai rendiconti regionali ad opera dell'art. 1, comma 5, D.L. 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, nella Legge 7 dicembre 2012, n. 213, è stata probabilmente l'innovazione di maggior rilievo nel sistema dei controlli della Corte dei conti sugli enti territoriali (1).

(1) In tema di giudizio di parificazione del rendiconto la letteratura è sterminata; in proposito il rinvio è alla ricostruzione operata in T. Tessaro, Tiziano Tessaro, Stefano Siragusa, Giampiero Pizziconi (a cura di), *L'attività di controllo delle sezioni regionali della Corte dei conti*, Napoli, 2021, specialmente pag. 514 ss.; vedi anche: C. Chiappinelli, "Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle regioni", in *Riv. Corte conti*, 2016, 505 ss.; A. Massarenti, "Attualità e prospettive del giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato", in *Nuova rass. legisl., dottr. e giur.*, 2004, 2382 ss.; A. Carosi, "Il ruolo

della Corte dei conti nella salvaguardia delle regole di bilancio nazionali e comunitarie", in *Riv. Corte conti*, 2015, 577 ss.; M. Cecchetti, "Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della Parte II della Costituzione: Profili di controriforma dell'autonomia regionale e locale", in *www.federalismi.it*, 2012, 1 ss.; M. Cecchetti, "La parificazione dei rendiconti delle regioni nel difficile equilibrio tra le garanzie costituzionali della legalità finanziaria e quelle dell'autonomia regionale", in *www.federalismi.it*, 15 dicembre 2020; U. Cevoli, "Introduzione storica ad uno studio sulla parificazione del rendiconto generale", in *Studi in onore di*

In esso si procede alla verifica che le spese effettuate nell'esercizio finanziario dell'anno trascorso, indicate nei vari capitoli, siano conformi alle leggi di bilancio (annuali e pluriennali) e rispettose delle autorizzazioni di spesa e dei vincoli di bilancio, di competenza e di cassa, inerenti a quello specifico esercizio finanziario.

La novità ha palesato, tuttavia, per le modalità del suo innesto nel *corpus* normativo e, in particolare, per il richiamo alle regole già vigenti per il rendiconto dello Stato, difficoltà e incertezze dei meccanismi applicativi delineati dalle norme richiamate, accompagnate dall'emersione di problematiche interpretative assai spinose, impegnative e delicate, testimoniate dal frequente ricorso alla giustizia costituzionale che ha caratterizzato questi primi anni di applicazione dell'istituto in ambito regionale.

L'aggancio costituzionale del giudizio di parifica

È, peraltro, noto che il giudizio di parificazione si svolge, come prevede la menzionata normativa, "nelle forme della giurisdizione contenziosa" e che, come messo in evidenza dalla giurisprudenza costituzionale, riveste una funzione di "controllo e garanzia della conformità alla legge di bilancio dei risultati di amministrazione (in termini di entrate e di spese), funzione che era già da intendersi preliminarmente, ma anche separata e distinta, rispetto all'approvazione con legge del rendiconto governativo, riservata al Parlamento, nell'esercizio del suo autonomo potere di controllo e indirizzo politico" (2).

La giurisprudenza ne sottolinea la valenza attuativa di principi costituzionali, rimarcando come esso sia "da intendersi quale adempimento essenziale in relazione alla responsabilità nei confronti degli elettori e degli altri portatori di interessi (sent. n. 246/2021 e n. 49/2018)" (3): il che corrisponde all'idea e alla "primigenia ragion d'essere delle Camere dei conti così come si sono delineate nell'evoluzione degli ultimi tre secoli nell'ambito del c.d. 'diritto pubblico europeo', il cui tratto di fondo, nella questione qui in esame, è costituito dalla centralità della rappresentanza popolare, tale da esprimersi nell'approvazione, con legge, sia della previsione di bilancio, sia della relativa rendicontazione, atti, questi, di carattere esclusivamente politico" (4).

La rendicontazione costituisce, infatti, "presupposto fondamentale del circuito democratico rappresentativo", in quanto assicura "ai membri della collettività la cognizione delle modalità [di impiego delle risorse e [de]i risultati conseguiti da chi è titolare del mandato elettorale] (sent. n. 184/2016) (sent. n. 18/2019)" (5): sussiste, quindi, un legame tra attività contabile e democraticità delle istituzioni, in quanto il precetto di equilibrio costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di cariche pubbliche e la sua violazione attiva un sistema di responsabilità giuridiche e politiche, attraverso cui il principio della legittimazione democratica delle istituzioni si rende effettivo.

In particolare, l'affermazione del principio comporta una esigenza sistemica unitaria dell'ordinamento, secondo cui sia la mancata approvazione dei bilanci,

Ferdinando Carbone, Milano, 1970, 111 ss.; G. Cogliandro, "Il procedimento di parificazione del rendiconto generale. Natura giuridica e principio del contraddittorio", in *Foro amm.*, 1980, 1308 ss.; L. Giampaolino, "Il giudizio di parifica dei rendiconti regionali", in *www.giustamm.it*, 2016; M.S. Giannini, *Nozioni e problemi (1974)*, in *Scritti VI 1970-1976*, Milano, 2005; V. Guccione, "Questioni di costituzionalità, legittimazione, rilevanza: variazioni sul tema con riferimento particolare al giudizio di parificazione", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.* (1969), 210 ss.; V. Pinto, "Il giudizio di parifica dei rendiconti regionali: spunti di riflessione per conformare in chiave 'utile' la sagoma multifforme", in *Gazz. for.*, 2018, 1007 ss.; G. Rivosecchi, "Il c.d. pareggio di bilancio tra Corte e legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni; quando la paura prevale sulla ragione", in *www.rivistaaic.it* (2012); G. Rivosecchi, "La decisione di bilancio e la contabilità pubblica, tra Unione Europea, Stato e Autonomie territoriali", in *Bilancio comunità persona*, 2021, 1, 71; G. Rivosecchi, "Controlli della Corte dei conti ed incidente di costituzionalità", in *Dir. pubbl.* (2017), 357 ss.; A.G. Rosso, *Le funzioni di sindacato giurisdizionale, di referto, di sindacato parlamentare inerenti al rendiconto generale dello Stato*, in AA.VV., *Manuale di contabilità di Stato*, a cura di G. Correale, Napoli, 1993; A.M. Sandulli, "Funzioni pubbliche neutrali e giurisdizione", in *Riv. dir. proc.* (1962), 200 ss.; P. Santoro, *Manuale di contabilità e finanza pubblica*, Santarcangelo di Romagna, 2012; P. Santoro, "La parificazione dei rendiconti regionali tra controllo e giurisdizione diventa conflittuale", in *Riv. Corte conti*, 2022, 2, 5; F. Sucameli, "Il giudizio di parifica tra costituzionalismo

antico e moderno. Il modello cavouriano e il lungo percorso verso la sentenza di San Valentino", in *Riv. Corte conti*, 2019, 1 ss.; Id., *Il giudizio di parificazione del rendiconto delle regioni*, in AA.VV., *Responsabilità, contabilità, controllo*, a cura di A. Canale, F. Freni, Milano 2019, 1121 ss.; P. Santoro, "Le due anime del giudizio di parificazione. L'approccio giustizialista", in *www.contabilita-pubblica.it*, 2018, 1 ss.; M. Graffeo, *Il giudizio di parificazione del rendiconto statale*, in AA.VV., *Trattato sulla nuova configurazione della giustizia contabile*, a cura di E.F. Schlitzer - C. Mirabelli, Napoli 2018, 801 ss.; F. Benvenuti, *Osservazioni parallele sul rendiconto*, 1958, in *Scritti giuridici*, II, Milano 2006, 1651 ss.; V. Guccione, "Questioni di costituzionalità, legittimazione, rilevanza: variazioni sul tema con riferimento particolare al giudizio di parificazione", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1969, 226; M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, 421; G. Cogliandro, "Il procedimento di parificazione del rendiconto generale. natura giuridica e principio del contraddittorio", in *foro amm.*, 1980, 1308; C. Forte, M. Pieroni, "Prime osservazioni a margine della sentenza della Corte costituzionale, n. 1/2018"; in *Riv. Corte conti*, 2019, 1, 220; S. Buscema, *Il bilancio*, Milano, 1971; E. Cavasino, *Scelte di bilancio e principi costituzionali*, Napoli, 2020.

(2) Corte cost., 22 luglio 2022, n. 184.

(3) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(4) Corte dei conti, Sez. riun. contr., 14 aprile 2022, n. 5/2022/QMIG.

(5) Corte cost., n. 184/2022, cit.

sia l'incuria del loro squilibrio strutturale interrompono - in virtù di una presunzione assoluta - il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti (6).

Il - seppur fondamentale - richiamo al principio sancito dall'art. 1 Cost., al fondamento della democrazia rappresentativa, declinato sul versante economico finanziario e alla centralità dell'uso delle risorse pubbliche, posto in risalto, peraltro, dalla novella costituzionale dell'art. 97 Cost. operata nel 2012, rischia, tuttavia, di non mettere adeguatamente in evidenza i contorni dell'istituto, la cui sostanziale natura ancipite è dimostrata dalla stessa morfologia dell'istituto, astretta tra le opposte configurazioni di controllo e giurisdizione, delle quali la giurisprudenza cerca da tempo di operare una sintesi.

Le varie posizioni interpretative tendono, del resto, a mettere in risalto e porre l'accento maggiormente su un profilo anziché sull'altro: ad esempio, secondo una posizione ricostruttiva “[p]unto centrale e dirimente in materia, in ogni caso, è quello secondo cui la storica e risalente funzione della parifica, il cui fondamento è riconducibile all'art. 100, comma 2, terzo periodo, Cost., è caratterizzata dal diretto riferire alle Camere sul risultato del ‘riscontro’ eseguito, in ciò ricollegandosi alla stessa radice etimologica del controllo (evocando l'operazione di confronto, o meglio di accertamento che per essere esplicito rende necessario un confronto tra scritture e documenti giustificativi); tale connotazione, risulta, altresì, evidenziata nella sentenza delle Sezioni riunite in speciale composizione n. 1/2019, laddove si trova affermato che ‘la funzione di riscontro, che costituisce l'essenza del giudizio di parificazione, attiene anche alla verifica degli scostamenti che, negli equilibri stabiliti nel bilancio preventivo, si evidenziano in sede consuntiva’ (Corte cost., sent. n. 244/1995) e che ‘nel procedimento di parifica il prevalente quadro normativo di riferimento sia quello del D.Lgs. n. 118/2011’ (Corte cost., sent. n. 89/2017)” (7).

Per contro, secondo una opposta interpretazione, esplicitata in alcune recenti decisioni delle Sezioni di controllo della Corte dei conti (8), il giudizio di parificazione esita in due giudizi dal contenuto differenziato: il primo è relativo alla “decisione” (di cui all'art. 39, R.D. n. 1214/1934), mentre il secondo alla “relazione allegata” (ex art. 41 del medesimo testo normativo).

La decisione conclude il giudizio sul conto in base a parametri di stretta legalità, mentre la relazione si inquadra nelle funzioni collaborative - e comunque neutrali - a carattere non decisorio, svolte dalla Corte dei conti ai sensi dell'art. 7, comma 7, Legge 5 giugno 2003, n. 131 (Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3).

Sempre secondo tale interpretazione, solo nel giudizio del primo tipo la Corte è chiamata ad applicare la legge secondo uno schema dicotomico (9), secondo le forme tipiche del sillogismo giuridico e della “sentenza”, la quale sintetizza la finalità principale dell'istituto, rappresentata dalla “stretta correlazione di tale attività con gli artt. 81, quarto comma, e 117, terzo comma, Cost.”, che per gli enti locali “giustifica ... anche il conferimento alla Corte dei conti di poteri atti a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013)”. Pertanto, l'esito dell'attività di riscontro “è contenuto nell'ambito di una ‘decisione’, equiparabile negli effetti e, quindi, nella forma e nella sostanza, ad una sentenza, in quanto accerta e dichiara con una pronuncia di tipo dicotomico - esclusivamente sulla base di parametri normativi - la legittimità o meno del rendiconto e dei correlati effetti sul risultato di amministrazione e, quindi, la sua parificazione o non parificazione” (10). Sono profili espressamente richiamati dalla recentissima giurisprudenza della Consulta, la quale ha tratteggiato e delineato “[l]a configurazione della decisione di parifica - quale risultato dell'esercizio di una funzione di controllo-garanzia, a esito dicotomico (parifica/non parifica), cui accede l'eventuale impugnativa, in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica” (11).

I necessari profili di indagine e verifica

Dalle scarse note che precedono si evincono chiaramente i problematici profili ricostruttivi dell'istituto, discendenti essenzialmente dalla espressa volontà normativa di compenetrare le dinamiche del controllo con le forme tipiche della giurisdizione,

(6) Corte cost., 29 novembre 2017, n. 247.

(7) Corte dei conti, Sez. riun., n. 5/2022/QMIG, cit.

(8) Il riferimento principale è alla decisione n. 271/2019/PARI del 27 dicembre 2019 della Sezione regionale di controllo per la Campania. Vedasi anche Corte dei conti, Sez. reg. contr. Liguria, 27 luglio 2018, n. 106/2018/PARI e 20 dicembre 2018, n. 135/

2018/PARI; Corte dei conti, Sez. reg. contr. Abruzzo, 18 aprile 2019, n. 53/2019/PARI.

(9) Cfr. Corte cost., 5 aprile 2013, n. 60.

(10) Corte dei conti, Sez. riun. giur. in sp. comp., 11 aprile 2022, n. 7/2022/DEL.C.

(11) Corte cost., n. 184/2022, cit.

e i cui esiti non appaiono univocamente riconducibili a un sicuro sbocco tassonomico.

Si tratta, quindi, di profili il cui esame può compendiarsi sulla base di una potenziale articolazione logica, di seguito proposta: si tratta, innanzitutto, di mettere in rilievo con esattezza il parametro su cui si articola il giudizio di parificazione; in secondo luogo, la delineata individuazione dei tratti morfologici tipici dell'istituto può consentire all'interprete di tracciare momenti di collegamento e confronto con altri istituti e, segnatamente, con altre tipologie di controllo presenti nell'ordinamento; in terzo luogo, una volta operata l'anzidetta operazione descrittiva, si tratta di individuare l'oggetto del giudizio per giungere, infine, a tratteggiare la valenza, la natura e le caratteristiche della decisione di parifica. Il tutto, ovviamente, senza alcuna pretesa di fornire una risposta esauriente a un dibattito che è certamente foriero di ulteriori elementi di sviluppo, ma nella condivisa speranza di suggerire alcuni elementi di sintesi.

Sul versante funzionale occorre, pertanto, verificare le conseguenze dell'anzidetta qualificazione e delineare in concreto gli effetti discendenti dai caratteri specifici afferenti alla forma della giurisdizione contenziosa e la ormai riconosciuta possibilità di impugnare la decisione resa dalle Sezioni regionali di controllo davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. e), D.Lgs. 26 agosto 2016, n. 174 (Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'art. 20, Legge 7 agosto 2015, n. 124).

Ciò deriva dalla inerenza della parifica alla tutela degli equilibri di bilancio e alla rinnovata centralità che tale valore ha nella dinamica dei controlli: la qual cosa è messa ripetutamente in rilievo dalla giurisprudenza costituzionale, che annette, come detto, importanza fondamentale al valore del risultato di amministrazione quale coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (12), individuando la sua corretta determinazione come obiettivo essenziale del giudizio stesso (13).

Sono tutti profili la cui analisi e verifica in concreto, seppur non in modo del tutto nitido, appare ricavabile dal dibattito che qui ci occupa.

Il profilo strutturale

L'individuazione del parametro del giudizio di parificazione. L'ascrivibilità al genere dei controlli di legittimità-regolarità

In ordine al primo quesito, non è superfluo ribadire che la parifica dei rendiconti regionali, unitamente al sindacato sui bilanci degli Enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, appartiene al genere dei controlli di legittimità-regolarità (14).

Il profilo anzidetto, declinato come parametro essenziale del concetto di controllo nella teoria generale, cui siamo debitori a Ugo Forti, vale a distinguere detti controlli da quelli di integrazione, il cui esito è lasciato a modalità di autocorrezione: la dottrina e la giurisprudenza ancorano detto parametro alla norma dell'art. 81 Cost. (ma anche a quelle degli artt. 117 e 119 Cost.), anziché a quella dell'art. 97 Cost., e ciò dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse, la qual cosa postula che vi sia una corretta alimentazione delle poste che lo compongono (15).

Più specificamente, il parametro normativo di siffatto controllo sui bilanci preventivi e successivi è costituito dalle regole e dai principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria (16), nella comune consapevolezza che copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia: in particolare, copertura finanziaria ed equilibrio integrano *"una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l'antinomia [con le disposizioni impugnate] coinvolga direttamente il precetto costituzionale: infatti 'la forza espansiva dell'art. 81, quarto [oggi terzo] comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile (sentenza n. 192 del 2012)'"* (sentenza n. 184 del 2016)" (17).

Sotto il profilo considerato, va notato che l'armonizzazione contabile - la quale rappresenta il linguaggio uniforme e omogeneo per rappresentare i fatti

(12) Corte cost., 14 febbraio 2019, n. 18.

(13) Corte cost., 13 aprile 2017, n. 80.

(14) Cfr. Corte cost., n. 60/2013, cit. e 10 marzo 2014, n. 40.

(15) Corte cost., 28 marzo 2012, n. 70, la quale ha sottolineato che "In]ell'ordinamento finanziario delle Amministrazioni Pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella

parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti".

(16) Cfr. Corte cost., n. 40/2014, cit.

(17) Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274.

gestionali - è “funzionale a garantire il raffronto tra i bilanci pubblici degli enti territoriali”, ma anche “per prevenire squilibri di bilancio in riferimento agli artt. 81 e 119 Cost. e garantire il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica cui partecipano anche le autonomie speciali” (18).

In altri termini, la codificazione di parametri standardizzati è fondamentale per consolidare, sotto il profilo contabile, le risultanze di tutti i conti regionali in modo uniforme e trasparente, così da assicurare non solo dati finanziari complessivi e comparativi attendibili, bensì anche strumenti conoscitivi per un efficace coordinamento della finanza pubblica (19); essa è funzionale a garantire gli obiettivi di corretta e trasparente rappresentazione dei saldi, tra i quali assume rilievo preminente quello afferente l'equilibrio di bilancio, di cui, come detto, il risultato di amministrazione ne rappresenta coefficiente necessario (20).

Il parametro di legalità anzidetto deve essere, inoltre, declinato sul versante dinamico, in quanto il nucleo della sana gestione finanziaria consiste nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria.

Tale determinazione è strettamente correlata al principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi. Ne risulta così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio, secondo i principi espressi dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 89 del 27 aprile 2017, n. 49 del 5 marzo 2018 e n. 101 del 17 maggio 2018.

Da ciò deriva che una volta ricondotte le funzioni di controllo in sede di parifica dei rendiconti regionali all'alveo dei “controlli di legittimità-regolarità” dei bilanci (21), nel senso sopra delineato, che ne marcano la distinzione con i controlli di carattere collaborativo, il collegamento a un parametro normativo di siffatto controllo sui bilanci preventivi e successivi, costituito dalle regole e dai principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria (22), implica non solamente che, come detto, essi “neppure sono riconducibili al controllo

collaborativo in senso stretto, ma (che altresì) sono strumentali al rispetto degli ‘obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell’Unione europea in ordine alle politiche di bilancio. In questa prospettiva, funzionale ai principi di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, [detti controlli] [...] possono essere accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura e dell’equilibrio di bilancio (sentenze n. 266 e n. 60 del 2013), che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti (sentenza 226 del 1976)’ (sentenza n. 39 del 2014)”.

La Consulta individua questa “funzione (...) di garanzia dell’ordinamento, di ‘controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato (...) preordinato a tutela del diritto oggettivo” (23), sia a proposito dei controlli di legittimità regolarità sugli enti locali (24), sia con riguardo al giudizio di parifica, ove sottolinea “la configurazione della decisione di parifica - quale risultato dell’esercizio di una funzione di controllo-garanzia, a esito dicotomico (parifica/non parifica)” (25).

Il parallelismo con le caratteristiche dei controlli di legittimità previsti dall’art. 148-bis del TUEL

Il delineato profilo qualificatorio ha il pregio, inoltre, di consentire l’individuazione di una chiara linea di collegamento con altri istituti e, in termini ancora più geometrici, di tracciare un parallelismo: similmente al giudizio di parifica, che è finalizzato alla verifica degli equilibri di bilancio attraverso la disamina del fondamentale saldo rappresentato dal risultato di amministrazione, “l’art. 148-bis del D.Lgs. n. 267 del 2000 (...), ha (...) istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, piuttosto ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all’equilibrio di bilancio” (26).

È agevole notare che “la prevenzione di pratiche contabili (...) suscettibili di alterare la consistenza dei risultati economico finanziari degli enti territoriali [è] un obiettivo prioritario al centro dell’evoluzione legislativa determinatasi in materia” (27): sicché in termini generali è logico inferire che i controlli effettuati dalle Sezioni regionali della Corte dei conti “hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari (sentenza n. 60 del 2013)” (28), “proprio per

(18) Corte cost., 6 marzo 2014, n. 39.

(19) Cfr. Corte cost., 20 dicembre 2012, n. 309.

(20) Cfr. Corte cost., n. 247/2017, cit.

(21) Cfr. Corte cost., n. 101/2018, cit. e 31 luglio 2020, n. 189.

(22) Cfr. Corte cost., n. 40/2014.

(23) Corte cost., 17 ottobre 1991, n. 384.

(24) Corte cost., n. 18/2019, cit.

(25) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(26) Corte cost., n. 39/2014, cit.

(27) Corte cost., 13 giugno 2013, n. 138.

(28) Corte cost., n. 40/2014, cit.

prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari” (29).

Ciò in quanto *“tale tipo di sindacato ... è esercitato nell'interesse dello Stato per finalità che riguardano la finanza pubblica nel suo complesso” (30).*

Orbene, se il menzionato carattere di cogenza - unitamente al parametro di legalità come visto sopra più specificamente - accomuna i controlli sugli enti territoriali, quanto meno con il giudizio di parifica, e se in particolare i primi, nella previsione dell'art. 148-bis del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali - c.d. TUEL), integrano *“misure interdittive ... atte a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013)” (31),* si tratta di comprendere in cosa consistano (e come si concretizzino) i profili di cogenza in occasione del giudizio di parifica.

Non è fuor di luogo sottolineare come la Consulta nella sentenza n. 184/2022 rimarchi la stretta analogia con i controlli sugli Enti locali, in cui *“il controllo di legittimità e regolarità contabile attribuito alla Corte dei conti per questi particolari obiettivi si risolve in un esito dicotomico (sentenze n. 179 del 2007 e n. 60 del 2013), nel senso che ad esso è affidato il giudizio se i bilanci preventivi e successivi siano o meno rispettosi del patto di stabilità (Corte cost 40/2014) (...), in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica”.*

Per comprendere i delineati profili di cogenza del controllo, che non sono avulsi, come detto, dalla nuova configurazione del parametro di verifica posto a base dello scrutinio della Corte dei conti, è, tuttavia, necessario individuare preliminarmente l'oggetto del peculiare controllo finanziario intestato alla Sezione regionale.

L'oggetto del giudizio di parifica

La verifica dei saldi

Va notato, innanzitutto, che il descritto parallelismo si può tranquillamente spingere a operare una

identità dell'oggetto della verifica sia in sede di controllo finanziario sugli Enti locali, sia in sede di giudizio di parifica: infatti, in ambo i casi l'analisi verte non tanto su atti, quanto su grandezze contabili che la legge individua come momenti essenziali della verifica intestata alle Sezioni regionali.

In particolare, per ciò che concerne il giudizio di parifica *“l'oggetto del giudizio di parificazione è la validazione del risultato di amministrazione, mediante un controllo di legittimità e/o regolarità dei dati contabili” (32):* così come *“oggetto specifico della decisione delle Sezioni riunite in speciale composizione non è la Legge regionale di approvazione del rendiconto, ma il risultato di amministrazione e cioè i saldi contabili che lo rappresentano in un determinato momento” (33).*

La delineata ricostruzione appare in linea con le indicazioni precedentemente fornite dalla consolidata giurisprudenza costituzionale, che individua come contenuti essenziali della Legge di approvazione del rendiconto proprio alcuni saldi fondamentali: ed infatti la Legge di approvazione del rendiconto *“-indipendentemente dalla compilazione e redazione dei complessi allegati al bilancio previsti dal D.Lgs. n. 118 del 2011 - deve contenere, in coerenza con le risultanze di detti allegati:*

- a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione;*
- b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto;*
- c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri” (34).*

L'esito di accertamento sui saldi

In ambo i casi l'esito della verifica sui saldi comporta delle conseguenze che sono necessariamente riconducibili alla decisione della Corte dei conti: così, mentre nell'ipotesi di cui all'art. 148-bis TUEL la Legge parla espressamente di accertamento (ed in particolare *“l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno”*), nella parallela ipotesi afferente il rendiconto della Regione viene conferita *“certezza (...) al rendiconto parificato, quello relativo allo specifico esercizio finanziario e che attesta, a tal fine, che non*

(29) Corte cost., 25 ottobre 2017, n. 228.

(30) Corte cost., n. 40/2014, cit.

(31) Corte cost., n. 40/2014, cit.

(32) Corte cost., n. 184/2022, cit., punto 5.2. del Considerato in diritto.

(33) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(34) Corte cost., 5 marzo 2018, n. 49.

sono più modificabili i relativi risultati (fra le altre, di recente, Corte dei conti, sez. regionale di controllo per la Regione Campania, decisione 27 dicembre 2019, n. 217/2019/PARI)” (35): più specificamente, “l’accertamento della irregolarità/illegittimità dei dati contabili oggetto della decisione di parifica, impugnata dinanzi alle Sezioni riunite in speciale composizione, ha l’effetto di mettere a disposizione anche dell’ente controllato dati contabili corretti che riflettono le condizioni del bilancio a una certa data e incidono sul suo ciclo, in modo tale che il medesimo ente possa decidere di intervenire in sede di assestamento ovvero nei successivi bilanci di previsione e rendicontazioni, in linea con il principio di continuità del bilancio. Tanto più in considerazione della natura di ‘bene pubblico’ del bilancio stesso (sentenza n. 184 del 2016), funzionale a sintetizzare e certificare le scelte dell’ente territoriale sulla gestione delle risorse della collettività e a svelarne la rispondenza ai principi costituzionali” (36).

Non vi è chi non veda anche in questo caso un ulteriore parallelismo con l’oggetto della verifica contemplata dall’art. 148-bis TUEL a proposito degli Enti locali: anche qui, infatti, a essere scrutinati e vagliati sono i saldi rilevanti per l’equilibrio di bilancio, per l’indebitamento, del saldo di finanza pubblica (il patto di stabilità), similmente a quanto avviene in occasione della verifica sul rendiconto regionale.

È necessario precisare, tuttavia, che “[c]iascun rendiconto - è utile evidenziare - è redatto alla luce dello specifico contesto normativo inerente all’esercizio finanziario cui fa riferimento. Per tale motivo, in sede di giudizio di parificazione, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti valutano, ogni anno, il rendiconto generale dell’esercizio finanziario trascorso, rendiconto che può essere strutturato in modo differente da un anno all’altro, in sintonia con l’evoluzione del quadro normativo di riferimento in tema di spesa” (37).

L’effetto di accertamento del saldo fondamentale, così come dell’oggetto del giudizio di parifica, sono, quindi, ben chiari nell’analisi operata dalla giurisprudenza costituzionale, la quale sottolinea, infatti, che “nella nuova fisionomia assunta dal bilancio (dopo la riforma del 1978), la funzione di riscontro, che costituisce l’essenza del giudizio di parificazione, attiene perciò anche alla verifica degli scostamenti che, negli equilibri stabiliti nel bilancio preventivo, si evidenziano in sede consuntiva, coerentemente con la previsione del primo comma dell’art. 39 del

regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 [...] Questa norma, nell’indicare l’oggetto del giudizio sul rendiconto generale dello Stato, precisa, infatti, che la Corte dei conti in tale occasione confronta i risultati del rendiconto stesso, tanto per le entrate, quanto per le spese, ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio, sì da verificare, in definitiva, i modi e la misura in cui le previsioni del bilancio stesso sono state adempiute ed i limiti in esso prestabiliti rispettati nel corso dell’esercizio” (38). Da qui, per ciò che concerne specificamente la parifica regionale, il controllo che la Corte dei conti è chiamata a svolgere è finalizzato, soprattutto, alla verifica a consuntivo degli equilibri di bilancio “sulla base del bilancio preventivo e di tutte le disposizioni sopravvenute, che ne hanno modificato la struttura, incidendo sia sul disavanzo d’amministrazione - che, in quanto tale, deve essere successivamente ripianato - sia sugli equilibri dei bilanci futuri” (39).

La verifica sui fatti di gestione sottostanti

Non è questo, peraltro, l’unico oggetto della decisione di parifica: essa, infatti, assume l’ulteriore “obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica” (40).

Posto che “il principio dell’equilibrio del bilancio (...) ha contenuti di natura sostanziale, così che esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell’entrata (sentenza n. 1 del 1966), ‘essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, (...) in relazione al consumo delle risorse impiegate’” (41), ne deriva logicamente lo scrutinio dei fatti gestionali sostanziali alle sottostanti rappresentazioni contabili: ciò in quanto “la copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese” (42); occorre, cioè, una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione (43), che postula che la copertura finanziaria di una spesa e l’equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall’armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (44), ma devono fondarsi anche

(35) Corte cost., 24 novembre 2020, n. 244.

(36) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(37) Corte cost., n. 244/2020, cit. Cfr. anche Corte cost., 20 dicembre 2022, n. 253, la quale ha escluso un effetto preclusivo ad opera di precedenti giudizi di parifica di rendiconti regionali comprensivi della stessa voce di spesa.

(38) Corte cost., 14 giugno 1995, n. 244.

(39) Cfr. Corte cost., 23 luglio 2015, n. 181.

(40) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(41) Corte cost., n. 18/2019, cit.

(42) Corte cost., 24 luglio 2019, n. 197.

(43) Corte cost., 30 ottobre 2019, n. 227.

(44) Cfr. *ex plurimis* Corte cost., 11 gennaio 2019, n. 6 e n. 197/2019, cit.

sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (45).

In termini sostanziali, *“i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano (...) a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti”* (46), in cui la *“necessaria” “contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime”* (47).

Le Sezioni si trovano, pertanto, in una situazione *“analoga a quella in cui si trova un qualsiasi giudice (ordinario o speciale), allorché procede a raffrontare i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono”* (sentenza n. 226 del 1976) e quindi a *“valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo”* (48).

Del resto, la stessa lettera dell'art. 39, comma 1, R.D. n. 1214/1934 esprime chiaramente l'operazione di raffronto dei risultati con le leggi di bilancio (49); mentre l'art. 39, comma 2, ne rimarca il raffronto con le scritture del rendiconto (50).

La risalente normativa statale che disciplina il giudizio di parificazione esplicita e conferma, pertanto, la ricostruzione dell'istituto come momento di accertamento operato in una sede privilegiata (*evocando l'operazione di confronto, o meglio di accertamento che per essere esplicito rende necessario un confronto tra scritture e documenti giustificativi* (51)), i cui esiti non possono essere, tuttavia, confusi sul piano temporale, in quanto, diversamente opinando, *“i precedenti giudizi di parificazione conferirebbero dunque certezza non solo ai rendiconti parificati relativi agli specifici esercizi finanziari, ma sottrarrebbero a successivi vagli la previsione di spesa già passibile di valutazione in occasione dei precedenti giudizi di parificazione”* (52): il che, come detto, è escluso dalla *“stessa sentenza n. 244 del 2020, (...) che ha escluso un effetto preclusivo ad opera di precedenti giudizi di parifica di rendiconti regionali comprensivi della stessa voce di spesa”* (53).

Gli effetti del controllo attribuito alla Sezione regionale. Il carattere della cogenza

Occorre a questo punto - una volta chiarito che si tratta di un controllo di legalità-regolarità a carattere cogente, il cui oggetto concerne i saldi fondamentali e i fatti gestionali a essi afferenti - soffermarsi sull'*ubi consistam* della cogenza della decisione di parifica: l'accento posto sull'*“accertamento e la messa a disposizione anche dell'ente controllato di dati contabili corretti che riflettono le condizioni del bilancio a una certa data e incidono sul suo ciclo, funzionali alla tutela del valore dell'equilibrio dinamico e del principio di continuità del bilancio, quale ‘bene pubblico’ del bilancio stesso (sentenza n. 184 del 2016), funzionale a sintetizzare e certificare le scelte dell'ente territoriale sulla gestione delle risorse della collettività e a svelarne la rispondenza ai principi costituzionali”* (54), consente, quindi, all'interprete di valutare in che termini si concretizzi la cogenza del controllo intestato alla Sezione regionale della Corte.

Esso non è in questo caso (come avviene, invece, per gli Enti locali) rappresentato da un effetto interdittivo dei programmi di spesa (approvati in quel caso con un atto amministrativo consiliare) che ha l'effetto di precludere la spesa in eccesso rispetto al parametro dell'equilibrio. Si tratta, invece, di una conseguenza e di un esito (quale momento tipico del concetto connaturato a ogni tipo di controllo, secondo la sistematica fortiana) che si riverbera sulla legge regionale di approvazione del rendiconto: esso, tuttavia, non si può qualificare come effetto conformativo dello stesso contenuto della legge.

In proposito la Corte ha già avuto modo di sottolineare come *“le sfere di competenza della Regione e della Corte dei conti si presentano distinte e non confliggenti”* (55). Infatti, l'una consiste nel controllo politico da parte dell'assemblea legislativa delle scelte finanziarie dell'esecutivo, illustrate nel rendiconto, l'altra nel controllo di legalità-regolarità (la *“validazione”*) del risultato di amministrazione e, cioè, delle *“risultanze contabili della gestione finanziaria e*

(45) Corte cost., 25 ottobre 2013, n. 250.

(46) Corte cost., n. 70/2012, cit.

(47) Corte cost., 18 giugno 2008, n. 213.

(48) Corte cost., 27 aprile 2017, n. 89.

(49) *“...la prima fondamentale operazione che le Sezioni regionali devono compiere è la verifica della corrispondenza tra i valori indicati nel conto del bilancio, sia per l'entrata che per la spesa (a livello di aggregati significativi e/o unità elementari di bilancio), e quelli esposti nella Legge di bilancio e successive variazioni (legislative e amministrative). (...) A tal fine, occorre fare riferimento all'intero ciclo della programmazione finanziaria annuale, e quindi, non solo alla Legge di bilancio, ma anche all'eventuale Legge di autorizzazione all'esercizio provvisorio, alla Legge di assestamento, alle leggi e ai provvedimenti di variazione. Si tratta di*

elementi informativi di cui la Sezione regionale già dispone o che può agevolmente acquisire dall'Amministrazione” (Corte dei conti Campania n. 217/2019/PARI, cit.).

(50) *“...danno conto degli effetti finanziari prodotti dalle operazioni e dagli atti di gestione, rappresentati nelle ‘scritture’ e della eventuale ‘carenza, in ambito regionale, delle specifiche prescrizioni normative (e correlate procedure informatiche) disponibili in ambito statale”* (Corte dei conti Campania n. 217/2019/PARI, cit.).

(51) Corte dei conti, Sez. riun., n. 5/2022/QMIG, cit.

(52) Corte cost., n. 253/2022, cit.

(53) Corte cost., n. 253/2022, cit.

(54) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(55) Corte cost., 28 marzo 2012, n. 72.

patrimoniale dell'ente" (56) su cui si basa il rendiconto, alla luce dei principi costituzionali di stabilità finanziaria.

Va da sé, alla luce dei principi sopra riferiti e della descritta distinzione degli ambiti di intervento, che il controllo, riservato al giudice contabile quale organo di garanzia della legalità nell'utilizzo delle risorse pubbliche, non può arrestarsi per il sopravvenire della Legge regionale di approvazione del rendiconto generale, proprio in quanto strumentale ad assicurare il rispetto dei precetti costituzionali sull'equilibrio di bilancio.

Esso, al contempo, non può in alcun modo incidere sulla potestà legislativa che la Costituzione e gli statuti speciali attribuiscono alle assemblee regionali. Queste ultime esercitano la propria competenza legislativa *"in piena autonomia politica, senza che organi a esse estranei possano né vincolarla né incidere sull'efficacia degli atti che ne sono espressione (salvo, beninteso, il sindacato di costituzionalità delle leggi regionali spettante alla Corte costituzionale)"* (57).

Orbene, i profili di cogenza *"della decisione di parifica - quale risultato dell'esercizio di una funzione di controllo - garanzia, a esito dicotomico (parifica/non parifica), cui accede l'eventuale impugnativa, in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica"* inducono *"a escludere che l'adozione della Legge regionale di approvazione del rendiconto da parte dell'assemblea regionale possa costituire ostacolo all'emanazione della decisione con cui si accerta, a seguito dell'impugnativa, la legittimità/regolarità di quei fatti"* (58).

In ragione di ciò e della cennata distinzione delle sfere giuridiche, l'esplicarsi del potere affidato alla Corte non integra alcun effetto conformativo *"sulla Legge regionale di approvazione del rendiconto, poiché essa non incide sul suo contenuto, né sulla sua efficacia"* (59): purtuttavia, le conseguenze si verifiche- rebbero nel caso in cui *"l'ente territoriale dovesse ritenere di non adottare interventi correttivi"* (60) e in questa ipotesi *"potranno (...) determinarsi i presupposti per un'eventuale impugnativa della Legge regionale davanti a questa Corte, in via principale, su ricorso del Governo, ovvero in via incidentale da parte della medesima sezione regionale di controllo o delle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione in sede di parifica del successivo rendiconto generale, qualora si*

ritenga che il discostamento da quanto certificato dalla Corte dei conti sia idoneo a pregiudicare gli equilibri di bilancio e i principi di stabilità finanziaria posti dai precetti costituzionali" (61).

Il punto merita un approfondimento.

La sentenza della Corte costituzionale mette in evidenza la distinzione sotto il profilo considerato tra il caso dello scrutinio operato in sede di parifica e quanto avviene in occasione del giudizio sul bilancio di previsione (*"Opposto - e per questo dichiarato costituzionalmente illegittimo con la già citata sentenza n. 39 del 2014 - era il caso previsto dall'art. 1, comma 7, del D.L. n. 174 del 2012, come convertito"* (62)): come noto, la sentenza da ultimo citata aveva definito il potere di blocco della spesa *"un vero e proprio effetto impeditivo dell'efficacia della Legge regionale"*, sicché un simile potere della Corte dei conti di vincolare le leggi regionali e di privarle dei loro effetti, da un lato violava la sfera di competenza legislativa delle Regioni, dall'altro avrebbe introdotto una nuova forma di controllo di legittimità costituzionale delle leggi regionali che *"illegittimamente si aggiunge a quello effettuato dalla Corte"*, visto che il controllo ha *"come parametro, almeno in parte, norme costituzionali"*.

In questo caso il controllo inibitorio della Corte dei conti si sarebbe sovrapposto al controllo di costituzionalità con il rischio di pronunce contraddittorie: in ipotesi leggi regionali uscite indenni dal controllo di costituzionalità avrebbero potuto essere bloccate dalla Corte dei conti per violazione dei parametri costituzionali in materia economico-finanziaria.

Il descritto effetto conformativo del controllo sulla Legge regionale di approvazione del rendiconto, che incide sul suo contenuto e, principalmente, sulla sua efficacia, dichiarato illegittimo in occasione del controllo in quanto invasivo della potestà legislativa regionale, non si verifica invece nel caso del controllo operato dalla Corte dei conti in occasione della parificazione del conto della regione, poiché esso appare ontologicamente diverso da quello oggetto di censura costituzionale: alla stregua di ciò, *"non si determina alcuna sovrapposizione tra l'esito del giudizio delle Sezioni riunite in speciale composizione, inerente alla legittimità/correttezza degli specifici dati contabili, e la Legge regionale di approvazione del rendiconto generale, da intendersi quale adempimento essenziale in relazione alla responsabilità nei confronti degli elettori e degli altri*

(56) Corte cost., 21 dicembre 2021, n. 247 e 19 novembre 2015, n. 235.

(57) Corte cost., n. 39/2014, cit.

(58) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(59) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(60) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(61) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(62) Corte cost., n. 184/2022, cit.

portatori di interessi (sent. n. 246/2021 e n. 49/2018) (63).

I conseguenti “tempi” del giudizio

Nel quadro sin qui delineato assume coerentemente rilievo centrale, nell'ottica della tutela del bene sottostante, cioè del bilancio, anche la questione temporale, attinente ai tempi di approvazione del rendiconto da parte della Regione: la tematica è ben nota alla giurisprudenza costituzionale, la quale, dopo aver premesso che *“l'armonizzazione si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale rispetto al coordinamento della finanza pubblica: infatti, la finanza pubblica non può essere coordinata se i bilanci delle amministrazioni non hanno la stessa struttura”*, rimarca come tale aspetto assuma rilievo centrale *“se il percorso di programmazione e previsione non è temporalmente armonizzato con quello dello Stato (peraltro di mutevole configurazione a causa della cronologia degli adempimenti imposti in sede europea). Analogamente, per quel che riguarda la tutela degli equilibri finanziari, il divieto di utilizzare fondi vincolati prima del loro accertamento risponde alla finalità di evitare che ciò crei pregiudizio alla finanza pubblica individuale ed allargata”* (64).

Inserendosi nel “ciclo di bilancio”, in analogia con quanto accade per lo Stato, la parifica del rendiconto regionale si immette nella ciclica attività di programmazione e bilancio svolta dall'Amministrazione, con la definitiva approvazione del bilancio consuntivo dell'anno trascorso e la predisposizione del futuro bilancio relativo al successivo periodo triennale (65). Questa centralità del giudizio di parificazione, quale necessario presupposto della legge di approvazione del rendiconto regionale, risulta, peraltro, accentuata dai termini temporali disposti dalla legge, i quali prevedono l'approvazione del disegno di legge di rendiconto, da parte della Giunta regionale, entro il 30 aprile e l'approvazione della relativa legge, da parte del Consiglio, entro il 31 luglio successivo, come sottolinea la norma, *“per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti”* (66).

Dell'importanza del fattore temporale hanno piena consapevolezza le Sezioni riunite in sede di controllo della Corte dei conti, sottolineando come *“[i]l rispetto della sequenza temporale, da parte della Corte dei conti assume, dunque, valenza intrinseca: la stretta concatenazione del ciclo di bilancio non ammette interruzioni, ma esige una stretta sincronia dei tempi della parifica con quelli propri della dialettica tra gli organi (esecutivo e*

(63) Corte cost., n. 184/2022, cit.

(64) Corte cost., 20 luglio 2016, n. 184, la quale ha sottolineato che occorre *“tener conto del fatto che la programmazione economica e finanziaria regionale, le relative procedure contabili e l'attuazione in sede locale dei principi di coordinamento della finanza pubblica si inseriscono in un ambito normativo particolarmente complesso, il quale - sul versante della Regione - impinge nella potestà legislativa concorrente di cui al terzo comma dell'art. 117 Cost., in quella residuale del successivo quarto comma del medesimo articolo e nell'autonomia finanziaria garantita dall'art. 119 Cost. Non rileva in tale prospettiva il problema se sia configurabile - in simmetria con la funzione ‘sistema contabile dello Stato’ prevista dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. - una potestà legislativa residuale della Regione definibile come ‘sistema contabile regionale’ riconducibile al quarto comma del medesimo art. 117 Cost.; quel che è certo è che non può essere disconosciuta la potestà di esprimere nella contabilità regionale, pur nel rispetto dei vincoli statali, le peculiarità connesse e conseguenti all'autonomia costituzionalmente garantita alla Regione. Nell'intreccio di materie precedentemente descritto vengono infatti in gioco, sul versante regionale, una pluralità di prerogative che vanno dall'esercizio dell'autonomia organizzativa e finanziaria, alla salvaguardia dei propri equilibri finanziari e della programmazione, alle modalità di declinazione delle regole di volta in volta emanate a livello statale in tema di coordinamento della finanza pubblica. Inoltre, i bilanci e la contabilità pubblica sono anche strumenti di governo e di indirizzo dell'attività dell'amministrazione: in particolare per le Regioni, che godono di una autonomia costituzionalmente protetta. Ciò comporta la necessità di consentire a queste ultime la possibilità di soddisfare tali esigenze, pur senza travalicare i limiti esterni costituiti dalla legislazione statale ed europea in tema di vincoli finanziari. 2.3.- In definitiva, può concludersi che il sistema contabile regionale - indipendentemente dalla sua possibile configurazione come autonomia materia*

ascrivibile alla potestà residuale dell'ente - non è stato totalmente sottratto ad un'autonoma regolazione, ma che questa è, tuttavia, intrinsecamente soggetta a limitazioni necessarie ‘a consentire il soddisfacimento contestuale di una pluralità di interessi costituzionalmente rilevanti’ (sentenza n. 279 del 2006). In particolare, l'autonomia della Regione in questo settore normativo trova il suo limite esterno nelle disposizioni poste dallo Stato nell'ambito della salvaguardia degli interessi finanziari riconducibili ai parametri precedentemente richiamati”.

(65) La Corte costituzionale ha avuto modo di sottolineare come la Legge di approvazione del rendiconto debba contenere tre elementi fondamentali: a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione; b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri. *“In questa prospettiva, il primo risultato 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. Il secondo enuclea - dal contesto complessivo di cui al precedente punto a) - le risultanze della gestione annuale integralmente imputabile agli amministratori in carica. Il terzo fornisce il quadro pluriennale dell'indebitamento, consentendo una prospettiva di sindacato sia in relazione ai vincoli europei, sia in relazione all'equità intergenerazionale, strumento servente alla determinazione dei costi-benefici afferenti alle generazioni future con riguardo alle politiche di investimento in concreto adottate”* (cfr. sentenza n. 89 del 26 aprile 2018).

(66) Art. 18, comma 1, lett. b), D.Lgs. 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 artt. 1 e 2, Legge 5 maggio 2009, n. 42), come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. t), n. 2, D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

assemblea legislativa). Da quanto precede, pare chiara la necessità che il giudizio di parificazione intervenga nell'ambito del lasso temporale connesso al ciclo di bilancio, quale suo momento essenziale e funzionale allo svilupparsi del circuito decisione-gestione-rendicontazione delle pubbliche finanze; milita in tal senso anche la previsione di un quadrimestre come limite massimo per la gestione provvisoria del bilancio".

L'importanza del fattore cronologico è accentuata, inoltre, da un ulteriore elemento. Qui vengono in gioco valori afferenti al bene bilancio, il quale, come è noto, è strettamente correlato al principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi. La illustrata prospettiva dinamica dell'equilibrio di bilancio, in particolare, "consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche" (67), esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione.

Proprio la costanza e la continuità di tale ricerca ne spiegano l'operatività nell'arco di più esercizi finanziari; al contrario, prendere le mosse da infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali provoca un effetto "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione di risanamento (68).

Le stesse Sezioni riunite sottolineano che "[i]n ambito regionale, peraltro, il collegamento tra i vari momenti del ciclo di finanza pubblica è vieppiù evidente per l'obbligo di riportare nei bilanci successivi gli avanzi o i disavanzi degli esercizi precedenti" (69), anche per garantire quel "nucleo della sana gestione finanziaria (che) consiste (...) nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria", funzionale al principio di 'trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di Legge' (sent. n. 274/2017),

funzionale alla tutela dell'indefettibile principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo' e che 'collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato'" (70).

Superando un precedente orientamento secondo cui l'avvenuta approvazione della Legge regionale determinava la cessazione della materia del contendere (71), la stessa Corte dei conti, nella sentenza (72) oggetto del conflitto deciso con la sentenza n. 184/2022, aveva escluso la possibilità di sottrarsi al giudizio di parifica: e la Consulta ribadisce il principio "induce(ndo) a escludere che l'adozione della Legge regionale di approvazione del rendiconto da parte dell'assemblea regionale possa costituire ostacolo all'emanazione della decisione con cui si accerta, a seguito dell'impugnativa, la legittimità/regolarità di quei fatti", così che ove la regione, nelle more, avesse comunque approvato il rendiconto, la stessa legge di approvazione potrà essere oggetto di impugnazione in Corte costituzionale da parte della Sezione di controllo al momento del giudizio di parifica (73).

I profili funzionali. La problematica individuazione delle regole procedurali e delle norme applicabili al giudizio di parifica

Il tema afferente alla possibilità di impugnare la decisione resa dalle Sezioni regionali di controllo davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. e), c.g.c. interpella il più ampio ruolo delle parti processuali che la Corte costituzionale ha avuto modo di sottolineare, mettendo in rilievo come le forme della giurisdizione contenziosa si debbano declinare in concreto "previa trattazione in udienza pubblica, con la partecipazione del Procuratore generale, in contraddittorio dei rappresentanti dell'amministrazione (sent. n. 121/1966)".

Va da sé che la cennata ricostruzione, oltre a presupporre una regolamentazione relativa all'intervento del Procuratore regionale (74), postula

(67) Corte cost., 13 novembre 2013, n. 266. in senso conforme, sentenza n. 250/2013.

(68) Come chiarito dal Giudice delle leggi "il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio [...] consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche" (Corte cost., n. 250/2013 cit.). In particolare, "i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda nel continuo perseguimento di una situazione di equilibrio tra partite attive e passive che compongono il bilancio, attraverso un'interazione delle loro dinamiche in modo tale che il saldo sia tendenzialmente nullo. Ciò determina

nell'amministrazione pubblica l'esigenza di un costante controllo di coerenza tra la struttura delle singole partite attive e passive che compongono il bilancio stesso" (Corte cost., n. 250/2013, cit.).

(69) Corte dei conti, Sez. riun., n. 5/2022/QMIG, cit.

(70) Corte cost., 5 marzo 2018, n. 49.

(71) Corte dei conti, Sez. riun. giur. in sp. comp., 15 dicembre 2017, n. 44/2017/EL.

(72) Corte dei conti, Sez. riun. giur. in sp. comp., 17 dicembre 2021, n. 20/2021/DELC.

(73) Corte cost., n. 184/2022 cit.

(74) Cfr. Corte dei conti, Sez. aut., 15 maggio 2014, n. 14/SEZAUT/2014/INPR (Linee di orientamento sul giudizio di parificazione del rendiconto generale della regione) e Corte dei conti, Sez. riun. contr., 14 giugno 2013, n. 7/SSRRCO/2013/QMIG.

l'individuazione di regole procedurali poste tipicamente a tutela delle esigenze di momenti tipici di un giudizio, celebrato con le forme, cioè, come recita la norma, della giurisdizione contenziosa: in proposito la citata delibera delle Sezioni Riunite delle Corte dei conti ha ritenuto che nel giudizio di parifica “[i]n ogni caso il contraddittorio con gli enti controllati deve essere assicurato durante tutto l'iter procedurale a partire dall'istruttoria e su tutti i temi sottoposti a verifica per essere definito, attraverso successivi affinamenti, prima dell'udienza pubblica, l'oggetto della quale va circoscritto ai soli temi e alle questioni contenuti nelle conclusioni dell'istruttoria. In tali limiti devono essere svolti gli interventi dei soggetti che partecipano all'udienza. Peraltro, i presidenti delle sezioni regionali di controllo potranno eventualmente disciplinare, negli ambiti indicati, le fasi e le modalità del contraddittorio anche mediante l'adozione di adeguate misure volte al migliore e proficuo esercizio della funzione di controllo e alla conseguente celebrazione della particolare udienza di parificazione” (75).

Non c'è dubbio, tuttavia, che l'accentuata qualificazione del giudizio di parifica nei termini delineati dalla pronuncia della Consulta sembra postulare l'individuazione di ulteriori e più stringenti regole a presidio del canone fondamentale così tratteggiato, che ne marca la distinzione rispetto alla generica tutela assicurata al contraddittorio, ad esempio, nella sede amministrativa: tra queste si possono individuare in termini peculiari e distintivi rispetto alle formalità del confronto attuato in occasione di un procedimento amministrativo, ad esempio, i termini per le parti, la pubblicità dell'udienza, l'individuazione di un'udienza filtro e l'ordinanza per il deposito di memorie.

La Sezione regionale, nella decisione poi oggetto di impugnazione avanti le Sezioni riunite in speciale composizione, si spinge, peraltro, ad affermare, anche che: “in quanto si tratta a pieno titolo di un ‘Giudizio sui conti’ (Titolo II, D.Lgs. n. 174/2016), come quello relativo al giudizio di conto, la Corte ha, in tale sede, una cognizione piena ed esclusiva che le consente di disapplicare le fonti secondarie che siano in contrasto con la Legge e con la Costituzione, ai sensi degli artt. 4 e 5 della Legge abolitiva del contenzioso (art. 103, comma 2 Cost.; L. n. 2248/1865, All. E, c.d. LAC)” (76).

La sentenza oggetto del conflitto (77) afferma, inoltre, che “[l]e norme applicabili alla decisione del

giudizio di parificazione sono quindi quelle generali dettate per le decisioni emesse nell'ambito del giudizio sui conti (parte Titolo I, Capo III), a cui il giudizio di parificazione è sostanzialmente assimilabile. Infatti, anch'esso è connotato dal carattere necessario e officioso (come il giudizio di conto, cfr. Corte cost. n. 129/1981, instaurato ciclicamente, ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. n. 118/2011, e obbligatorio), nonché, dalla sua struttura litigiosa (espressa per volontà ordinamentale)”.

Per converso, le Sezioni riunite in sede di controllo - con la citata deliberazione n. 5/2022 - escludono radicalmente l'equiparazione del giudizio di parifica con il giudizio di conto, evidenziando in particolare che “[l]a constatata e dichiarata regolarità della gestione finanziaria non implica giudizio sulla regolarità delle gestioni individuali; il sindacato sul rendiconto riguarda la gestione complessiva della gestione nel suo contenuto oggettivo e non ha per oggetto il comportamento soggettivo di coloro che li hanno posti in essere; i conti giudiziari sono posti da agenti contabili mentre il rendiconto è rassegnato dall'esecutivo e riguarda il rapporto dialettico, a connotazione politica, esecutivo/legislativo, in ciò sostanziosamente il ‘diritto al bilancio’ come prerogativa da parte della legge (e quindi delle assemblee rappresentative) di chiudere il ciclo della rendicontazione; i conti giudiziari sono preordinati alla pronuncia di discarico se regolari o all'accertamento di responsabilità patrimoniale in caso di ammanchi; i conti giudiziari sono espressivi di rapporti di dare e avere; il conto giudiziale è tale in quanto costituisce oggetto di un processo, sicché, in ragione della piena garanzia di imparzialità e di terzietà il magistrato che ha sottoscritto la relazione sul conto di cui al comma 4 dell'art. 145 non fa parte del collegio giudicante (art. 148, comma 2-bis, c.g.c., inserito, in coerenza con il principio del giusto processo di cui all'art. 111 Cost., dall'art. 63, comma 1, lett. b), D.Lgs. 7 ottobre 2019, n. 114), norma che ove estesa al giudizio di parificazione determinerebbe la sostanziale paralisi della funzione assegnata alla Corte che, come è noto, viene svolta dalle strutture magistratuali deputate al controllo, alle quali spetta la potestà istruttoria”.

La sentenza Corte cost. n. 184 del 2022 si trova a doversi esprimere sulla stessa natura della pronuncia di parifica delle Sezioni regionali e sulla competenza o meno delle Sezioni Riunite in speciale composizione

(75) Corte dei conti, Sez. riun., n. 7/SSRRCO/2013/QMIG, cit.
(76) Cfr. Corte dei conti Campania n. 271/2019/PARI, cit.

(77) Corte dei cont., Sez. riun. giur. in sp. comp., 17 dicembre 2021, n. 20/2021/DELC.

laddove tale decisione sia impugnata (78): concludendo, tuttavia, per l'individuazione dei "caratteri essenzialmente nelle forme della giurisdizione contenziosa, quindi nella possibilità di impugnare la decisione resa dalle Sezioni regionali di controllo davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lettera e), cod. giust. contabile. Ciò in considerazione della potenziale lesività delle decisioni di parificazione delle Sezioni regionali di controllo nei confronti degli stessi enti controllati e dell'eventualità che l'interesse alla legalità finanziaria, perseguito dall'ente controllante, connesso a quello dei contribuenti, ove distinto e divergente dall'interesse degli enti controllati, possa essere illegittimamente sacrificato (sentenze n. 196 del 2018 e n. 89 del 2017)".

Nella pronuncia della Consulta le forme della giurisdizione non trovano l'usbergo del giudizio di conto, ma richiedono all'evidenza nuove regole, che diano concretezza alla - delineata dalla normativa -

individuazione delle "formalità della giurisdizione contenziosa": non è fuor di luogo sottolineare, per proseguire nel sin qui delineato parallelismo tra controlli di legalità-regolarità, come la stessa sentenza Corte cost. n. 18/2019 abbia messo l'accento sulla "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".

Si tratta quindi di un problema lasciato aperto dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, che richiede di essere colmato e risolto con gli strumenti che l'ordinamento variamente individua.

(78) "È, inoltre, messa in discussione la stessa applicabilità al caso di specie dell'art. 11, comma 6, lettera e), cod. giust. contabile, che radica la giurisdizione delle Sezioni riunite in speciale composizione 'nelle materie di contabilità pubblica nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo'. Nella specie le Sezioni riunite in speciale composizione avrebbero deciso, non già su una deliberazione, ma su una

sentenza, peraltro emessa dalle Sezioni riunite della Corte dei conti per la Regione Siciliana che, quali organi di vertice della funzione giurisdizionale e di controllo, al pari delle Sezioni riunite in speciale composizione, porrebbero delicati problemi di coordinamento interistituzionale, tali da evocare possibili conflitti di competenza".