

LA PARIFICAZIONE DEI RENDICONTI REGIONALI TRA CONTROLLO E GIURISDIZIONE DIVENTA CONFLITTUALE

di *Pelino Santoro* (*)

Abstract: Lo studio rappresenta la terza tappa di una ricerca che è partita per scandagliare, nell'attualità, la doppia anima del giudizio di parificazione e delle aporie che ne derivano, fino a snaturarne la natura certativa di atto di controllo solenne, pur di dare ingresso a interessi oppositivi ammettendone la giustiziabilità. La conflittualità che caratterizza la fattispecie descritta ne è la prova disarmante, tanto che la sezione coinvolta si è trovata al bivio di dover sospendere o meno il già calendarizzato giudizio di parifica del rendiconto temporalmente successivo. La questione di massima, risolta nel senso che il giudizio di parifica resta ascrivibile alla funzione di controllo, ripercorrendo il percorso interpretativo del giudice delle leggi, offre significativi messaggi guida, che, secondo l'autore, dovrebbero rappresentare un monito per rimettere ordine alla deriva giustizialista, da ultimo approdata, in sede di ricorso alla Sezioni riunite in speciale composizione, a declinare la riconducibilità della parifica allo schema del giudizio di conto, sol per supportare la *perpetuatio* della propria cognizione, nonostante la sopravvenuta approvazione legislativa del rendiconto contestato. La vicenda che ha determinato la pronuncia su questione di massima di particolare importanza è emblematica perché sta a significare che la Corte, men che giudicare se stessa, ha finito con "litigare con se stessa".

The study is the third stage of a research that started to analyze, in the present, the double soul of the judgment of equalization and the aporias that derive from it, to the point of distorting its nature as an act of control, to admit oppositional interests, admitting its justibility. The conflictuality of the situation is proof of this, so much so that the section involved found itself in doubt of having to suspend the judgment of equalization of the report, already fixed. The question in principle, resolved in the sense that the parity judgment remains included in the function of control, according to the interpretation of the Constitutional Court, offers significant messages, which, according to the author, should represent a warning to the justicialist drift. The story is emblematic because it means that the Court ended up "arguing with itself".

Sommario: *Premessa.* – 1. *Antefatto e questione di massima.* – 2. *L'ammissibilità del quesito.* – 3. *La parificazione come atto terminale di controllo.* – 4. *La natura funzionale del giudizio di parifica.* – 5. *Il vincolo del ciclo di bilancio.* – 6. *La funzione del rendiconto nel sistema dei conti pubblici.* – 7. *La formalità giurisdizionale.* – 8. *Modalità e contenuti del controllo di parifica.* – 9. *Parametri di riscontro e verifiche di attendibilità.* – 10. *La forma e le formule della decisione.* – 11. *Gli effetti della parifica.* – 12. *Alla ricerca di un rito conformativo.* – 12.1. *Il paradosso del giudice terzo.* – 12.2. *Conto giudiziale o rendiconto amministrativo?* – 13. *La pregiudizialità del conflitto di attribuzione.* – 14. *L'assimilazione giurisdizionale in funzione di giudice a quo.* – 15. *La doppia ausiliarietà.* – 16. *Incidente di costituzionalità e garanzia di difesa tecnica.* – 17. *I messaggi della questione di massima* – 18. *Osservazioni a margine.* – 19. *L'anomalia del contenzioso sulla parifica.*

Premessa

Al primo approccio critico alla tendenza a generalizzare la giustiziabilità *praeter legem* delle delibere di controllo a livello territoriale, avevamo paventato il pericolo di riedizione di una forma di giurisdizione domestica, aggravata dal fatto che oggetto di giudizio "speciale" fossero non già atti amministrativi propri, ma atti di controllo resi nell'esercizio di una funzione neutrale e indipendente direttamente intestata dalla Costituzione, sicché la Corte dei conti avrebbe finito con il "giudicare se stessa" (1).

L'approccio giustizialista (2) del controllo (in generale) si è andato consolidando con progressioni sempre più ardite, fino a teorizzare la confluenza della funzione di controllo in quella giurisdizionale, delineando un sistema con distinte competenze svolte all'interno di un unico rito, articolato in una fase non contenziosa e in una fase, eventuale, contenziosa, dinanzi alle Sezioni riunite (3).

La vicenda che ha determinato la pronuncia su questione di massima di particolare importanza (Sez. riun. contr. 14 aprile 2022, n. 5) è rappresentativa, perché sta a significare che la Corte, men che giudicare se stessa, ha finito con "litigare con se stessa", sulle stesse regole processuali applicabili al "giudizio" di parifica.

(*) P. Santoro, già docente di contabilità pubblica, è Presidente onorario della Corte dei conti.

(1) P. Santoro, *La deriva giustizialista del controllo. La Corte dei conti giudica se stessa*, in <www.contabilita-pubblica.it>, 2 dicembre 2019.

(2) P. Santoro, *Le due anime del giudizio di parificazione. L'approccio giustizialista*, in <www.contabilita-pubblica.it>, 2 maggio 2018.

(3) P. Santoro, *Il giustizialismo nel controllo e l'arresto della Corte comunitaria*, in questa *Rivista*, 2021, 6, 39.

Il riconoscimento della sindacabilità di tutti gli atti di controllo gestionale, infatti, ha comportato la definitiva consacrazione della prevalenza della funzione giurisdizionale, alla quale spetta decidere, con l'effetto proprio del giudicato, non solo sul corretto svolgersi della procedura di controllo ma anche sulla "interpretazione" della normativa applicata; significativamente, si è ritenuto che una delibera di una sezione regionale di controllo è sempre giustiziabile, anche quando la stessa si sia conformata, quale obbligo di legge, al principio di diritto espresso dalla Sezione delle autonomie adita in sede nomofilattica (4).

Con simile antecedente, molto probabilmente, il principio enunciato a soluzione della questione di massima sarà ritenuto inapplicabile in casa altrui, e soprattutto nell'ambito giurisdizionale, tanto che la delibera ricorda opportunamente le varie sedi (controllo, giurisdizione e consultiva) in cui è esercitabile la nomofilachia verticale e orizzontale, con l'effetto che la limitatezza del campo d'azione di ciascuna annulla la stessa logica della nomofilachia (5).

La coesistenza di organi in funzione nomofilattica, seppure distinta per aree, non sempre contribuisce ad un efficace coordinamento interpretativo quando sono in discussione tematiche comuni alle varie tipologie di controllo, tanto più che ad uno degli organi (la Sezione delle autonomie) è attribuito anche il potere di adottare "*delibere di orientamento*" alle quali le sezioni regionali si conformano.

Al limite sono ipotizzabili veri e propri conflitti interpretativi tra gli organi di controllo e consultivi, e anche tra questi e le Sezioni riunite in sede giurisdizionale.

La vicenda in narrazione è emblematica perché, a torto o a ragione, è espressione di un'exasperata conflittualità, che si è esteriorizzata con una serie di iniziative processuali concatenate, così rubricate: ricorso del procuratore regionale; elevazione conflitto attribuzione contro sentenza delle Sezioni riunite in composizione speciale letta in udienza; elevazione incidente costituzionalità; reiterazione conflitto attribuzione per intervenuta approvazione con sanatoria legislativa del rendiconto; ricorso in cassazione del Procuratore generale centrale per eccesso di potere; infine proposizione questione di massima in termini ostativi alla sussunta qualificazione processuale del rendiconto *sub iudice*.

1. Antefatto e questione di massima

La vicenda trae origine da una pronuncia delle Sezioni riunite in speciale composizione (7 ottobre 2021, n. 20) su ricorso proposto del procuratore regionale contro la delibera delle Sezioni riunite della Regione Sicilia 2 luglio 2021, n. 6, con la quale è stato parificato con riserva il rendiconto della Regione Siciliana per l'esercizio finanziario 2019.

Le Sezioni riunite, accolto il primo motivo di ricorso, hanno sollevato, con separata ordinanza (17 gennaio 2022, n. 1) una questione di legittimità costituzionale di una disposizione regionale quanto agli effetti sul risultato di amministrazione del rendiconto oggetto di parifica.

Poiché le decisioni delle Sezioni riunite erano state assunte nonostante che il rendiconto del 2019, già parzialmente parificato, fosse stato approvato con legge regionale non contestata dal Governo, la Regione Siciliana ha sollevato e reiterato conflitto di attribuzione (6) "per lesione delle attribuzioni legislative costituzionalmente garantite in ragione del mancato arresto del procedimento per sopravvenuto venir meno dell'interesse ad agire".

In attesa che la questione si risolva a livello costituzionale, in vista della decisione di parifica del rendiconto generale della Regione Sicilia per il successivo esercizio finanziario 2020, il presidente delle Sezioni riunite siciliane ha ritenuto di dover segnalare (ord. 22 febbraio 2022, n. 1) che "la valorizzazione della natura giurisdizionale del giudizio di parifica innanzi alla sezione regionale di controllo con l'applicabilità delle disposizioni processuali sul giudizio di conto pone in dubbio la possibilità di procedere o meno alla parificazione già calendarizzate, dovendosi preliminarmente risolvere il problema se fra tali norme applicabili rientri anche l'art. 106, c. 1, c.g.c., relativo alla sospensione necessaria del processo, e, in via subordinata, se ricorra un'ipotesi di sospensione necessaria del giudizio di parificazione del rendiconto regionale, qualora la Regione abbia proposto conflitto di attribuzione".

Il Presidente della Corte ha deferito alle Sezioni riunite in sede di controllo l'esame e la pronuncia in ordine alle questioni prospettate, ravvisando l'eccezionale rilevanza delle stesse (7).

(4) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., 3 giugno 2016, n. 11, *ivi*, 2016, 3, 167; 13 giugno 2020, n. 12; 6 agosto 2021, n. 10.

(5) Corte conti, Sez. riun. giur., 2 aprile 2019, n. 10/Qm, ha dichiarato inammissibile la questione di massima richiesta in sede consultiva avente ad oggetto la presentazione o meno di un conto giudiziale (tassa di soggiorno).

(6) Nel ricorso si sottolinea che il riconoscimento, in via pretoria, di un secondo grado di giudizio in materia di parificazione, a fronte dell'approvazione con legge del rendiconto sulla base delle indicazioni fornite in sede di parifica, comporta una interferenza in un procedimento legislativo di esclusiva pertinenza regionale, con effetti inevitabili su di una prerogativa propria dell'Assemblea legislativa regionale. Secondo la regione, si riprodurrebbero le stesse conseguenze che hanno condotto a ritenere costituzionalmente illegittimo il c. 7 dell'art. 1 del d.l. n. 174/2012, in quanto le funzioni della Corte dei conti trovano un limite nella potestà legislativa dei consigli regionali che, in base all'assetto dei poteri stabiliti dalla Costituzione, la esercitano in piena autonomia politica, senza che organi a essi estranei possano né vincolarla né incidere sull'efficacia degli atti che ne sono espressione (Corte cost. 6 marzo 2014, n. 39, in questa *Rivista*, 2014, 1-2, 39).

(7) Con delib. n. 1/2022 le Sezioni riunite della Regione siciliana hanno proposto di sollevare questione di massima sui quesiti: 1) "se al giudizio di parificazione dei rendiconti regionali debbano applicarsi le disposizioni sui giudizi di conto e, in caso affermativo, se tale applicazione sia integrale o parziale; nell'ipotesi di applicazione parziale, quali disposizioni del codice di giustizia contabile siano specificamente applicabili anche con riferimento ai poteri istruttori del giudice e del p.m."; 2) "dovendosi applicare al giudizio di parificazione le norme relative al giudizio di conto e le altre previste dalla parte II, titolo III, del c.g.c. (e ciò per effetto dell'art. 7 c.g.c.), se fra tali norme

Nella richiesta di deferimento è stato posto in evidenza che in materia di parifica nessuna disciplina specifica è stata prevista dal codice di giustizia contabile, che non reca alcuna normazione del complesso procedimento del c.d. “giudizio di parifica” oggetto, ancora oggi, di un processo interpretativo incentrato sulle norme del r.d. n. 1214/1934; ciononostante, le Sezioni riunite in speciale composizione, con la sentenza n. 20/2021, procedendo in analogia, hanno individuato le norme applicabili al giudizio di parificazione nella disciplina dei giudizi di conto; allo stato, sussisterebbe un palese contrasto, quindi, tra la sentenza n. 20/2021 delle Sezioni riunite in speciale composizione, che hanno affermato in maniera netta l’applicazione delle norme sul giudizio di conto (sia pure rimettendo in parte alla sezione di controllo l’individuazione delle norme specifiche da applicare), nell’ottica di una lettura “giurisdizionale” del giudizio di parifica dinanzi alle sezioni regionali di controllo, e l’orientamento degli organi nomofilattici, che hanno invece valorizzato la natura sostanziale del controllo propria del giudizio di parificazione, salva l’applicazione meramente formale delle “norme generali” sui giudizi contabili.

Il contenzioso ha coinvolto l’ufficio del Procuratore generale, che ha proposto ricorso, avendo ritenuto che le ragioni di tale ricorso non configurano un conflitto di attribuzione tra enti quanto piuttosto una contestazione in ordine alla provvista di giurisdizione della Corte dei conti, da decidersi da parte delle Sezioni unite della Cassazione ai sensi dell’art. 111, c. 8, della Costituzione.

Il difetto di giurisdizione deriverebbe dall’entrata in vigore della legge regionale n. 26/2021, con la quale ci sarebbe stata una novazione della fonte dell’oggetto del giudizio, non più rappresentato dalla deliberazione della sezione regionale in sede di controllo, ma dalla legge regionale di approvazione del rendiconto generale per l’esercizio finanziario 2019; il giudice adito, infatti, nel pronunciarsi su una deliberazione della Corte dei conti, avrebbe finito per pronunciarsi su una legge regionale, mentre più correttamente avrebbe applicato la legge intervenuta prima della decisione, ovvero sollevare questione incidentale in caso di dubbio di costituzionalità (8); il ricorso presuppone un sostanziale contrasto nella posizione processuale d’udienza, della Procura generale rispetto a quella della procura regionale ricorrente, evidenziandosi nelle eccezioni di inammissibilità della correzione della sentenza e di sopravvenuta carenza di interesse, entrambe non accolte.

2. L’ammissibilità del quesito

La decisione della Sezioni riunite, nella sua ponderata articolazione, al di là del profilo risolutivo fondamentale, toccando in punta di penna le varie tematiche collegate al problema di fondo della natura giuridica della parifica, ausiliare al legislatore regionale, si dipana come una “*lectio magistralis*” (oggi di moda), ma più efficace e convincente perché articolata per iscritto e proiettata, non tanto a suggerire la soluzione del caso concreto, ma piuttosto a riassumere i principi fondanti di un istituto secolare, che stenta ad adattarsi al sistema contabile regionale, più incline a trascinare, per convenienze di facciata, in controproducenti iniziative oppostive.

In via preliminare sono stati valutati i profili di ammissibilità della questione di massima sollevata, complicata dal fatto che si era delineato un contrasto fra quanto statuito dalle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione (sent. n. 20/2021), sul presupposto della valorizzazione della natura giurisdizionale della parifica innanzi alle sezioni regionali di controllo, e l’impostazione metodologica sottesa alle linee di orientamento impartite, in materia, dalle stesse Sezioni riunite in sede di controllo (9) e dalla Sezione autonomie (del. n. 9/2013 e n. 14/2014), tendenti a preservare la particolare natura sostanziale del controllo tipica del giudizio di parifica (10).

Riguardo alle competenze nomofilattiche viene ricordato che, in astratto, non sarebbe configurabile un conflitto tra quanto deliberato dalle sezioni di controllo e quanto deciso dalle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, trattandosi di plessi che, sebbene facenti parte della Corte dei conti nella sua unitarietà, esercitano funzioni distinte (di controllo le prime, giurisdizionali le seconde), la cui diversità è stata evidenziata anche dalla Corte costituzionale (11).

Pur escludendo la necessità di una pronuncia di orientamento generale, al fine di dirimere questioni risolte in maniera difforme da diverse sezioni regionali di controllo, si è riconosciuto che le questioni presentano sicuramente le caratteristiche della particolare complessità e risultano avere una rilevanza generale, in quanto suscettibili di diffusa

rientri anche l’art. 106 c.g.c., c. 1, relativo alla sospensione necessaria del processo”; 3) “se ricorra un’ipotesi di sospensione necessaria – ai sensi dell’art. 106, c. 1, c.g.c. – del giudizio di parificazione del rendiconto regionale, qualora la regione abbia proposto conflitto di attribuzione”.

(8) Nel ricorso si contesta la ricostruzione operata dalle Sezioni riunite, che si tradurrebbe in *eccesso di potere* giurisdizionale in quanto le Sezioni riunite, invece di applicare la normativa esistente, ed in particolare il r.d. n. 1214/1934, avrebbero applicato una norma nuova dalle stesse appositamente creata, con l’effetto di introdurre una fase giurisdizionale necessaria nel procedimento di parifica, cancellando del tutto la sua autonomia rispetto alla legge regionale e rieditando contenuti di effettività nei confronti del legislatore regionale già esclusi dall’ordinamento.

(9) Corte conti, Sez. riun. contr., 14 giugno 2013, n. 7, in questa *Rivista*, 2013, 3-4, 5, afferma che la funzione demandata alla Corte, sia per il rendiconto generale dello Stato sia per le regioni a statuto speciale, si colloca, sostanzialmente, nell’ambito del procedimento di controllo, che si esplica nel rapporto controllatore-controllato.

(10) Corte conti, Sez. autonomie, 26 marzo 2013, n. 9, *ibidem*, 110.

(11) Corte cost. 25 ottobre 2017, n. 28, *ivi*, 2017, 5-6, 467; Corte conti, Sez. riun., 23 marzo 2018, n. 2, *ivi*, 2018, 1-2, 23, dà atto che spetta al Presidente la scelta dell’organo cui deferire la questione, ai sensi dell’art. 17, c. 31, d.l. n. 78/2009.

applicazione, in relazione all'esatta individuazione della disciplina applicabile al giudizio di parifica, e perciò sono, in astratto, inquadrabili quali questioni di massima di eccezionale rilevanza cui, ai sensi dell'art. 17, c. 31, d.l. n. 78/2009, tutte le sezioni regionali di controllo devono conformarsi, al fine di garantire coerenza nell'unitaria attività svolta dalla Corte dei conti per le funzioni che a essa spettano in materia di coordinamento della finanza pubblica.

Il profilo di ammissibilità è stato quindi approfondito in concreto, sia dal punto di vista soggettivo, ovvero della competenza del collegio ad esprimersi sui quesiti posti, sia, ancor prima, dal punto di vista oggettivo, ovvero della riconducibilità in sé della materia oggetto dei medesimi alle funzioni stesse di controllo.

Per risolvere il dilemma, la pronuncia si fa carico di chiarire e ricordare, quali elementi fondanti della posizione costituzionale della Corte dei conti, che:

1) La Corte gode di una doppia investitura costituzionale che deriva dalla centralità del ruolo di garante della corretta gestione delle pubbliche risorse rivestito dalla magistratura contabile, la quale anche nell'esercizio delle funzioni di controllo continua ad essere organo neutrale ed indipendente (12);

2) in entrambe le funzioni è ravvisabile una comunanza di radici, riconducibili ad una sorta di *iurisdictio* che, sin dalle sue origini, è apparsa unitaria ed integrata, rispondendo alla necessità, costituzionalmente riconosciuta, di un unico magistrato speciale in materia di contabilità pubblica; tanto, al fine di assicurare la legalità rispetto al bilancio, in quanto oggetto di una legge e strumento di programmazione, gestione e informazione della collettività (Corte cost. n. 184/2016 e n. 247/2017);

3) le due funzioni, tuttavia, nel quadro costituzionale restano distinte. Il necessario sindacato di legalità sull'attività finanziaria e sulla gestione patrimoniale, effettuato da un magistrato terzo e indipendente rispetto alla pubblica amministrazione, trova, infatti, nelle forme del controllo il giusto contemperamento tra le esigenze della legalità e quelle del buon andamento dell'azione amministrativa;

4) pur nella comunanza di finalità e non negandosi rilevanti punti di contatto, non sono consentite forme improprie di assimilazione o commistione delle funzioni di controllo e di giurisdizione della Corte dei conti, previste, rispettivamente, all'art. 100 e all'art. 103 della Costituzione; in altri termini, le funzioni di controllo e giurisdizionali, seppur complementari quanto a finalità perseguite (tutela delle pubbliche risorse), rimangono per la Costituzione distinte, sia sul piano organizzativo-istituzionale, sia sul piano operativo-funzionale.

5) tali passaggi essenziali, in termini di ammissibilità, porterebbero alla conclusione che le competenze nomofilatiche delle Sezioni riunite in sede di controllo avrebbero chiaramente ad oggetto l'ambito delle funzioni di controllo, dovendosi necessariamente escludere la possibilità di attivare pronunciamenti con valore di orientamento generale sull'esercizio di funzioni giurisdizionali da parte di organi, ed in sedi, che giurisdizionali non sono, ferma restando, in ogni caso, la valenza interpretativa generalizzata delle delibere delle Sezioni riunite, in particolare di quelle emanate ai fini del coordinamento della finanza pubblica;

6) la conclusione sarebbe nel senso che, sebbene si potrebbe dedurre, *prima facie*, l'inammissibilità, soggettiva ed oggettiva delle questioni poste, ma non sfugge al collegio che la supposta applicabilità della disciplina del giudizio di conto presuppone un ripensamento dell'inquadramento teorico della parificazione sotteso alle precedenti delibere delle Sezioni riunite e della Sezione delle autonomie, già richiamate, quale forma di controllo, in funzione ausiliaria rispetto all'organo legislativo, il cui atto conclusivo è reso con le formalità della giurisdizione contenziosa.

Le Sezioni riunite in sede di controllo, pertanto, hanno ritenuto di potersi pronunciare in ordine al primo dei quesiti posti, ritenendolo ammissibile nei limiti della necessità di fornire un orientamento generale in ordine all'inquadramento del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali attribuito alle competenti sezioni di controllo, al fine di confermare o meno il precedente orientamento, tenuto conto, anche alla luce di eventuali novità sopravvenute nell'ordinamento, di quanto prospettato nel deferimento all'esame.

Appare evidente come le Sezioni riunite si siano preoccupate innanzitutto di non invadere il campo altrui, ma allo stesso tempo il richiamo approfondito a principi e pronunce di ordine costituzionale costituisce, a prima lettura, un monito, da pari a pari, a non cavalcare costruzioni processuali che possano incrinare il delicato equilibrio di funzione costituzionali, diverse nella forma ma complementari ed unificate nel fine.

3. La parificazione come atto terminale di controllo

Nell'affrontare il merito del quesito, le Sezioni riunite ricordano la peculiarità del giudizio di parificazione, quale istituto con un'autonoma connotazione nel panorama delle verifiche intestate alla Corte, secondo uno schema solo formalmente contenzioso, ma con effetti preclusivi nell'ordinamento, attesa l'immodificabilità delle risultanze del rendiconto parificate dalla Corte, tanto che l'art. 40 del r.d. n. 1214/1934 fa specifico riferimento alla "delibera" della Corte sul rendiconto resa "con le formalità della sua giurisdizione contenziosa" (13); la natura "ibrida" del giudizio di parifica, che non costituisce procedimento giurisdizionale in senso stretto, è coerente con l'orientamento assunto dalle

(12) Sul ruolo potenziato di organo posto al servizio dello Stato-comunità, quale garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico, Corte cost. 10 marzo 2014, n. 40, *ivi*, 2014, 1-2, 283; 5 aprile 2013, n. 60, *ivi*, 2013, 1-2, 265; 6 luglio 2006, n. 267; 30 dicembre 1997, n. 470; 27 gennaio 1995, n. 29.

(13) Le parifiche delle sezioni regionali di controllo appaiono univoche nel ricondurre l'istituto in esame nell'alveo della funzione di controllo, con la sola eccezione di Sez. contr. reg. Campania, 30 gennaio 2021, n. 5, *ivi*, 2021, 1, 135, con nota di L. Alesiani.

Sezioni unite della Corte di cassazione che, con riferimento al giudizio di parificazione, qualificano di natura non giurisdizionale, né di atto amministrativo, la delibera che conclude il giudizio di parificazione delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (14).

Nella ricostruzione sistematica viene poi ricordato che la posizione è stata ribadita dalle stesse Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione (15), che riconoscono che “il giudizio di parifica rientra nell’ambito delle funzioni di controllo intestate alla Corte dei conti e che la natura sostanziale di controllo non viene meno per effetto della celebrazione della fase conclusiva con le forme contenziose”; lo schema del giudizio di parificazione è, dunque, solo formalmente contenzioso, ma con effetti preclusivi nell’ordinamento, attesa l’immodificabilità delle risultanze del rendiconto parificate dalla Corte (16).

Secondo le stesse Sezioni riunite in speciale composizione (sent. n. 27/2014), la decisione di parifica costituisce momento conclusivo dell’attività di controllo svolta dalla sezione regionale di controllo e funge da presupposto necessario e ineludibile per pervenire all’intangibilità del rendiconto successivamente ed autonomamente approvato dall’organo legislativo.

A supportare la riconduzione della parifica alla funzione di controllo vengono considerati i seguenti aspetti:

- in primo luogo, la collocazione topografica della disciplina, posta in un capo a sé stante del richiamato testo unico (capo IV), distinto dall’attività di controllo (capo II) e da quella giurisdizionale (capo V);
- poi, la locuzione “con le formalità della giurisdizione contenziosa”, che differisce da quella impiegata per la disciplina del giudizio sui conti (artt. 44 ss. del citato r.d.), in cui sono adoperate le parole “con giurisdizione contenziosa”;
- sia il d.l. n. 174/2012 che il codice di giustizia contabile non hanno ritenuto di integrare detta essenziale disciplina, nonostante l’introduzione del c.d. giusto processo in Costituzione (17);
- infine, l’art. 11, c. 6, lett. e), c.g.c. radica la giurisdizione esclusiva delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione nelle materie di contabilità pubblica, riferendosi espressamente al caso di impugnazioni conseguenti alle “deliberazioni delle sezioni regionali di controllo”.

Quello che tuttavia fa la differenza è la stessa struttura e finalità del giudizio di parifica rispetto al giudizio di conto (18) sotto vari aspetti:

- la 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 i comportamenti soggettivi di coloro che li hanno posti in essere;
- i conti giudiziali sono posti da agenti contabili mentre il rendiconto è rassegnato dall’Esecutivo e riguarda il rapporto dialettico, a connotazione politica, esecutivo-legislativo, in ciò sostanziandosi il “diritto al bilancio” come prerogativa da parte della legge (e quindi delle assemblee rappresentative) di chiudere il ciclo della rendicontazione;
- i conti giudiziali sono preordinati alla pronuncia di discarico, se regolari, o all’accertamento di responsabilità patrimoniale in caso di ammanchi;
- i conti giudiziali 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 c. 4 dell’art. 145 non fa parte del collegio giudicante (art. 148, c. 2-bis, del c.g.c., inserito dall’art. 63, c. 1, lett. b, del d.lgs. n. 114/2019); norma questa 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.

4. La natura funzionale del giudizio di parifica

Punto centrale e dirimente, tuttavia, rimane la natura squisitamente funzionale della parifica nei confronti dei poteri propri della rappresentanza popolare (19), implicante una sorta di esame di natura tecnica avente ad oggetto la regolarità

(14) Cass., S.U., 30 ottobre 2014, n. 23072, *ivi*, 2014, 5-6, 377; 13 settembre 2016, n. 22645, *ivi*, 2016, 5-6, 601.

(15) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., 15 dicembre 2017, n. 44, *ivi*, 2017, 5-6, 269, 28 luglio 2014, n. 27, *ivi*, 2014, 3-4, 235; 11 novembre 2014, n. 38.

(16) Corte conti, Sez. riun. contr., n. 7/2013, *cit*.

(17) Nei primi commenti si rileva che si tratterebbe di un silenzio significativo: S. Auriemma, *Giudizi in unico grado*, in A. Canale, F. Freni, M. Smirolto (a cura di), *Il nuovo processo davanti alla Corte dei conti*, Milano, Giuffrè, 2017, 708.

(18) La paternità dell’accostamento all’archetipo processuale del giudizio di conto è di Corte conti, Sez. contr. reg. Campania, n. 5/2021, *cit*. La base teorica è illustrata da F. Sucameli, *Il giudizio di parifica tra costituzionalismo antico e moderno*, in questa *Rivista*, 2019, 1, 48, secondo cui il giudizio di parifica ha “natura” di controllo, non però nel senso che esso realizza una funzione diversa, ma solo una “forma” peculiare di giurisdizione, incentrata sul conto consuntivo del bilancio e coerente col modello cavouriano in cui non esiste alcuna contrapposizione sostanziale tra controllo e giurisdizione.

(19) V. Guccione, voce *Rendiconto (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIX.; G. Caianiello, *Notazioni varie sui controlli della Corte dei conti, con particolare riguardo alle questioni di costituzionalità, alla parificazione e alla registrazione con riserva*, in *Foro amm.*, 1967, II, 53.

delle risultanze, preliminare alla decisione legislativa sul consuntivo, da assumersi tenendo conto delle statuizioni assunte dalla magistratura contabile, al fine di consentire al ciclo di bilancio di proseguire nel corso del tempo su basi solide e certificate (punto 2.7).

Sul piano sistematico, poi, occorre evidenziare che il giudizio di parificazione si colloca nel contesto del ciclo del bilancio; tanto per lo Stato (artt. 35, 37 e 3 l.c.s.), quanto per le regioni (artt. 18 e 50 d.lgs. n. 118/2011), che esige che detto giudizio vada celebrato “in tempo utile” per l’esame, da parte dell’Assemblea legislativa (dello Stato o delle regioni), della legge di approvazione del rendiconto, anche ai fini dei vincoli così posti sulla stesura della legge di assestamento del bilancio.

A tale riguardo viene ricordato che la parifica della Corte dei conti conferisce “certezza” giuridica ai risultati del rendiconto predisposto dall’amministrazione, inserendosi la Corte, in posizione di indipendenza, quale organo ausiliario di rilevanza costituzionale, nel rapporto tra Esecutivo e Assemblea legislativa (cfr. Sez. riun. spec. comp. nn. 27 e 38/2014, cit.), talché la pronuncia della Corte, che si interpone tra l’attività di rendicontazione e la legge che approva il conto, ha la funzione precipua di agevolare l’Assemblea legislativa nel controllare che l’attività dell’organo esecutivo si sia svolta nel rispetto dei vincoli e delle autorizzazioni di spesa; 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” (Sez. autonomie n. 9/2013).

La parifica, tuttavia, conferisce certezza solo al rendiconto parificato, quello relativo allo specifico esercizio finanziario, attestando, a tal fine, che non sono più modificabili i relativi risultati (Corte cost. n. 244/2020, cit.)

5. Il vincolo del ciclo di bilancio

La collocazione del giudizio di parificazione all’interno del ciclo del bilancio, fermo restando che le sfere di competenza della regione (o dello Stato) e della Corte dei conti si presentano distinte e non confliggenti, comporta che lo stesso – a differenza dell’esercizio della funzione giurisdizionale, che ontologicamente (sia pure nel rispetto del principio della ragionevole durata del processo, di cui all’art. 111 Cost.) non è condizionata da una stretta sequenza procedimentale – deve concludersi in tempo utile a fornire all’Assemblea legislativa i riscontri contabili e finanziari necessari per una consapevole approvazione del consuntivo.

Il rispetto della sequenza temporale (20) da parte della Corte dei conti assume, dunque, valenza intrinseca, poiché 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 organo esecutivo e Assemblea legislativa (21).

In 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.

Il risultato di amministrazione, infatti, può esistere, giuridicamente e contabilmente, soltanto dopo l’approvazione del rendiconto, e prima di tale momento l’avanzo non può che essere “presunto e in quanto tale giuridicamente inesistente” (22).

Questa impostazione sistematica implica, dunque, l’esigenza di un’attività di parifica da parte delle competenti sezioni regionali, che si collochi utilmente all’interno del ciclo del bilancio, mal conciliandosi con sospensioni non necessarie della stessa. Infatti, ove non si realizzasse tale momento essenziale della parifica all’interno del descritto circuito afferente alla finanza pubblica, si verrebbe a creare una lacuna nell’ordinamento da evitare.

La Consulta non ha mancato di sottolineare (sent. n. 49/2018 e n. 184/2016) che il rispetto dei termini “indefettibili” e degli adempimenti previsti dalle norme di coordinamento della finanza pubblica e di armonizzazione, e in particolare dalle disposizioni interposte che fissano gli obblighi di rendicontazione, costituiscono, ad un tempo, norme afferenti al coordinamento della finanza pubblica, all’armonizzazione dei bilanci e ai precetti in termini di copertura della spesa e di equilibrio dei bilanci di cui all’art. 81 Cost., e questo comporta comunque l’attuazione immediata e sequenziale di tutte le operazioni previste.

Per la Consulta, infatti, la sincronia delle procedure di bilancio è collegata alla programmazione finanziaria statale e alla redazione della manovra di stabilità, operazioni che presuppongono da parte dello Stato la previa conoscenza di

(20) C. Chiappinelli, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle regioni*, *ivi*, 2016, 3-4, 505, ricorda che il giudizio di parificazione è prodromico alla legge di approvazione, anche se in dottrina si è ritenuto che la parificazione non si pone come condizione di procedibilità del provvedimento legislativo, trattandosi di procedimenti distinti che danno luogo ad atti distinti, entrambi obbligatori, come nell’ipotesi di approvazione legislativa avvenuta in pendenza della questione di costituzionalità sollevata in sede di parificazione. Corte conti, Sez. riun., 9 aprile 1969, in *Foro amm.*, 1969, III, 255, con nota di A. Di Stefano, *Osservazioni sul rapporto tra giudizio di parificazione e approvazione con legge del rendiconto generale dello Stato*.

(21) S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, vol. III, Milano, Giuffrè, 1981, 303, osserva lucidamente che la deliberazione consiliare intanto può perseguire i suoi fini in quanto sia tempestiva rispetto alla chiusura dell’esercizio e la giunta in carica sia la stessa.

(22) Corte cost. 21 marzo 2012, n. 70, in questa *Rivista*, 2012, 1-2, 312; 25 ottobre 2013, n. 250, *ivi*, 2013, 5-6, 521; 16 dicembre 2016, n. 279; 20 dicembre 2017, n. 274, in <www.forumcostituzionale.it>, 2017, con nota di C. Bergonzini, *Trasparenza e veridicità dei bilanci: l’annullamento del rendiconto oggetto di manipolazioni contabili*.

tutti i fattori che incidono sugli equilibri complessivi e sul rispetto dei vincoli nazionali ed europei (23); l'armonizzazione dei bilanci pubblici, infatti, è finalizzata a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci (24); il tempo della decisione dei bilanci (e della sua definizione), pertanto, non risulta essere più una variabile indipendente dei processi politico-amministrativi.

Anche se i tempi di approvazione non sono perentori, il superamento dei termini di legge non consuma il poterdovere dell'amministrazione regionale di provvedere a un adempimento indefettibile quale l'approvazione del rendiconto, in coerenza con il principio di continuità degli esercizi finanziari pubblici, che esige che ogni rendiconto sia geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente, dalle quali prende le mosse (25).

I ritardi, tuttavia, non sono imputabili esclusivamente alle regioni, ma molto spesso sono accentuati proprio dall'aver dato ingresso ad una seconda fase contenziosa a impulso non solo dell'amministrazione che ha predisposto il rendiconto, ma anche da parte del p.m. contabile (*quis custodet ipsos custodes?*).

6. La funzione del rendiconto nel sistema dei conti pubblici

Non va dimenticato che, a detta della Consulta (sent. n. 165/1963 e n. 121/1966), la funzione essenziale del rendiconto è quella di verificare se le entrate riscosse e versate e i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto dello Stato e delle regioni siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte, e si risolve in una pronuncia definitiva e insindacabile che viene trasmessa al Parlamento, chiamato ad approvare a sua volta, nell'esercizio della sua autonoma funzione politica, il rendiconto governativo (26).

Tale primigenia funzione si è arricchita della finalità di rappresentazione e verifica delle scelte dell'ente territoriale in relazione sia alle entrate e alle spese, sia alla realizzazione delle politiche pubbliche, così permettendo il raffronto tra il programmato e il realizzato (27); viene così a realizzarsi, come è stato efficacemente sottolineato, una stretta connessione tra il bilancio quale "bene pubblico", il rendiconto regionale e il giudizio di parificazione, che vengono intrinsecamente connessi ai principi di trasparenza e controllabilità dei conti, direttamente collegati al principio democratico e al rispetto della legalità costituzionale (28).

Nella nuova fisionomia assunta dai bilanci, la funzione di riscontro, che costituisce l'essenza del giudizio di parificazione, si è estesa alla verifica degli scostamenti che, negli equilibri stabiliti nel bilancio preventivo, si evidenziano in sede consuntiva; lo hanno riconosciuto le stesse Sezioni riunite in speciale composizione, che riprendono tale concezione (29); è stato ricordato, al riguardo, che proprio la verifica del rispetto o meno degli equilibri finanziari costituisce la questione del giudizio di parifica e, in definitiva, il suo vero scopo, tanto più a seguito della costituzionalizzazione del precetto dell'equilibrio (30).

Permane, tuttavia, il reflusso dell'antico modello del controllo di legalità (svincolato dai risultati) quando si ricorda (31) che "il giudizio di parificazione è finalizzato indefettibilmente alla determinazione della conformità a legge di accertamenti, riscossioni, impegni e pagamenti e del conseguente risultato di amministrazione" (32); il giudizio di parificazione, dunque, ha assunto rilievo sotto il duplice profilo del controllo della finanza pubblica e del rispetto del precetto costituzionale dell'equilibrio di bilancio, in una prospettiva di "controllo unitario" della gestione economico-finanziaria dell'ente territoriale nell'esclusivo interesse alla legalità costituzionale-finanziaria (33).

(23) Corte cost. 20 luglio 2016, n. 184, in questa *Rivista*, 2016, 5-6, 484; 5 marzo 2018, n. 49, *ivi*, 2018, 1-2, 412; 26 novembre 2020, n. 250, *ivi*, 2020, 6, 247. M. Cutrone, *Il "fattore tempo" nel procedimento euro-nazionale di approvazione della legge di bilancio*, in <www.forumcostituzionale.it>, 23 febbraio 2021; G. Rivosecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, in <www.federalismi.it>, 26 luglio 2019.

(24) M. Cecchetti, *La parificazione dei rendiconti delle regioni nel difficile equilibrio tra le garanzie costituzionali della legalità finanziaria e quelle dell'autonomia regionale*, *ivi*, 15 dicembre 2020, n. 34.

(25) Corte cost. n. 49/2018, *cit.*, in cui si sottolinea che in presenza di reiterati e gravi ritardi accumulati dalla regione nell'adempimento dell'obbligo di rendicontazione, lo Stato sarebbe senz'altro legittimato ad adottare provvedimenti sostitutivi ai fini della predisposizione del rendiconto. F. Guella, *Sul rendiconto regionale tardivo, inattendibile ed incoerente: sindacato di costituzionalità e poteri sostitutivi al fine di evitare "monadi contabili"*, in *Foro it.*, 2018, 2647.

(26) C. Chiappinelli, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle regioni*, *cit.*

(27) Corte cost. n. 184/2016, *cit.*

(28) G. Rivosecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, *cit.*

(29) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., 15 gennaio 2019, n. 1, in questa *Rivista*, 2019, 1, 145.

(30) G. Rivosecchi, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti e l'accesso alla giustizia costituzionale*, in <www.federalismi.it>, 30 dicembre 2021.

(31) M. Cecchetti, *op. cit.*

(32) Corte cost. 30 luglio 2020, n. 181, in questa *Rivista*, 2020, 4, 283, con nota di C.E. Marrè Brunenghi, *Il sindacato della Corte dei conti in sede di parifica come strumento circostanziato di tutela di interessi erariali adespoti*.

(33) C. Rivosecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, *cit.*

In tale schema, la funzione sarebbe riconducibile, a tutti gli effetti, all'ambito di operatività dell'art. 20 della legge "rinforzata" n. 243/2012 (34), confermando che "la Corte dei conti svolge il controllo successivo sulla gestione dei bilanci degli enti di cui agli articoli 9 e 13, ai fini del coordinamento della finanza pubblica e dell'equilibrio dei bilanci di cui all'articolo 97 della Costituzione".

Il tutto in una nuova prospettiva tendente ad esaltare la rinnovata funzione di una magistratura deputata a verificare "in iure" l'andamento della finanza pubblica, nel sistema di garanzia di effettività della "legalità costituzionale-finanziaria" (35) e la nuova missione in cui la parifica a livello regionale "sembra consustanzarsi una trascendente visione del valore, per certi versi supremo, dell'equilibrio di bilancio correlato al corretto funzionamento dell'Unione economica e monetaria" (36).

Con questi presupposti si è tratta la conclusione che la decisione di parifica s'iscrive, ormai, in termini inequivoci e probabilmente irreversibili, nel paradigma dei controlli esterni di "legittimità-regolarità" e, come tale, è destinata ad assumere carattere definitivo ed efficacia vincolante (37).

Quanto ai contenuti, va tenuto presente che la Consulta ha avuto occasione di precisare che, rispetto al controllo successivo sulla gestione, il giudizio di parificazione del rendiconto generale della regione, analogamente alla verifica del rendiconto generale dello Stato, ha natura di controllo preventivo sugli atti che si conclude con la decisione di parificazione (38).

Quando i rendiconti delle regioni erano sottoposti all'esame della commissione regionale di controllo (ex l. n. 62/1953) la Consulta dichiarò l'incostituzionalità della legge regionale che approvava il rendiconto, prescindendo dalla previa approvazione da parte della commissione, in violazione dell'allora vigente art 25 Cost. (39).

7. La formalità giurisdizionale

Stando alle posizioni dei padri fondatori, la formalità della giurisdizione trarrebbe origine dalla considerazione che la verifica e l'accertamento dei conti si riconnettono alle funzioni giurisdizionali sulla gestione degli agenti contabili (40); va tuttavia considerato che sin dalla legge istitutiva della Corte dei conti era ben netta la distinzione tra "i conti dei Ministri" e il conto generale dell'amministrazione dello Stato, oggetto di verifica e di confronto dei risultati con la legge di bilancio (art. 28 l. n. 800/1862) prima della presentazione al Parlamento (41), e i "conti dei tesorerieri", sui quali la Corte giudicava con giurisdizione contenziosa (art. 33).

L'intrinseca funzione e natura di controllo non ha, peraltro, impedito di valorizzare la formalità giurisdizionale, soprattutto in vista del riconoscimento della legittimazione, quale giudice *a quo*, a sollevare questioni di costituzionalità, anche perché la pronuncia di parifica era ritenuta definitiva e insindacabile (42).

A partire dalla sentenza n. 165/1963 la Consulta, infatti, ha ritenuto ammissibile, decidendola nel merito, una questione di legittimità costituzionale proposta dalla Corte dei conti nel corso di un giudizio di parificazione (43), anche in ragione della funzione e dei caratteri della pronuncia (44); era stato tuttavia più volte negato che le questioni potessero

(34) Secondo l'art. 20, "La Corte dei conti svolge il controllo successivo sulla gestione dei bilanci degli enti di cui agli articoli 9 e 13, ai fini del coordinamento della finanza pubblica e dell'equilibrio dei bilanci di cui all'articolo 97 della Costituzione". La norma tuttavia non è innovativa, ma è stata inserita per confermare la permanenza delle funzioni (non) in competizione con l'Ufficio parlamentare di bilancio.

(35) F. Sucameli, *Attuazione ed esecuzione della l. cost. n. 1/2012 attraverso il giudice del bilancio*, in <www.federalismi.it>, 29 dicembre 2020.

(36) R. Ursi, *Riflessioni sul giudizio di parificazione dei rendiconti regionali*, in <www.riviste.unimi.it>, 19 ottobre 2020.

(37) M. Cecchetti, *op. cit.*

(38) Corte cost. n. 39/2014, cit. G. D'Auria, *I controlli sulle amministrazioni regionali e locali dopo il d.l. n. 74/2012 (guida alla lettura delle sentenze Corte cost. n. 39 e n. 40/2012)*, *ivi*, 2015, 5-6, 396.

(39) Corte cost. 1 marzo 1972, n. 36.

(40) Discorso di M. Troglia, Primo Procuratore generale, in occasione della istituzione della Corte dei conti; C. Anelli, *Il bilancio dello Stato*, in C. Anelli, F. IZZI, C. Talice, *Contabilità pubblica*, Milano, Giuffrè, 1996, ricorda che secondo Vicario, il Procuratore non interveniva in contrapposizione al Governo e non partecipava nemmeno all'udienza, e che la sua presenza era puramente formale.

(41) La delibera di verifica era trasmessa al Ministro delle finanze, ma era considerata un mezzo validissimo offerto al Parlamento per sindacare il potere esecutivo, cfr. G.B. Ugo, *La Corte dei conti*, Torino, Fratelli Bocca, 1862, *sub* tit. IV; A. De Brun, *La Corte dei conti e le sue funzioni di controllo sulla amministrazione dello Stato*, Milano, Vallardi, 1912, annotava che trattavasi di funzione costituzionale che consentiva di contrapporre "un conto di diritto" a un conto di fatto, che una volta parificato cadeva sotto l'esame del Parlamento, con estensione al conto patrimoniale istituito con la legge di contabilità n. 2016/1884.

(42) Corte cost. 19 dicembre 1966, n. 121. R. Chieppa, *Sulle questioni di legittimità costituzionale sollevabili incidentalmente nel corso di un giudizio di parificazione del rendiconto generale*, in *Giur cost.*, 1966, 16.

(43) C. Anelli, *Legittimazione della Corte dei conti a promuovere questioni di legittimità costituzionale in sede di registrazione di atti e in sede di parificazione di bilancio*, in *Foro amm.*, 1964, II, 63.

(44) Corte cost. n. 121/1966, cit.

investire la legge di bilancio o le leggi di spesa, attesa la loro irrilevanza ai fini del decidere, in relazione al peculiare ambito di cognizione affidato alla Corte dei conti (45).

L'orientamento mutava radicalmente con la presa d'atto che, con la riforma di contabilità del 1978, il bilancio dello Stato aveva subito una profonda trasformazione che, da strumento descrittivo di fenomeni di mera erogazione finanziaria, lo aveva portato a connotarsi essenzialmente come mezzo di configurazione unitaria degli obiettivi economico-finanziari, nel quadro degli indirizzi socio-economici elaborati dal Governo ed approvati dal Parlamento, sicché esso si pone ormai come strumento di realizzazione di nuove funzioni di governo (come la programmazione di bilancio, le operazioni di tesoreria, ecc.) e più in generale di politica economica e finanziaria, mentre la decisione da assumere non poteva non vertere anche sulla verifica, a consuntivo, del rispetto degli nuovi equilibri, in relazione ai vincoli posti dalla legge finanziaria (46).

Con riguardo ai rendiconti regionali, in particolare, si è riconosciuto che la funzione di parifica è, sotto molteplici aspetti, analoga alla funzione giurisdizionale, piuttosto che assimilabile a quella amministrativa, risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico; il controllo effettuato dalla Corte dei conti, infatti, è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto unicamente a garantire la legalità degli atti ad essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo (47).

La Consulta non ha mai definito il procedimento di parificazione come giurisdizionale in senso proprio, limitandosi a ravvisarvi analogie con il procedimento giurisdizionale ed a farne discendere la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità dal fatto che quel procedimento si svolge nelle forme della giurisdizione contenziosa, con la significativa precisazione che detta legittimazione si giustifica soprattutto con l'esigenza di ammettere al sindacato di costituzionalità leggi che assai difficilmente potrebbero essere ad essa sottoposte per altra via (48).

Solo recentemente, per risolvere un conflitto di attribuzione, la Consulta si è spinta a qualificare espressamente come “giurisdizionale” l'attività esercitata dalla sezione regionale in sede di parifica, richiamando la consolidata giurisprudenza costituzionale che preclude il ricorso al conflitto per censurare *errores in iudicando* (49); altre volte, tuttavia, la posizione ausiliaria nell'esercizio di un controllo indipendente, in quanto caratterizzata da autonomia, è stata considerata qualificante di un conflitto a garanzia della sfera oggettiva di attribuzioni (50).

Per alcuni, tuttavia, la “decisione” di parifica assume gli effetti certativo-prescrittivi del “giudicato contabile”, vincolando la regione ai “fatti” giuridico-contabili accertati, e rispondendo così ad un modello dicotomico di decisione giudiziale, in esito al quale si produce un effetto conformativo sull'ente territoriale (51); nella stessa linea si è affermato che la disposizione fondante della formalità, lungi dal configurare la parificazione come attività giurisdizionale, vuole infonderle una solennità tale da farle assumere una forza analoga a quella che, nell'ambito della giurisdizione, è riconosciuta al giudicato (52); la funzione della Corte dei conti, pertanto, è ausiliaria nei confronti dell'organo legislativo regionale, nel senso che lo stesso può discostarsi dagli esiti della parifica assumendosene la responsabilità politica.

Attenta dottrina ha ricordato (53) che già in passato era stato osservato che la funzione del controllo è “funzione molto lontana da una funzione giurisdizionale” e che la costruzione del giudizio di parificazione (“che è un vero e proprio procedimento di controllo visto come processo vero e proprio inquadrato nell'ambito dei giudizi in materia contabile non regge”, in quanto “il procedimento di controllo non ha i connotati della giurisdizione perché non ci sono parti, non c'è lite, manca l'effetto della cosa giudicata (54).

Come si preciserà più avanti, la riconosciuta legittimazione della parificazione a fungere da giudizio *a quo* per l'accesso alla giustizia costituzionale ha valore relativo e limitato, e non assoluto.

(45) Corte cost. 30 dicembre 1968, n. 142, in *Foro amm.*, 1968, 497, secondo cui la funzione assolta dal giudizio sul rendiconto escludeva che dubbi sulla conformità a Costituzione di leggi diverse da quelle regolanti l'attività della Corte dei conti avessero rilevanza ai fini del giudizio medesimo.

(46) L'orientamento mutava solo con la sentenza Corte cost. 14 giugno 1995, n. 244, in questa *Rivista*, 1995, 3, 169, con nota di C. Chiappinelli, *La Corte costituzionale muta radicalmente indirizzo e riconosce nuovi compiti al giudizio di parificazione*. M.V. Lupò Avagliano, *Pieni poteri alla Corte dei conti per il controllo della spesa pubblica*, in *Giur. cost.*, 1995, 1779.

(47) Corte cost. 23 luglio 2015, n. 181, in questa *Rivista*, 2015, 3-4, 445. A. Cardone, *Legittimazione al promovimento della questione di costituzionalità e natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti regionali*, in *Giur. cost.*, 2020, 2585.

(48) P. Santoro, E. Santoro, *I giudizi nelle materie di contabilità pubblica*, Napoli, Esi, 2018, 723. In termini chiari, Corte cost. n. 244/1995, cit.

(49) Corte cost. 28 marzo 2012, n. 72, in questa *Rivista*, 2012, 1-2, 385, che, peraltro, ha ritenuto che la parificazione parziale non sia idonea “a ledere le attribuzioni costituzionalmente garantite alla regione e che è quindi inesistente l'interesse a ricorrere (per conflitto di attribuzione)”.

(50) Corte cost. 21 dicembre 2000, ord. n. 573; 23 maggio 1993, n. 242; 14 luglio 1989, n. 406.

(51) G. Rivosecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, cit.

(52) A. Brancasi, *L'ordinamento contabile*, Torino, Giappichelli, 2005, 423.

(53) M. Pieroni, C. Forte, *...Ancora sulla sentenza n. 196 del 2018 della Corte costituzionale*, in questa *Rivista*, 2019, 3, 100.

(54) V. Onida, *Nuove domande di controllo e nuove funzioni del controllo*, in *Sistema dei controlli e riforma della Costituzione* (Atti del convegno, Milano, 11-12 dicembre 1992), Roma, Istituto poligrafico e Zecca dello Stato, 1995, 69; A. Baldassare, *Intervento*, *ibidem*, 82; M.S. Giannini, *Diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1988, 429.

8. Modalità e contenuti del controllo di parifica

Fino alla riforma del 1994 la formula di parifica si concludeva con la dichiarazione di conformità del rendiconto generale dello Stato alla “proprie scritture, in conformità all’art. 39 del t.u. n. 1214/1934” (55).

La dottrina prevalente riteneva che la parificazione avesse natura ed effetti oggettivi, nel senso che dichiarava la regolarità oggettiva della contabilità espressa, ma prescindeva dai comportamenti dei soggetti dell’azione amministrativa (56); il punto d’arrivo era nel senso che sia in termini di contenuti che di percorso procedimentale la deliberazione assunta fosse riconducibile all’esercizio del controllo (57).

All’indomani della riforma dei controlli del 1994 si era dubitato che fosse ancora ipotizzabile una parificazione priva del supporto delle scritture documentali acquisite dalla stessa Corte dei conti, una volta che era venuto meno il controllo preventivo sui titoli di spesa, ma l’indifettibilità della funzione comportò che la verifica di concordanza potesse essere svolta non più sulla base di scritture in gran parte proprie della Corte, ma sulla base di un riscontro incrociato di documenti consuntivi di altri organismi, agevolato dall’accesso al sistema informativo integrato (Sez. contr. 19 aprile 1994, n. 29); la stessa Corte costituzionale (sent. n. 244/1995) ribadiva che il giudizio di parificazione manteneva il suo oggetto consistente nel riscontro e nella verifica, rispetto alla legge di bilancio, delle risultanze del rendiconto generale composto dal conto del bilancio, dal conto economico e dal conto del patrimonio ed estesa al rispetto degli equilibri finanziari in relazione ai vincoli posti dalla legge finanziaria.

Alle carenze scritturali si è sopperito operando la verifica di documenti riassuntivi e dei conti periodici delle entrate, acquisiti per via informatica, sicché la verifica di concordanza ha operato non più su scritture originali, ma su atti riassuntivi predisposti dalle amministrazioni e dalle ragionerie.

In concreto, il controllo avrebbe subito una vera e propria mutazione genetica, tramutandosi, da sintesi del controllo effettuato ad autonoma funzione refertuale (58); dopo la riforma, infatti, la Corte dei conti sarebbe andata ben oltre la verifica dei conti e il “mero riferire” ed avrebbe avviato una prima sperimentazione del controllo sulla gestione, con proiezione sulle politiche pubbliche, e perciò ascrivibile alla funzione di controllo, ancorché deliberata con le formalità della giurisdizione (59).

La deliberazione, infatti, si tradurrebbe in un giudizio di conformità, secondo il tipico schema del procedimento di controllo (60), che, secondo alcuni, si risolverebbe in un accertamento seguito da un parere contenuto nell’annessa relazione (61); né vale dare peso alla tesi dottrinarica della natura spuria o bicefala, poiché la funzione certativa appartiene alla struttura della Corte dei conti dedicata al controllo, mentre il segmento finale si svolge in un contesto di natura giurisdizionale (62); ancor più dopo la costituzionalizzazione del principio di equilibrio, l’istituto della parificazione dei rendiconti regionali si sarebbe sganciato dall’antico modello del mero “controllo formale di scritture contabili”, per assumere i connotati di un assai più complesso e articolato “controllo sostanziale” finalizzato a verificare e garantire l’equilibrio di bilancio e la corretta determinazione dei risultati di amministrazione (63).

Nonostante gli adattamenti evolutivi, la parificazione continua a rappresentare la sintesi e l’espressione finale del controllo e della vigilanza sulla gestione del bilancio; la parifica, infatti, si sostanzia in una funzione di riscontro, ossia nella verifica degli scostamenti che, negli equilibri stabiliti dal bilancio preventivo, si evidenziano in sede consuntiva, sia in riferimento alle entrate (64) sia in relazione alle spese (65).

Il giudizio di parificazione si svolge essenzialmente per confronto dei risultati delle entrate e delle spese inseriti in rendiconto con le previsioni della legge di bilancio, delle singole leggi di spesa e della contabilità frutto dell’attività di riscontro durante tutto l’esercizio; la finalità della parificazione, pertanto, resta la verifica quantitativa e di legittimità

(55) S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, cit., vol. II, 792. In base all’art. 22 l. n. 468/1988, al rendiconto era allegata una illustrazione dei dati consuntivi dai quali risultasse il significato amministrativo ed economico delle risultanze contabilizzate di cui venivano posti in evidenza i costi sostenuti e i risultati conseguiti per ciascun servizio e programma. R. Perez, *La riforma del bilancio dello Stato e la legge n. 468 del 1979*, in *Riv. trim dir. pubbl.*, 1979, 437; M. Carabba, *La parificazione del rendiconto generale dello Stato nella più recente esperienza*, in *La revisione dei conti pubblici in Italia e in Europa: tradizione e prospettive evolutive* (Atti del convegno, Roma, 8 marzo 2002), Roma, Corte dei conti, 2002.

(56) A. Barettoni Arleri, *Lezioni di contabilità di Stato*, Roma, Kappa, 1986, 408.

(57) M. Carabba, *La nuova disciplina dei controlli nella riforma amministrativa*, in *Riv. trim dir. pubbl.*, 1994, 955.

(58) A. Baldanza, *Funzioni di controllo della Corte dei conti*, in V. Tenore (a cura di), *La nuova Corte dei conti*, Milano, Giuffrè, 2005, 1086; L.G. Ladu, *Il sistema dei controlli*, in C.E. Gallo et al., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, Giappichelli, 2011, 234.

(59) G. Carbone, voce *Corte dei conti*, in *Enc. giur.*, App. IV.

(60) V. Guccione, voce *Rendiconto (dir. amm.)*, cit.

(61) F. Benvenuti, *Osservazioni parallele sul rendiconto*, in *Jus*, 1958, 217.

(62) G. Cogliandro, *Il procedimento di parificazione del rendiconto generale*, in *Foro amm.*, 1980, 1315; D. Morgante, *La posizione del pubblico ministero contabile nel giudizio di parificazione del rendiconto*, in questa *Rivista*, 2019, 2, 62.

(63) C. Buzzacchi, *Autonomie e Corte dei conti: la valenza democratica del controllo di legalità finanziaria*, in <www.costituzionalismo.it>, 28 febbraio 2020; G. Scaccia, *Il bilancio quale strumento di responsabilità democratica nella giurisprudenza costituzionale*, in questa *Rivista*, 2020, 2, 11.

(64) Corte cost. 18 giugno 2008, n. 213, *ivi*, 2008, 3, 269, ha ritenuto rilevante la questione di legittimità della legge di bilancio correlata al rendiconto oggetto di parifica, per aver considerato accertato ed esigibile un credito futuro.

(65) R. Ursi, *op. cit.*

delle corrispondenze contabili (66); centrale ed essenziale rimane la verifica degli scostamenti dagli equilibri previsionali (67).

Le Sezioni riunite prendono atto di questa nuova valenza, che coniuga il “riscontro contabile” con le valutazioni di “regolarità finanziaria” della gestione delle pubbliche risorse, ricordando la chiave di lettura della Consulta (sent. n. 244/1995), secondo cui, nella nuova fisionomia assunta dal bilancio, 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.

La Consulta ha confermato che l’oggetto del giudizio di parificazione è il medesimo sia per il rendiconto generale dello Stato, sia per quelli delle regioni, consistendo 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 (68).

9. Parametri di riscontro e verifiche di attendibilità

A partire dal 2004 accanto ai tradizionali riscontri contabili, opportunamente adattati al nuovo quadro normativo dei controlli, furono avviate a livello centrale analisi e verifiche a campione, dapprima sulle entrate e poi sulle spese, sull’attendibilità e attendibilità dei conti secondo la metodologia in uso presso la Corte dei conti europea, in modo da pervenire ad una dichiarazione assimilabile alla certificazione di bilancio (69); al campionamento si procede, mediante modelli statistici consolidati in ambito europeo, estraendo il campione di ordinativi di pagamento per i quali si accerterà la regolarità dei procedimenti amministrativi, nonché la correttezza della imputazione e della classificazione economica delle poste finanziarie dell’esercizio sottoposto a parificazione.

Alla stessa maniera procedono le sezioni regionali di controllo le quali, anche per assicurare l’uniforme applicazione dei principi dell’armonizzazione contabile e una maggiore affidabilità delle scritture contabili, possono utilizzare tecniche di campionamento ispirate alla metodologia Das, da applicare in sede di parifica del rendiconto delle regioni, che consentono una più puntuale valutazione delle modalità di classificazione e d’imputazione della spesa, nonché delle relative tecniche di copertura (70).

Le verifiche a campione sono dirette ad accertare la regolarità dei procedimenti di spesa sottostanti alle risultanze di rendiconto e sono finalizzate alla dichiarazione di affidabilità dei dati contabili esposti nel conto del bilancio con riferimento ai pagamenti (sia sulla competenza che sui residui).

Nelle relazioni di parifica le sezioni regionali danno atto che il controllo è stato effettuato con una tecnica di campionamento di settori ritenuti “rilevanti”, in ragione delle grandezze finanziarie coinvolte, al fine di valutare veridicità e attendibilità del risultato di amministrazione.

Nulla di nuovo rispetto al giudizio sul rendiconto generale dello Stato, che è funzionale all’asseverazione di attendibilità dei dati contabili ivi riportati, presupposto essenziale per l’approvazione parlamentare, con speciale evidenza sui saldi differenziali (saldo netto da finanziarie, ricorso al mercato, risparmio pubblico), che include un giudizio prospettico sulla tenuta dei conti.

Tutto ciò conferma che la procedura rimane ascrivibile all’area del controllo, indipendentemente dalla formalità della giurisdizione, che rimane essenziale per conferire solennità e certezza al procedimento (71).

10. La forma e le formule della decisione

Dirimente ai fini della qualificazione del procedimento di parifica potrebbe essere la forma dell’atto conclusivo, che nella disposizione è indicata come “delibera” con le formalità della giurisdizione.

Nella stessa decisione delle Sezioni riunite in speciale composizione n. 20/2021, che ha dato luogo alla questione di massima, si è affermato che la decisione finale di parifica è un provvedimento giurisdizionale con “forma di sentenza” e come tale deve riportare l’intestazione “in nome del popolo italiano” ai sensi dell’art. 39 del c.g.c., e che per l’effetto l’eventuale omissione può essere oggetto di correzione (72).

(66) P. Santoro, E. Santoro, *Nuovo manuale di contabilità e finanza pubblica*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2021, 547; F. Guella, *Leggi regionali in competenza “altrui” ma spendendo risorse “proprie”? Perché occorre che la Corte costituzionale sia sollecitata dalla magistratura contabile, in sede di parificazione, per poter ricordare che l’avanzo di amministrazione non è un utile di esercizio*, in <www.forumcostituzionale.it>, 31 gennaio 2020.

(67) R. Scalia, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale delle regioni, dopo il 2012. Gli orientamenti della Corte costituzionale*, in <www.federalismi.it>, 11 aprile 2018.

(68) Corte cost. n. 72/2012, cit.

(69) G. Cogliandro, *Parificazione o certificazione del rendiconto generale dello Stato*, in questa Rivista, 2003, 6, 330.

(70) Corte conti, Sez. autonomie, n. 9/2013, cit.

(71) Corte conti, Sez. riun. contr., 21 novembre 2013, n. 15, *ivi*, 2013, 5-6, 25.

(72) L’organo requirente si è espresso in senso contrario alla qualificazione come sentenza richiamando la giurisprudenza costituzionale (Corte cost. n. 89/2017, *ivi*, 2017, 1-2, 52) e della Corte di cassazione, che non qualificerebbe in termini strettamente giurisdizionali

La predetta sentenza n. 20/2021, infatti, mette in evidenza il fatto che il giudizio di parificazione sarebbe un “processo strutturato in unico grado dinanzi a due giudici diversi”, desumendo da ciò l’assimilazione fra la decisione della sezione regionale di controllo sulla parifica e una vera e propria sentenza, sicché andrebbe posta l’intestazione “in nome del popolo italiano” anche alla pronuncia della sezione regionale (73).

La questione, tuttavia, non è così pacifica nemmeno per la parificazione del rendiconto generale, la cui formula di chiusura è ancora alla ricerca di una soluzione definitiva, che traspare anche dall’incerta indicazione della seduta del collegio deliberante come “adunanza” o come “udienza” (74).

Quanto alla formula di chiusura (P.q.m.) delle parificazioni regionali, l’esperienza insegna che l’esito del giudizio di parifica viene dichiarata con formule sintetiche semplici o combinate assai varie (75), che però hanno una ricaduta sull’eventuale interesse oppositivo dell’ente, oltre che sul riflesso d’immagine per la risonanza dell’esito sull’opinione pubblica.

Occorrerebbe pertanto uniformare la formula di chiusura in modo da differenziare la non parifica rispetto alla parifica parziale o con riserva, sulla base di indici di rilevanza (prova di resistenza) del risultato di amministrazione, e quindi sul mantenimento sostanziale dell’equilibrio finanziario programmato per il ciclo di bilancio (76), perché non sempre la riserva di parifica è dovuta a maldestra contabilizzazione o a un saldo negativo (77).

Il giudizio viene sospeso in caso di questioni di costituzionalità e riassunto all’esito del responso della Consulta (78), oppure è parificato con eccezione di alcune poste irregolari, con invito ad adottare misure correttive (79).

Recentemente è stato comunque precisato che, ai fini dell’interesse al ricorso, la formula “parifica con riserva” non si presenta come una “opzione decisoria”, ma piuttosto come una “opzione espressiva” atta ad evidenziare l’impossibilità, allo stato degli atti, di addivenire ad un “riscontro” della legittimità o meno di una posta contabile (80).

11. Gli effetti della parifica

È pacifico che il giudizio di parifica 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.

La decisione di parifica in senso proprio, essendo adottata con le formalità della giurisdizione, avrebbe effetti vincolanti nei confronti della regione per le poste o partite di spesa escluse dalla parifica (81), in funzione certativa e cogente (82).

A voler essere precisi, tuttavia, l’esito accertativo sarebbe semivincolante, poiché non è predicabile un effetto coercitivo nei confronti dell’autonomia della regione, né un effetto vincolante dei confronti della regione, la quale, tuttavia,

l’attività del giudizio di parificazione ed osservando che in tale giudizio il giudice è all’un tempo organo della decisione e dell’istruttoria e difetta quindi il requisito della terzietà e neutralità del giudice.

(73) A supporto dell’unitarietà della funzione viene richiamata Corte cost. 14 febbraio 2019, n. 18, *ivi*, 2019, 1, 212, con nota di C. Forte, M. Pieroni, *Prime osservazioni a margine della sentenza della Corte costituzionale n. 18 del 2019*, in cui si sottolinea che il sistema garantisce uno standard di difesa e contraddittorio che rende la funzione svolta dalle sezioni regionali di controllo materialmente giurisdizionale: infatti, essa si svolge nella forma della sentenza (articolata in motivazione in diritto e dispositivo) ed ha la capacità di “far stato” nei confronti delle parti, una volta decorsi i termini di impugnazione del provvedimento davanti alla Corte dei conti, Sezioni riunite in speciale composizione, e di essere munita di una definitività che non è reversibile se non a opera della stessa magistratura dalla quale il provvedimento promana. Sia consentito il rinvio P. Santoro, *Il giustizialismo nel controllo e l’arresto della Corte comunitaria*, cit.

(74) M. Graffeo, *Il giudizio di parificazione del rendiconto statale*, in E. Schlitzer, C. Mirabelli (a cura di), *Trattato sulla nuova configurazione della giustizia contabile*, Napoli, Editoriale scientifica, 2018, 801; A. Buscema, *Il giudizio di parificazione per lo Stato e per gli altri enti pubblici: evoluzione giurisprudenziali e prospettive*, in *Giurisdizione contabile e collettività: analisi e prospettive* (Atti del convegno, Perugia, 25-26 marzo 1984), Roma, Censat, 1987, 232, espone e documenta le il passaggio dalla forma di deliberazione a quella di decisione, dopo il riconoscimento della natura giurisdizionale con la sent. n. 121/1966, cit.

(75) Oltre la parifica o declaratoria di regolarità, sono state rilevate le seguenti formule: parifica con riserva, parifica parziale, parifica ad eccezione, non parifica (o diniego), non parifica “tecnica”, sospensione del giudizio, sospensione impropria (pendenza questione costituzionalità in altro giudizio), estinzione relativa (per decadenza giunta proponente). Al riguardo è interessate V. Caroli, S. Fornaciari, *Studio sull’effettività del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali: norme, prassi e dati quantitativi a confronto*, in <www.dirittoconti.it>, 2020.

(76) Sugli effetti delle irregolarità del rendiconto regionale, P. Santoro, *Costituzionalità delle leggi approvative dei bilanci regionali e controllo degli equilibri finanziari*, in questa *Rivista*, 2014, 1-2, 564.

(77) P. Santoro, *La parifica del rendiconto (con riserva): buco mascherato o maldestra contabilizzazione?*, in *Riv. giur. Molise e Sannio*, 2017, 2, 4.

(78) Corte conti, Sez. contr. reg. Basilicata, riassunto il giudizio in esito al giudizio di incostituzionalità (sent. n. 247/2021), ha negato la parifica del rendiconto nella misura e nei limiti in cui sono state registrate spese per il personale eccedentarie (del. n. 28/2022).

(79) Corte conti, Sez. contr. reg. Molise, n. 80/2021 con contestuale questione di costituzionalità di una legge, in vigore dal 2006, ma ridondante sugli equilibri (ord. n. 115/2021); si ha notizia che un procuratore, nella tornata di parifiche del 2021, avrebbe chiesto di sollevare una questione di costituzionalità di ben dieci leggi pregresse per incerta copertura finanziaria.

(80) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., 11 aprile 2022, n. 7.

(81) Corte cost. n. 89/2017, cit., punto 2, ricorda come l’esito del procedimento sia dicotomico nel senso di ammettere od escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio. (sent. n. 40/2014, cit.).

(82) M. Cecchetti, *op. cit.*

in caso di mancata conformazione, resterebbe esposta al rischio di impugnativa costituzionale, in linea con quanto statuito dalla più volte menzionata sentenza della Corte costituzionale n. 39/2014; in tale chiave, il giudizio di parificazione avrebbe uno scopo intermedio a valenza collaborativa, anche come stimolo all'autocorrezione in via preventiva prima dell'approvazione (83).

Nel caso in contestazione, si è affermato (Sez. riun. n. 20/2021, punto 7.15) che gli effetti del giudizio di parificazione non si producono sull'atto, ma sull'equilibrio giuridico e concreto del ciclo di bilancio, ossia su una situazione giuridica e di fatto obiettiva che prosegue e si realizza nella continuità del ciclo, con le leggi di assestamento, di previsione e la successiva rendicontazione, e che quindi le variazioni risultanti della legge di rendiconto andranno effettuate con le scritture correttive sugli altri atti del ciclo di bilancio; ferma restando l'intangibilità del rendiconto approvato, la sopravvenuta approvazione del rendiconto, nelle more della sua conclusione, equivarrebbe ad una approvazione della legge di rendiconto, prima della conclusione del procedimento di parifica; in conseguenza, l'interesse al ricorso del p.m. permane indipendentemente dagli esiti del procedimento legislativo, poiché il giudizio è stabilito in funzione e ausilio di tutti gli interessi che si radicano attorno al saldo di bilancio, e lo stesso giudizio ed il suo esito non riguardano la validità delle leggi *medio tempore* approvate, su cui sussiste la giurisdizione esclusiva del giudice delle leggi.

12. Alla ricerca di un rito conformativo

Il codice contabile qualifica espressamente (art. 123) i ricorsi alle Sezioni riunite in composizione speciale elencati dall'art. 11, ivi compreso quello contro la delibera di parificazione (se ivi sussumibile), quali giudizi ad istanza di parte, secondo l'espressa qualificazione recepita dall'art. 123 del codice di giustizia contabile (84), pur trattandosi di atti eterogenei e diversificati, che vanno dall'atto amministrativo puro a quelli pianificatori all'atto di controllo certificativo o approvativo, ai rendiconti e ad altri atti indeterminati (85).

Siffatta qualificazione è stata presupposta, con riferimento all'impugnazione della delibera di parifica, sia dalla Corte costituzionale (sent. n. 87/2017) sia delle stesse Sezioni riunite (Sez. riun. spec. comp. n. 44/2017).

L'approccio di configurare il giudizio in unico grado come giudizio di conto corre il rischio di estendere (86) la stessa qualificazione al procedimento oggetto di ricorso, che in tal modo conquisterebbe la dignità di fregiarsi della qualifica giurisdizionale, con tutti gli orpelli ed oneri processuali che ne potrebbero conseguire.

Ciò non toglie che sia opportuna una codificazione del rito delle attività di controllo, che sia meditata e seria e non rimessa all'estemporaneità della fattispecie, quale rimedio estremo per un'impropria *perpetuatio iurisdictionis*.

La Corte costituzionale ha evidenziato l'opportunità di una precisa disciplina positiva dello svolgimento del procedimento di parifica dinanzi alla sezione regionale di controllo (87).

12.1. Il paradosso del giudice terzo

Oramai si dà per scontato che l'atto di parifica, ove lesivo, debba essere oggetto della garanzia giurisdizionale innanzi ad un giudice terzo.

Allo stesso tempo si sostiene che il procedimento è già formalmente e sostanzialmente giurisdizionale, quanto meno per assimilazione.

Tale aporia troverebbe sbocco nel giudizio in unico grado, idoneo a conferire valore di giudicato al *decisum* della parifica.

Non ci si rende conto della contraddizione di fondo, di metodo e di logica, poiché se la delibera di parifica ha già natura giurisdizionale, quanto meno ai limitati fini dell'accesso al giudice delle leggi (per soggettività magistratuale) e per la presenza necessaria di un soggetto garante imparziale della legalità, in contraddittorio come controparte necessaria dell'amministrazione controllata, non vi sarebbe alcuna necessità di sollecitare un giudice superiore strutturalmente terzo, se non come garanzia di un secondo grado di giudizio che, come è noto, non costituisce di per sé una

(83) V. Pinto, *Il giudizio di parifica del rendiconto regionale alla luce della nuova costituzione finanziaria comunitariamente orientata. Il diniego di parifica*, in F. Capalbo (a cura di), *Il controllo di legittimità della Corte dei conti*, Napoli, Editoriale scientifica, 2018, 215.

(84) In tal senso era l'orientamento giurisprudenziale: cfr. Cass., S.U., n. 22645/2016, cit.; Corte conti, Sez. riun. spec. comp., 12 giugno 2013, n. 2, in questa *Rivista*, 2013, 3-4, 301.

(85) P. Santoro, E. Santoro, *Nuovo manuale di contabilità e finanza pubblica*, cit.

(86) M. Catalano, *Il rito del giudizio di parifica innanzi alle sezioni regionali di controllo*, in Aa.Vv., *Incontro di studi in memoria di Francesco Garri* (Roma, 16 aprile 2021), Roma, Corte dei conti, 2021, 89. P. Evangelista, *La dibattuta natura del giudizio di parifica dei rendiconti regionali*, *ibidem*, 95, accenna alle conseguenze pratiche che derivano dall'eventuale accettazione della natura giurisdizionale, soprattutto in chiave istruttorio e di contraddittorio.

(87) Corte cost. 21 dicembre 2021, n. 246, su ricorso del Governo per tardivo recupero del disavanzo di amministrazione emerso dal giudizio di parifica, ha sottolineato l'opportunità di una precisa disciplina positiva dello svolgimento del procedimento di parifica dinanzi alla sezione regionale di controllo, che risulterebbe funzionale, specialmente con riguardo all'attività istruttorio e al contraddittorio con le parti, a una migliore sincronizzazione.

garanzia costituzionale, ed anzi è ingiustificata per l'esigenza tempi certi e celeri, per la definizione del conto economico consolidato (88).

In altri termini, se fosse vero che il giudizio di parifica, per la sua conformazione giurisdizionale, offre già, per sua natura, adeguate garanzie processuali, anche per la presenza del p.m., non vi sarebbe alcuna necessità di cercare una seconda garanzia giustiziale di secondo grado, a scapito della celerità richiesta dal ciclo di bilancio.

Altro discorso sarebbe, come da alcuni si è auspicato, ampliare la garanzia dell'amministrazione nel contraddittorio istruttorio con la sezione onerata della parifica, magari ammettendo una difesa tecnica quando sia in vista l'ipotesi di sollevare una questione di costituzionalità per ridondanza di una legge regionale (89), anche se temporalmente risalente (90).

Infine, ove mai trovasse credito la qualificazione giurisdizionale come giudizio di conto con applicazione del relativo rito processuale, le Sezioni riunite in speciale composizione dovrebbero dismettere la loro cognizione a favore del giudice d'appello naturale, ravvisabile nelle sezioni giurisdizionali centrali (91).

Altra intrinseca contraddizione è la declamata officiosità di un giudizio avviato sul riconosciuto interesse del procuratore regionale, nel presupposto di una inesistente indisponibilità dell'azione.

12.2. Conto giudiziale o rendiconto amministrativo?

Come già accennato, la natura complessa e composita del rendiconto richiede l'allegazione di vari documenti, compreso il conto del tesoriere, in base a cui è eseguita la conciliazione tra la contabilità finanziaria e quella di cassa.

Costituisce principio elementare di contabilità pubblica la distinzione fondamentale tra rendiconto amministrativo, reso dagli ordinatori secondari di spesa, e conto giudiziale, che, presupponendo il maneggio di valori, è reso dagli agenti pagatori.

Un ritorno al passato che ripropone l'equivoco già denunciato per i controlli sulla finanza, che è perdurato fino a quando non si è distinta la rendicontazione del tesoriere (92).

Se mai ce ne fosse bisogno, basta tener presente che la differenza è emersa chiaramente in relazione ai rendiconti dei gruppi consiliari regionali, che a partire da una certa data sono stati assoggettati al controllo della Corte dei conti.

Le Sezioni riunite, in sede di questione di massima (93), hanno chiarito che il giudizio di conto presuppone necessariamente la sussistenza della figura dell'agente contabile e che ai fini della resa del conto l'ordinamento contabile pone la netta distinzione tra la resa necessaria del conto giudiziale (previsto dall'art. 610 r.d. n. 827/1924) e l'obbligo di rendere il conto amministrativo, nei confronti della propria amministrazione, da parte dei "funzionari delegati a pagare spese sopra aperture di credito" (art. 60 l. n. 2440/1923), sottolineando che la stessa disposizione, in applicazione del principio di non duplicazione e conseguente alternatività dei controlli della Corte, esclude dall'obbligo della resa del conto giudiziale "i funzionari delegati a pagare spese"; a sostegno della distinzione viene richiamata la pronuncia del giudice delle leggi (94), che afferma espressamente che l'unico agente contabile della regione, a parte i funzionari amministrativi dell'ente territoriale preposti a specifici servizi, è l'istituto tesoriere, considerato che l'agente contabile è soggetto distinto dai componenti dal consiglio regionale e dai suoi organi interni (95).

In sede consultiva (96) sono state precisate le modalità applicative del nuovo codice, chiarendo che la parifica del conto giudiziale costituisce un procedimento complesso, per mezzo del quale il responsabile del procedimento, oltre ad assicurare la verifica della concordanza dei conti con le scritture contabili, provvede anche all'acquisizione del visto di regolarità amministrativo-contabile, precisando che solo il deposito del conto parificato costituisce l'agente dell'amministrazione in giudizio (art. 140, c. 3, c.g.c.).

(88) Cass., S.U., 18 maggio 2017, n. 12496, in questa *Rivista*, 2017, 3-4, 503, secondo cui la legittimità della previsione della decisione in unico grado trova conferma nell'insussistenza di una garanzia costituzionale al doppio grado di giurisdizione di merito (Corte cost. n. 243/2014 e n. 351/2007).

(89) M. Cecchetti, *op. cit.* Per la Consulta (sent. n. 89/2017, cit.) sarebbe garantita la possibilità che gli interessi e il punto di vista dell'amministrazione, nelle sue varie articolazioni, siano fatti valere nel corso del procedimento.

(90) Corte cost. 12 giugno 2020, n. 112, in questa *Rivista*, 2020, 4, 217, con nota di L. D'Ambrosio, *Continua il percorso di ampliamento delle questioni di costituzionalità rilevabili in sede di parifica*. La Sezione di controllo per il Molise (ord. n. 115/2021, cit.) ha sollevato in sede di parifica una questione di costituzionalità di una normativa risalente (periodo 1997-2006) modificata, che trovava idonea copertura nel bilancio corrente, sebbene la questione fosse stata delibata dalla Corte costituzionale su ricorso del Governo, che aveva poi rinunciato al ricorso *in parte qua* (sent. n. 77/2011).

(91) P. Santoro, *Il giustizialismo nel controllo e l'arresto della Corte comunitaria*, cit.

(92) S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, cit., vol. IV, 745; F.G. Scoca, *Il contenzioso contabile dopo la dichiarazione di incostituzionalità dei consigli di prefettura*, in *Giur. cost.*, 1966, 1484. Corte cost. 3 giugno 1966, n. 55.

(93) Corte conti, Sez. riun. giur., 4 agosto 2014, n. 30/Qm, in questa *Rivista*, 2014, 3-4, 218.

(94) Corte cost. 25 luglio 2001, n. 292, *ivi*, 2001, 5, 228; M. Salvago, *I nuovi controlli della Corte dei conti sulla gestione finanziaria regionale (art 1, d.l. n. 174 del 2012) nei più recenti approdi della giurisprudenza costituzionale*, in <www.federalismi.it>, 12 ottobre 2015.

(95) Sulla pertinenza delle spese dei gruppi consiliari al rendiconto generale, Corte cost. n. 39/2014, cit.

(96) Corte conti, Sez. riun., 11 settembre 2020, n. 4, in questa *Rivista*, 2020, 5, 110, con nota di P. Cosa.

13. *La pregiudizialità del conflitto di attribuzione*

Quanto all'adombrata interferenza pregiudiziale del sollevato conflitto di attribuzione, la pronuncia in rassegna, nel presupposto che non trovi ingresso la disciplina processuale del giudizio di conto, si limita ad osservare (punto 2.10) che l'esito del giudizio sul conflitto di attribuzione sollevato dalla Regione Siciliana, sia nel caso di accoglimento che di reiezione del ricorso, non osta di per sé al proseguimento del procedimento sotteso al giudizio di parificazione del consuntivo regionale per il 2020, in quanto, nel primo caso, il giudizio di parificazione reso dalla sezione regionale di controllo rimarrà impregiudicato e, nel secondo caso, gli eventuali riflessi sul ciclo del bilancio derivanti dal prosieguo del giudizio innanzi alle Sezioni riunite in speciale composizione potranno ridondare sugli obblighi e sui contenuti dell'assestamento del bilancio in corso.

Occorre tuttavia ricordare che le prime manifestazioni di conflittualità si sono avute ad iniziativa dei procuratori regionali che, opponendosi al forzato connubio tra controllo e giurisdizione, hanno eccepito, previa eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale, l'ammissibilità del ricorso contro la delibera di parificazione (97). La Corte regolatrice, nel dichiarare inammissibile il ricorso, ha avuto la possibilità di chiarire (*ab externo*) che la funzione di parifica non sembra rispondere alle caratteristiche di una vera e propria attività giurisdizionale: non quella di accertare l'avvenuta violazione di norme giuridiche per applicare e rendere effettiva la conseguente sanzione, né quella di comporre un contrasto di posizioni giuridicamente rilevanti tra parti contrapposte, che sarebbe impossibile identificare, non potendosi neppure figurativamente considerare tali, da un lato, l'amministrazione regionale e, dall'altro, il procuratore contabile, il quale interviene nel giudizio solo in veste di organo di garanzia; e neppure quella di dare certezza a una situazione giuridica che la richieda mediante un accertamento destinato a produrre effetti di giudicato, giacché parrebbe del tutto improprio riconoscere simili effetti alla decisione di parificazione emessa dalla Corte dei conti su un progetto di rendiconto che resta ancora modificabile con la relativa legge di approvazione (98).

Le Sezioni riunite, come già accennato, richiamano quest'orientamento, sottolineando che la peculiarità della natura "non giurisdizionale né di atto amministrativo della delibera che conclude il giudizio di parificazione delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti" era stata fatta propria dalle stesse Sezioni riunite con la sentenza n. 44/2017.

14. *L'assimilazione giurisdizionale in funzione di giudice a quo*

La Consulta ha spesso richiamato (da ultimo, con le sent. n. 244/2020, nn. 215 e 247/2021) l'orientamento secondo cui "la Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione del bilancio, è legittimata a promuovere questione di legittimità costituzionale avverso le disposizioni di legge che determinano, nell'articolazione e nella gestione del bilancio stesso, effetti non consentiti dai principi posti a tutela degli equilibri economico-finanziari e dagli altri precetti costituzionali, che custodiscono la sana gestione finanziaria" (sent. n. 196/2018 e n. 89/2017), giacché "nella parifica del rendiconto regionale ricorrono integralmente tutte le condizioni per le quali è ammessa la possibilità di sollevare questione di legittimità costituzionale in via incidentale" (99), alla stregua di quanto ritenuto per la sede del controllo preventivo, in cui il procedimento non è un giudizio in senso tecnico-processuale, ma è certo tuttavia che, ai limitati fini dell'accesso alle questioni di costituzionalità, la funzione in quella sede è, sotto molteplici aspetti, analoga alla funzione giurisdizionale (100).

La situazione, infatti, è 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 (sent. n. 215/2021 e n. 89/2017).

Per la Consulta (sent. n. 387/1996, n. 226/1976 e n. 83/1966) è sufficiente che sussista esercizio di "funzioni giudicanti per l'obiettiva applicazione della legge" da parte di soggetti (101) "pure estranei all'organizzazione della giurisdizione", in posizione *super partes*.

La sentenza n. 235/2021, ribadendo "la legittimazione della Corte dei conti, in sede di controllo di legittimità-regolarità sui conti degli enti territoriali, a sollevare questioni di legittimità costituzionale", valorizza la tempistica ai fini del recupero del disavanzo effettivo in chiave programmatica (102).

(97) G. Colombini, *La progressiva giurisdizionalizzazione del controllo nel codice della giustizia contabile: limiti e prospettive*, *ivi*, 2017, 1-2, 739; F. Longavita, *Regole probatorie e regole di giudizio nell'ammissione e valutazione giudiziale degli esiti dell'attività consultiva e di controllo*, *ibidem*, 723.

(98) Cass., S.U., n. 22645/2016 e n. 23072/2014, *citt.*

(99) Corte cost. 29 aprile 2021, n. 80, *ivi*, 2021, 2, 257, con nota di A. Peta, *Fondo anticipazione di liquidità e recupero del disavanzo: la Corte costituzionale fornisce le coordinate per la sana gestione del bilancio*.

(100) La c.d. teoria dei limitati fini è stata vista come un tentativo per legittimare anche autorità rimettenti estranee all'ordine giudiziario, senza incorrere nel divieto di istituire giudici speciali o straordinari; G. Zagrebelsky, *La giustizia costituzionale*, Bologna, il Mulino, 1988, 179; per l'accesso della Corte dei conti, in particolare Corte cost. 18 novembre 1976, n. 226.

(101) I due requisiti, soggettivo e oggettivo, non debbono necessariamente concorrere; affinché si realizzi il presupposto processuale richiesto è sufficiente che ricorra uno di essi, e cioè l'intervento di un soggetto appartenente all'a.g., anche se non destinato alla risoluzione di controversie (Corte cost. n. 83/1966, Pretore esecuzione esattoriale).

(102) Corte cost. 7 dicembre 2021, n. 235, in questa *Rivista*, 2021, 6, 231, con nota di E. Tomassini, *La Corte costituzionale ribadisce l'incompatibilità con i principi di sana gestione finanziaria degli interventi di estensione temporale del ripiano del disavanzo, ma salva la normativa statale impugnata*, riconosce che l'erronea predeterminazione delle quote di disavanzo comporta non solo "una alterazione degli equilibri, che finiscono per collidere frontalmente con gli obiettivi di finanza pubblica, e con la corretta determinazione delle

In particolare, con riguardo al giudizio di parificazione dei rendiconti regionali, è stata riconosciuta l'ammissibilità di questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti avverso le disposizioni di legge che determinano, nell'articolazione e nella gestione del bilancio stesso, effetti non consentiti dai principi posti a tutela degli equilibri economico-finanziari e dagli altri precetti costituzionali, che custodiscono la sana gestione finanziaria, giacché nella parifica del rendiconto regionale ricorrono integralmente tutte le condizioni per le quali è ammessa la possibilità di sollevare questione di legittimità costituzionale in via incidentale (sent. n. 80/2021).

Il riconoscimento di una connotazione giurisdizionale da parte della Consulta, tuttavia, non è assoluto ma resta circoscritto "ai limitati fini" della legittimazione, pur non essendo la parifica un giudizio in senso tecnico-processuale ovvero un giudizio in senso stretto (103); al riguardo, si è sottolineato (104) che la nozione di giudice *a quo* è stata intesa in modo estensivo, essendo stati ammessi a sollevare questione organi non giurisdizionali, ma dotati di funzioni giurisdizionali, e anche organi non giurisdizionali nell'esercizio di funzioni non giurisdizionali (Corte dei conti), mediante il ricorso alla nozione di *giudizio ai limitati fini* del promovimento della questione di legittimità costituzionale, emergendo come preminente l'esigenza di evitare le "zone franche".

La specificità della parifica, anche se sotto molteplici aspetti analoga alla funzione giurisdizionale, piuttosto che assimilabile a quella amministrativa, si risolve nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico, e perciò resta riconducibile alla funzione il "controllo effettuato dalla Corte dei conti che è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto unicamente a garantire la legalità degli atti ad essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo" (105).

Va peraltro considerato che il giudizio di parifica del rendiconto regionale si è evoluto in un giudizio sugli equilibri economico-finanziari dell'ente in termini di effettiva capacità di spesa e di mantenimento degli equilibri di bilancio in chiave dinamica e statica, e perciò quando la Corte dei conti riscontra voci di entrata e di spesa che si sospettano illegittime per vizio derivato dalla legge-fonte, deve sollevare la questione di legittimità costituzionale, dovendo altrimenti validare un risultato di amministrazione ritenuto non corretto, suscettibile di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari dell'ente (106); 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 risanamento (107); questa estensione, peraltro, avrebbe indotto a qualificare il relativo giudizio quale "terzo tipo", poiché "si introduce per via giurisprudenziale un sindacato di legittimità costituzionale che, pur ascritto formalmente al tipo incidentale, non ne ha le caratteristiche sostanziali, presentando invece numerosi tratti che lo avvicinano al giudizio principale (108), dal quale alcune peculiarità lo rendono distante" (109).

Tutto ciò, naturalmente, non ha nulla a che vedere con il giudizio di conto, che ha ad oggetto una gestione di mera cassa in cui il maneggio dei valori va apprezzato in termini differenziali di dare/avere (110).

A maggior ragione non avrebbe senso configurare come giudizio di conto in senso proprio la parificazione, quando si riconosce che in quella sede possono essere sollevate questioni di costituzionalità di leggi regionali esorbitanti la propria competenza, che siano ridondanti sull'equilibrio rendicontato (111); in altri termini, una violazione della sfera di competenza legislativa statale si riflette in una violazione del principio di cui all'art. 81 Cost. (112).

risultanze gestionali oggetto del sindacato di legittimità-regolarità della Corte dei conti", ma anche "il travolgimento dell'intera programmazione e della correlata rendicontazione, elementi necessari per custodire dinamicamente l'equilibrio in tutte le fasi del ciclo di bilancio".

(103) Corte cost. n. 89/2017, n. 181/2015, n. 226/1976, cit. A. Cardone, *Legittimazione al promovimento della questione di costituzionalità e natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti regionali*, cit.; M. Midiri, *Essere "giudice" per la Corte: implicazioni istituzionali*, in <www.nomos-leattualitaneldiritto.it>, 2019.

(104) C. Padula, *Le "spinte centripete" nel giudizio incidentale di costituzionalità*, in *Questione giust.*, 2020, 4, 62.

(105) Corte cost. n. 181/2015, cit.

(106) Corte cost. n. 112/2020, cit.

(107) Corte cost. n. 89/2017, cit.

(108) Non sarebbe ipotizzabile "alcuna antinomia" tra ricorso del Governo e ricorso incidentale della Corte dei conti, "essendo diverso l'oggetto, in quanto il primo riguarda la legge già pubblicata, mentre il secondo è proponibile prima che il rendiconto sia approvato e limitatamente agli atti normativi aventi riflessi diretti sui saldi di consuntivo": cfr. P. Santoro, *Gli equilibri del rendiconto generale delle regioni tra impugnazione governativa e giudizio di parificazione*, in *Riv. trim. appalti*, 2014, 194.

(109) R. Bin, *Zone d'ombra del controllo di legittimità e zone buie del ragionamento giuridico (note brevissime a Corte cost. 196/2018)*, in *Regioni*, 2019, 16.

(110) L'operazione di "parificazione" consiste tecnicamente nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente (princ. cont. appl., allegato 4/2 d.lgs. n. 118/2011, con riferimento agli incaricati della riscossione).

(111) P. Santoro, *La ridondanza del vizio di incompetenza legislativa nel giudizio di parificazione (Corte costituzionale sentenza n. 196/2018)*, in <www.contabilita-pubblica.it>, 11 marzo 2019, sottolinea che trattasi di un parametro strumentale da far valere combinatamente con quello rappresentato dall'art. 81 Cost., che, tuttavia, esprime una potenzialità atemporale rispetto al ricorso principale del Governo contro le leggi regionali che eccedano la competenza della regione; M. Pieroni, C. Forte, *...Ancora sulla sentenza n. 196 del 2018 della Corte costituzionale*, cit.

(112) Corte cost. 6 giugno 2019, n. 138, in questa *Rivista*, 2019, 3, 259, A. Luberti, *Giudizio di parificazione e riserva statale del trattamento economico e previdenziale dei pubblici dipendenti*, sulla validazione di un risultato di amministrazione in conseguenza di una

15. La doppia ausiliarietà

Nella dottrina è oramai maturata la convinzione che i nuovi controlli della Corte dei conti, ivi compreso quello di parifica, si sarebbero trasformati da una dimensione di “sola ausiliarietà” a una dimensione di “giurisdizionalizzazione”, nel senso che i parametri di controllo determinano ormai verifiche con esito binario o dicotomico, che accertano/non accertano la corrispondenza di determinati fatti giuridico-contabili ai parametri normativi, oppure, nel caso della parifica del rendiconto delle regioni, la conformità delle singole partite di spesa e di entrata ai parametri normativi (113).

Tale nuova dimensione consente di parlare di nuova ausiliarietà, utilizzabile per fugare le zone d’ombra di illegalità finanziarie altrimenti non accertabili (114); per di più, la parifica, nei suoi nuovi orizzonti, rispondendo all’esclusivo interesse alla legalità finanziaria, finirebbe per costituire un istituto ausiliare al controllo statale sui bilanci regionali e sulle leggi regionali per assicurare l’obbligo di copertura finanziaria e il rispetto dell’equilibrio (115). Le aperture della Consulta avrebbero configurato, perciò, una rinnovata prospettiva di ausiliarietà delle sezioni regionali 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 valori costituzionalmente rilevanti (116).

Non manca, peraltro, chi segnala come la crisi del modello collaborativo di controllo, nel perseguire la logica del controllo neutrale nell’interesse spersonalizzato degli equilibri di finanza pubblica, e soprattutto l’alterazione del modello di giustizia, rischiano di tradursi in una rilevante compressione dell’autonomia regionale, di modo che il possibile esito caducatorio delle leggi regionali potrebbe considerarsi compatibile con il carattere collaborativo del controllo e con l’autonomia regionale solo se risultasse sufficientemente valorizzato il carattere giurisdizionale del giudizio, anche assicurando una possibile assistenza tecnica proprio in vista di una eventuale incidente di costituzionalità (117).

Va ricordato che il testo dell’art. 103 Cost., ancorché poi collocato nella sezione degli organi costituzionali dedicata al Governo, fu proposto dall’on. Mortati (118), che volle sottolineare che la rilevanza costituzionale dell’istituto sta in quello che è stato “sempre inteso dal 1862 come organo ausiliario del Parlamento nella importante funzione di controllo”; tale pregnante referenzialità, tuttavia, non ha impedito di intravedere nell’esercizio del controllo sulla gestione anche una relazione di sostanziale ausilio al Governo, che è – e non può che essere – il primo interessato alla legalità e all’efficienza della spesa, alla probità dei suoi amministratori e funzionari, alla speditezza e alla trasparenza delle pubbliche gestioni (119); l’equivoca collocazione è stata da tempo chiarita con la notazione che la giusta lettura della Costituzione riferisce l’ausiliarietà al rapporto col Parlamento, cui è giuridicamente finalizzato il controllo e il conseguente riferire (120); è significativo che nel complessivo disegno costituzionale, la Corte dei conti è l’unico organo che resta in “diretto contatto” con il Parlamento (121).

Per la Consulta (122), l’ausiliarietà della funzione di controllo consiste nel fatto che questa è attribuita direttamente dalla Costituzione a un dato organo dello Stato, al fine di assicurare il più corretto, o di agevolare il più efficiente, svolgimento delle funzioni di altri organi; il rapporto, tuttavia, si è evoluto da una ausiliarietà verso il Governo (stando

legge a monte che ne pregiudica l’equilibrio, ritenuta ammissibile perché eziologicamente collegate alla decisione di parificazione e circoscritta all’an e non al *quomodo* della spesa; 19 giugno 2019 n. 146.

(113) C. Buzzacchi, *op. cit.*; A. Cardone, *Parificazione dei rendiconti regionali e incidente di costituzionalità*, in *I controlli della Corte dei conti ed i complessi equilibri del sistema delle autonomie* (Atti del seminario, Venezia, 11-12 novembre 2019), Roma, Conferenza dei Presidenti delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome, 2020.

(114) M. Bergo, *Le funzioni della parifica della Corte dei conti alla luce della più recente giurisprudenza costituzionale*, in questa *Rivista*, 2019, 4, 45; F.S. Marini, *La disomogeneità dei controlli e la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità: una giurisprudenza in espansione*, in <www.federalismi.it>, 10 luglio 2019.

(115) G. Rivosecchi, *La decisione di bilancio e la contabilità pubblica tra Unione europea, Stato e autonomie territoriali*, in <www.amministrazioneincammino.luiss.it>, 13 aprile 2021.

(116) G. Rivosecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, cit.

(117) A. Cardone, *Parificazione dei rendiconti regionali e incidente di costituzionalità*, cit.

(118) Atti Assemblea Costituente, seduta del 27 gennaio 1947. Nel centenario della Corte dei conti il Presidente del Senato, on. Merzagora, volle sottolineare che la Corte è il prezioso e insostituibile organo tecnico-amministrativo destinato a coadiuvare il Parlamento, quasi “*longa manus*” di esso.

(119) Pres. Giampaolino nella cerimonia di celebrazione del 150° anniversario dell’istituto. S. Sfrecola, *Introduzione alla raccolta di scritti per il 150 anni della Corte dei conti*, Roma, Corte dei conti, 2013, 7, sottolinea la funzione di strumento conoscitivo del Parlamento.

(120) G. Caianiello, *Corte dei conti e Governo, ausiliato immaginario*, in questa *Rivista*, 1993, 5, 262.

(121) G. Leone, *Discorso di apertura, in Raccordo tra controllo e giurisdizione in sede regionale: il problema delle garanzie* (Atti del convegno, Roma, 29-31 ottobre 1975), Milano, Giuffrè, 1977, 7.

(122) Corte cost. n. 406/1989, cit., in sede di conflitto di attribuzione sollevato dalla Corte dei conti, chiariva che se l’ausiliarietà di una funzione consiste in ciò, che questa è attribuita direttamente dalla Costituzione a un dato organo dello Stato al fine di assicurare il più corretto o di agevolare il più efficiente svolgimento delle funzioni di altri organi, certamente ricorre nel primo quella posizione di piena autonomia, che lo abilita a sollevare conflitto; la funzione di controllo, sia pure di natura ausiliare, è caratterizzata, oltre che dalla sua previsione nell’art. 100, c. 2, Cost., dalla posizione di piena indipendenza dell’organo chiamato a esercitarla. Cfr. Corte cost. 13 luglio 2000, ord. n. 280. A. Pugiotto, *La Corte dei conti in conflitto con gli organi di indirizzo politico: profilo soggettivo, profilo oggettivo e soluzione di merito*, in *Giur. cost.*, 1989, 2172.

all’allocazione sistematica dell’art. 100), a una relazione più direttamente recuperata verso il Parlamento (123), e comunque, secondo altra tesi, verso entrambi, con relazione di ausiliarietà doppia (124) se non multidirezionale (125); d’altra parte, anche per le prime forme di controllo sui consuntivi degli enti locali, la Consulta riconobbe (sent. 13 ottobre 1988, n. 961) che si trattava di un’attività di conoscenza e di informazione che è imputata alla Corte dei conti come organo ausiliario delle Camere e che è prevista al fine di permettere lo svolgimento di una funzione di controllo politico da parte del Parlamento, segnatamente quella concernente il c.d. controllo-conoscenza, vale a dire un’attività parlamentare strumentalmente collegata ai poteri decisionali delle Camere e, in particolare, al potere legislativo.

La nuova legge di contabilità (art. 38) ha confermato, comunque, che la Corte dei conti, parificato il rendiconto, lo trasmette al Ministero dell’economia e delle finanze per la successiva presentazione al Parlamento (126).

Per le regioni invece è delineato un rapporto di ausiliarietà diretto con l’Assemblea legislativa, sia pure parallelo con quello verso l’Esecutivo, essendo stato previsto espressamente (art. 1, c. 5, d.l. n. 174/2011) che la decisione di parifica e la relazione sono trasmesse al presidente della giunta regionale e al consiglio regionale (127).

La configurazione del giudizio di parifica in chiave di ausiliarietà si pone in linea con le conclusioni della sentenza n. 39/2014 del giudice delle leggi (128) circa l’ascrivibilità del giudizio in esame ad un controllo secondo collaborazione e non secondo supremazia (129).

Si ha piena consapevolezza, qualunque sia la dimensione dell’ausiliarietà, che l’estensione alle regioni del giudizio di parificazione del rendiconto rafforza quel rapporto di ausiliarietà che connota il ruolo della Corte rispetto agli organi della sovranità popolare (130).

Il discorso sull’ausiliarietà, tuttavia, quando si accosta alla funzione di garanzia della legalità assume una proiezione più ampia, nel senso che l’ausiliarietà andrebbe vista nei confronti dell’ordinamento piuttosto che del Governo (131); in una dimensione sistemica, perciò, la Corte, nella sua funzione ausiliaria referutale, rappresenterebbe lo strumento tecnico di cui godono le Camere per valutare politicamente le responsabilità dell’Esecutivo e quindi per fornire una base di consapevolezza al rapporto di fiducia (132).

Per le regioni il giudice delle leggi ha costantemente affermato il nesso di ausiliarietà della Corte dei conti, nell’esercizio delle funzioni di controllo-referto, nei confronti delle assemblee elettive (133), anche se può valere la notazione,

(123) G. Carbone, voce *Corte dei conti*, cit.; U. Allegretti, *Controllo finanziario e Corte dei conti: dall’unificazione nazionale alle attuali prospettive*, in <www.rivistaaic.it>, 8 marzo 2013.

(124) E. Cavasino, *Principio di costituzionalità e diritto del bilancio*, in <www.giurcost.org>, 23 marzo 2020; G. Fares, *Organi di rilievo costituzionale e sistema dei controlli: fra potestà regolamentare rafforzata e tutela delle funzioni*, in <www.gruppodipisa.it>, 2020.

(125) F. Carbone, *Il rapporto Corte dei conti, Governo, Parlamento nel sistema costituzionale*, in Aa.Vv., *Studi per il ventesimo anniversario dell’Assemblea costituente*, Firenze, Vallecchi, 1969, 121; F. Battini, *Il rapporto di ausiliarietà tra sezioni regionali di controllo ed organi rappresentativi delle autonomie*, in G. Farneti, S. Pozzoli (coord.), *Enti locali e sistema dei controlli*, Milano, Giuffrè, 2007, 112; F. Fracchia, *La Corte dei conti tra funzione giurisdizionale, di controllo, di consulenza e di certificazione*, in questa *Rivista*, 2013, 5-6, 712; V. Lippolis, *Il rapporto tra Corte dei conti e Parlamento e le prospettive della “valutazione delle politiche pubbliche”*, in <www.federalismi.it>, 10 giugno 2009, analizza gli sviluppi del rapporto con il Parlamento e conclude che Parlamento e Corte dei conti sono istituzioni che hanno oggi bisogno l’una dell’altra.

(126) Si delineerebbe in questo modo una triangolazione istituzionale tra Governo, Parlamento e Corte dei conti, che concorrono in posizione di reciproca indipendenza alla gestione e alla verifica degli andamenti della spesa: cfr. L. Loiero (a cura di), *Commentario alla nuova legge di contabilità e finanza pubblica*, Roma, Dike, 2010, 189.

(127) La disposizione avrebbe confermato il ruolo della Corte nella doppia veste di organo ausiliario delle amministrazioni e delle assemblee elettive degli enti che compongono la finanza pubblica allargata (Corte conti, Sez. riun. contr., 31 dicembre 2012, n. 31, in questa *Rivista*, 2013, 1-2, 11). C. Chiappinelli, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle regioni*, cit.; D. Morgante, *Parificazione del rendiconto da parte della Corte dei conti e autonomia finanziaria degli enti territoriali nella giurisprudenza costituzionale*, in questa *Rivista*, 2018, 5-6, 213.

(128) Corte cost. n. 39/2014, cit., afferma (6.3.4.3.1) che le funzioni di controllo delle sezioni regionali non possono essere spinte sino a vincolare il contenuto degli atti legislativi o a privarli dei loro effetti, trovando infatti un limite nella potestà legislativa dei consigli regionali che, in base all’assetto dei poteri stabilito dalla Costituzione, la esercitano in piena autonomia politica, senza che organi a essi estranei possano né vincolarla né incidere sull’efficacia degli atti che ne sono espressione (salvo, beninteso, il sindacato di costituzionalità delle leggi regionali).

(129) 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*, cit.

(130) Corte conti, Relazione sul rendiconto generale dello Stato per l’esercizio finanziario 2012, Udienza di parificazione, 27 giugno 2013, in questa *Rivista*, 2013, 3-4, 476.

(131) G. Ferrari, *Gli organi ausiliari*, Milano, Giuffrè, 1956, 127.

(132) F.S. Marini, *La Corte dei conti nella recente giurisprudenza costituzionale*, in questa *Rivista*, 2021, 6, 3.

(133) Corte cost. n. 39/2014, cit., che tuttavia ha ritenuto che l’obbligo di adeguamento alle risultanze delle verifiche sulla gestione finanziaria fosse invasivo dell’autonomia legislativa regionale nonché travalicante i poteri riconosciuti alla Corte dei conti, dal momento che le attribuzioni di quest’ultima non possono spingersi sino a vincolare il contenuto degli atti legislativi o a privarli dei loro effetti. B. Caravita, E. Jorio, *La Corte costituzionale e l’attività della Corte dei conti (una breve nota sulle sentenze nn. 39 e 40 del 2014)*, in <www.federalismi.it>, 19 marzo 2014.

fatta per lo Stato (134), che quando il controllo si collega a funzioni riservate all'Assemblea legislativa il rapporto diventa diretto, anche se con l'intermediazione del Governo.

La Consulta, comunque, ha affermato che il riscontro di un organo di rilevanza costituzionale non può significare ingerenza nella successiva approvazione legislativa, considerato che le rispettive sfere di competenza si presentano distinte e non confliggenti (135).

Il teorema processuale imbastito dalla Sezioni riunite (sent. n. 20/2021), invece, ribalta la delineata valenza servente dell'ausiliarità nel rapporto con l'Assemblea legislativa e pone al centro il "giudizio" (non quello di parifica, ma quello di secondo grado), pervenendo ad affermare che l'interesse permane indipendentemente dagli esiti del procedimento legislativo; tale giudizio sarebbe stabilito in funzione e ausilio di tutti gli interessi che si radicano attorno al saldo di bilancio e pertanto lo stesso giudizio e il suo esito non riguarderebbero la validità delle leggi *medio tempore* approvate, su cui sussiste la giurisdizione esclusiva del giudice delle leggi.

Come dire, una parificazione (*a babbo morto!*) non più funzionale al ciclo di bilancio e alla certezza dei conti pubblici, ma all'interesse ultrattivo degli oppositori, restando "*tamquam non esset*" la sopravvenuta legge approvativa del rendiconto.

In concreto, è il legislatore che dovrebbe fare un passo indietro (136) a fronte di una parifica con riserva, cui ha già dato adeguata adesione, sol perché un p.m. per puntiglioso legalitarismo ha fatto opposizione per asserito difetto di intestazione insinuando un vizio di costituzionalità tutto da dimostrare (137).

16. Incidente di costituzionalità e garanzia di difesa tecnica

Va tuttavia osservato che il collegio della decisione di parifica, nel momento in cui delibera preliminarmente la non manifesta infondatezza e rilevanza della costituzionalità di una posta del rendiconto per vizio intrinseco proprio (tecnica contabile elusiva, partita inesistente o artificiosa), o per illegittimità derivata da una legge della stessa regione ridondante sull'equilibrio da accertare (138), assume la veste di giudice.

In tale ruolo la sezione di controllo agisce, infatti, non tanto in ausilio del Corte costituzionale per fare emergere la questione di costituzionalità (altrimenti in ombra), ma come vero e proprio giudice (a quei limitati fini), e in tale veste la decisione va assunta con tutte le garanzie tipiche di una pronuncia giurisdizionale, a partire dal contraddittorio pieno con l'amministrazione, che legittimamente ha diritto di opporsi e interloquire in vista di una virtuale pronuncia di accoglimento che cancellerebbe una propria legge.

Riemerge in tale casistica la doppia anima del giudizio, perché il controllore diventa oggettivamente giudice a fronte della lite che si accinge ad attivare innanzi al giudice delle leggi (139).

Nel rispetto dei canoni del giusto processo, è di tutta evidenza che, nel momento in cui al controllore si profila un incidente di costituzionalità, non potrebbero esser pretermesse, come già accennato, le garanzie di una difesa tecnica, preavvertendo l'amministrazione magari fissando un'udienza specifica.

17. I messaggi della questione di massima

La questione di massima viene risolta con formula asciutta, nel senso che: "la parificazione del rendiconto generale ha natura di controllo, si svolge con le formalità della giurisdizione contenziosa della Corte dei conti nei termini precisati in motivazione ed è disciplinata dalle disposizioni di cui agli artt. 39, 40 e 41 del r.d. 12 luglio 1934, n. 1214".

Il quesito, tuttavia, riguarda un aspetto secondario di rilievo processuale, che non tocca le radici della problematica sorta allorché nel silenzio del codice di giustizia contabile si è assecondata una interpretazione estensiva idonea a rendere contendibili anche le delibere formalmente giurisdizionali attinenti alla parificazione dei rendiconti generali delle regioni.

Quello che maggiormente interessa sono le motivazioni, traducibili, per chi vuole intendere, come veri e propri ammonimenti deontologici, perché riassuntivi di canoni interpretativi, che possono essere così riassunti:

(134) V. Guccione, *Il controllo sulla spesa e sulle amministrazioni dello Stato*, in *Sistema dei controlli e riforma della Costituzione*, cit., 193, secondo cui il giudizio di parifica resta un vero e proprio procedimento di controllo; G. Zagrebelsky, *Prefazione*, *ibidem*, nel porsi la domanda "ausiliario verso chi", sottolinea la trasformazione in senso di intermediarietà tra governo e parlamento.

(135) Corte cost. n. 72/2012, cit.

(136) Si realizzerebbe in concreto quell'effetto impeditivo dell'efficacia della legge regionale, categoricamente escluso dalla Consulta (sent. n. 39/2011, cit.); G. Di Cosimo, *Sul contenuto e sul controllo degli atti normativi (nota a sent. 39/2014)*, in <www.forumcostituzionale.it>, 2014.

(137) P. Santoro, *Le due anime del giudizio di parificazione*, cit., ricorda che in passato si è ritenuto che potesse essere sovvertita la sequenza cronologica nell'ipotesi di approvazione legislativa avvenuta in pendenza della questione di costituzionalità sollevata in sede di parificazione.

(138) Si parla, in proposito, di rilevanza indiretta: cfr. P. Giangaspero, *La Corte e le sue corti*, in *Regioni*, 2019, 75.

(139) Sulla prospettiva garantista in generale della funzione di parifica, M. Cecchetti, *op. cit.*, e A. Cardone, *Parificazione dei rendiconti regionali e incidente di costituzionalità*, cit.

1) fondamentale è il messaggio ben esplicito sulla necessità che il giudizio di parificazione intervenga nell'ambito del lasso temporale connaturato al ciclo di bilancio, quale suo momento essenziale e funzionale allo svilupparsi del circuito decisione-gestione rendicontazione delle pubbliche finanze;

2) il secondo “*memento*” è il richiamo alla funzione di ausiliarità, che impone di garantire il pieno, tempestivo e competente esercizio dell'adempimento certativo, conseguente a una verifica di controllo, proceduralmente preliminare al consapevole esercizio del potere legislativo di matrice costituzionale;

3) il terzo monito è il richiamo (punto 7.2) alla natura squisitamente funzionale della parifica nei confronti dei poteri propri della rappresentanza popolare, che si traduce in una sorta di esame di natura tecnica avente ad oggetto la regolarità delle risultanze, preliminarmente alla decisione legislativa sul consuntivo;

4) il corollario sotteso è che l'ausiliarità veicolata all'esercizio della funzione legislativa e la ristretta tempistica armonizzata non ammettono intrusioni contenziose.

Dalla combinazione effettuale di tali postulati dovrebbe discendere che la parificazione, alla stregua di un *actus legitimus* di diritto pubblico, strumentale all'esercizio della funzione legislativa, non dovrebbe essere esposto a condizioni di criticità contenziose e, a maggior ragione, dovrebbe restare insindacabile in quanto adottato da un organo magistratuale di rilievo costituzionale, neutrale, indipendente e imparziale, nell'esercizio di una funzione essenzialmente ausiliare all'organo legislativo di rappresentanza democratica, a livello statale e regionale, a garanzia della corretta gestione delle pubbliche risorse ovvero del bilancio come bene pubblico.

E questa potrebbe essere la ragione di fondo che, al di là degli spazi ostinatamente ricercati in via di mera interpretazione, impedirebbe interessate contestazioni ostili e gamba tesa, spettando in ogni caso l'ultima parola al legislatore regionale, fermo restando la virtuale verifica di legittimità costituzionale.

Volendo riprendere il grido d'allarme di un valoroso magistrato (140) nella diatriba sulla preminenza dell'una o dell'altra funzione costituzionali della Corte dei conti, la funzione di controllo intesa come garanzia dell'ordinamento resta “essenziale”, mentre l'autorappresentazione come funzione giustiziale, generatrice di una rincorsa ad emulare le autorità titolari di funzioni propriamente giurisdizionali, rischia di esporre la funzione ad un confronto impari, tanto più se dai suoi stessi esiti la Corte non si ritiene vincolata in sede giurisdizionale.

Degradare la funzione solenne di parifica al livello di un conto economale (141), men che insostenibile giuridicamente, è umiliante e alla lunga potrebbe uscire dal circuito di ausiliarità per rendersi aperta alle tensioni dei diritti fondamentali e sociali, eventualmente penalizzati dal risultato di amministrazione, fino a dare ingresso all'intervento di terzi portatori di interessi comuni, quando siano in gioco i livelli essenziali di prestazioni finanziariamente condizionate (142).

La morale semplificata che se ne può trarre, comunque, è quella che, una volta ammessa l'impugnabilità del “controllo” di parificazione, è inevitabile che si alimenti una litigiosità potenziale, sia tra amministrazione e controllore sia tra controllore e giudice speciale di seconda istanza, non solo nel merito ma anche nel rito, che altera la tempestività e la tempistica della decisione.

18. Osservazioni a margine

L'esaustiva costruzione motivazionale offre spunti di notevole spessore che ci inducono a formulare alcune osservazioni aggiuntive, anche con riferimento ad alcuni canoni interpretativi offerti dalla giurisprudenza costituzionale, già ampiamente richiamata nei passaggi essenziali.

Innanzitutto, con riferimento alla necessità di assicurare la tempistica del ciclo di bilancio, occorre ricordare che in adempimento del regolamento Ue introduttivo del c.d. semestre europeo (reg. n. 1175/2011), al fine di assicurare il coordinamento *ex ante* delle politiche economiche e di bilancio attraverso la sorveglianza multilaterale dei bilanci nazionali, è prevista la presentazione contestuale, entro il 30 aprile di ciascun anno, da parte degli Stati membri, dei programmi di stabilità o di convergenza (Psc) e dei programmi nazionali di riforma (Pnr), i quali divengono i principali documenti della programmazione economico-finanziaria dei singoli Stati, ai cui obiettivi concorrono anche le regioni (Corte cost. n. 19/2015).

La nuova disciplina ha subito una prima riforma strutturale con la l. n. 39/2011, per armonizzare e allineare il sistema nazionale delle decisioni di bilancio alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, nell'ambito del c.d. semestre europeo; nella seconda metà dell'anno inizia il “semestre nazionale”, durante il quale, prima di adottare il proprio bilancio, gli Stati membri della zona euro, ai sensi

(140) G. Caianiello, *La funzione più essenziale della Corte dei conti, Responsabilità amministrativa e giurisdizione contabile* (Atti del convegno, Varenna, 15-17 settembre 2005) Milano, Giuffrè, 2006, 625.

(141) Sull'assoggettamento al giudizio di conto dell'economista-consegnatario del consiglio regionale, Corte cost. 26 giugno 1970, n. 110.

(142) La Consulta, su impulso di cittadini ricorrenti al Tar, ha accolto questioni di costituzionalità di leggi di bilancio per le forti riduzioni di stanziamento, tali da pregiudicare servizi di rilevanza sociale (Corte cost. n. 188/2015; nn. 10 e 275/2016); Corte cost. 12 luglio 2018, n. 169, ha introdotto il concetto di spesa costituzionalmente necessaria per il finanziamento dei Lea. G. Boggero, *La garanzia costituzionale della commisione adeguata tra funzioni e risorse. Un “mite” tentativo di quadratura del cerchio tra bilancio, diritti e autonomie*, in <www.rivistaic.it>, 20 dicembre 2019.

dell'art. 4, par. 2, reg. (Ue) n. 473/2013, predispongono entro il 20 ottobre il progetto di bilancio dell'amministrazione centrale, che comunque, deve essere adottato o definito ogni anno entro il 31 dicembre (143).

Gli Stati membri della zona euro devono presentare i documenti programmatici di bilancio alla Commissione e all'Eurogruppo entro la metà di ottobre e adottano i rispettivi bilanci nazionali entro il 20 ottobre e non oltre la fine dell'anno.

Le regioni approvano con legge il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo, con preventiva approvazione da parte della giunta entro il 30 aprile, per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (art. 18 e 66 d.lgs. n. 118/2011), secondo uno schema complesso prestabilito per legge (144); in questo breve lasso temporale si inserisce la parificazione, che conferisce certezza ai risultati differenziali, che solo con l'approvazione legislativa restano intangibili (145).

Il rigore della tempistica in chiave di coordinamento e armonizzazione dei conti pubblici dovrebbe indurre a un ripensamento dell'impugnabilità della delibera di parifica, che è in ogni caso strumentale all'approvazione legislativa, valendo il principio che la potestà legislativa rappresenta il limite delle funzioni di controllo della magistratura contabile (146); la parifica, infatti, si conclude con una decisione motivata propedeutica all'approvazione legislativa (147).

Va al riguardo ricordato che il coordinamento della finanza pubblica attiene soprattutto al rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici, regole provenienti sia dall'ordinamento comunitario che da quello nazionale; gli obiettivi finanziari vengono accertati attraverso il consolidamento delle risultanze dei conti pubblici in quella prospettiva che è stata definita di "finanza pubblica allargata" (Corte cost n. 267/2006 e n. 425/2004); le norme finanziarie contenute nei rendiconti delle regioni, le quali risultano idonee a violare il rispetto dei limiti derivanti dall'ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia, oppure a non consentirne la verifica, possono risultare in contrasto con principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica (148).

Quanto all'assimilazione al giudizio di conto, va ricordato che la tematica è stata già oggetto di dibattito dottrinario con riferimento al rendiconto dello Stato, che una corrente di pensiero tendeva a qualificare come atto giurisdizionale a contenuto amministrativo (149), ma giammai come giudizio di conto, stante la diversità oggettiva e soggettiva; nel giudizio di parificazione, infatti, il rapporto si costituisce tra Governo e Parlamento, mentre nel giudizio di conto il rapporto processuale si instaura, tramite il pubblico ministero, tra Stato e persone fisiche che hanno attuato la gestione (150).

È il caso di ricordare che nell'ambito della procedura di parifica del rendiconto viene operata la *riconciliazione* del conto del tesoriere (presentato separatamente) con quelle del Servizio di ragioneria, al fine di verificare l'esistenza di eventuali scostamenti di cassa o di possibili disallineamenti nelle scritture contabili, e viene verificata la corrispondenza del "Quadro riassuntivo della gestione di cassa" con le risultanze contabili della gestione finanziaria della regione riportate nel rendiconto generale.

Né infine trova credito l'inquadramento come giurisdizione volontaria espressamente negata dalla consulta (sent. n. 138/2019).

19. *L'anomalia del contenzioso sulla parifica*

Stante la ristrettezza dei tempi, per quanto innanzi detto dovrebbe risultare pacifico che, quanto meno in via di fatto, deve rimanere logicamente preclusa la possibilità di ogni impugnazione della deliberazione emessa al termine del

(143) L'art. 2 l. n. 39/2011, che ha modificato la legge di contabilità n. 196/2009 per adeguare la tempistica dei documenti di bilancio al coordinamento della programmazione finanziaria con il semestre europeo. Corte conti, Sez. riun. contr., 27 giugno 2013, n. 10, in questa *Rivista*, 2013, 3-4, 11, ha precisato in sede di programmazione che il nuovo ciclo di programmazione economico-finanziaria e di bilancio e il rafforzamento del controllo sugli obiettivi di riequilibrio dei conti si muovono sulle linee indicate nel *Fiscal compact* e nelle predette leggi, costituzionale e "rinforzata".

(144) Il rendiconto della gestione comprende il conto del bilancio, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, lo stato patrimoniale e il conto economico, oltre che il conto consolidato (artt. 11 e 63 d.lgs. n. 118/2011). G. Rivosecchi, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti e l'accesso alla giustizia costituzionale*, cit., spiega bene che il rendiconto è una scrittura contabile complessa di terzo grado che espone i risultati della gestione in forma di contabilità analitica, dando conto delle registrazioni contabili periodiche (scritture contabili di secondo grado) e delle "pezze giustificative" (scritture di primo grado); M. Meloni, *I giudizi di parificazione dei rendiconti generali: aspetti comuni e profili specifici a livello centrale e regionale*, in questa *Rivista*, 2014, 1-2, 425.

(145) Art. 150 r.d. n. 827/1924. A. Buscema, *Il giudizio di parificazione per lo Stato e per gli altri enti pubblici*, cit.

(146) Corte cost. n. 39/2014, cit. M. Scognamiglio, *Gli equilibri del bilancio statale e regionale, tra obiettivi eterodeterminati e coordinamento della finanza territoriale: una rilettura dei principi costituzionali per una ricostruzione della natura del giudizio di parificazione sul rendiconto regionale*, in questa *Rivista*, 2021, 4, 7.

(147) A. Carosi, *Il controllo di legittimità-regolarità dei conti degli enti territoriali alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in F. Capalbo (a cura di), *op. cit.*, 15.

(148) Corte cost. 13 giugno 2013, n. 138, in *Riv. trim. appalti*, 2014, 99, con nota di P. Santoro, *Gli equilibri del rendiconto generale delle regioni tra impugnazione governativa e giudizio di parificazione*, cit.

(149) G. Zaccaria, *Diritto amministrativo e contabilità pubblica*, Roma, Pem, 1963, 491.

(150) A. Rosso, *Le funzioni di sindacato giurisdizionale, di sindacati o parlamentare inerenti al rendiconto generale dello Stato*, in G. Correale (a cura di), *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, Esi, 1993, 343.

giudizio di parifica (151), che si dovrebbe concludere in tempo utile, considerato che la parifica deve avvenire, per legge, entro il ristretto lasso di tempo che va dal 30 aprile al 31 luglio dell'anno successivo, e che quindi non è suscettibile di interruzione o sospensione in attesa dell'esito di un controinteressato contenzioso nemmeno ipotizzato dal legislatore.

Negli orientamenti della magistratura contabile, ancora alla ricerca di un accettabile punto di equilibrio, si è delineato un diversificato regime di impugnabilità, basato sull'“interesse all'azione”, a seconda che si sia in presenza di una deliberazione totalmente negativa di parificazione, per la quale la regione può sempre agire (Sez. riun. n. 27/2014) oppure di parificazione parzialmente negativa (Sez. riun. n. 38/2014), ovvero ancora di parificazione totalmente positiva (Sez. riun. n. 44/2017), nella quale ultima ipotesi l'unico legittimato all'impugnativa sarebbe il p.m. contabile.

Ad aprire il percorso di giustiziabilità della parifica è stata la pronuncia n. 27/2014, che ha riconosciuto che la giurisdizione delle Sezioni riunite in speciale composizione sulle delibere di parifica, pur nel rispetto delle attribuzioni costituzionalmente garantite alla regione ed esercitate con l'approvazione legislativa, appare pienamente coerente al sistema, quale elemento complementare delle funzioni di controllo, in un disegno volto a garantire maggiore effettività ai controlli sulle autonomie territoriali resi dalla Corte (152).

L'apertura era in parte rientrata quando si era negato l'interesse a ricorrere contro una parificazione parziale (153), negando, per di più, l'ammissibilità del ricorso per carenza di interesse ad agire per sopravvenuta approvazione legislativa del rendiconto, in coerenza con la funzione che il giudizio di parifica svolge rispetto all'assemblea regionale (154).

L'interesse al ricorso è stato poi riconosciuto contro una parificazione parziale con effetti sul risultato di amministrazione, poiché la funzione del giudizio di parificazione del rendiconto regionale, ausiliaria nei confronti delle assemblee legislative, comporta che l'attività di parifica deve essere informata alle norme e ai principi contabili, sicché ogni qualvolta le valutazioni fatte dalla Corte dei conti in sede di controllo si pongono in contrasto con disposizioni di legge, la parifica viene meno al potere-dovere di fornire all'organo legislativo una corretta rappresentazione dei dati contabili e finanziari, cosicché sussiste l'interesse a ricorrere, *sub specie* dell'interesse all'accertamento del corretto esercizio della funzione di parifica, quando viene contestata la conformità a legge delle verifiche compiute (155).

Si tratta di una conclusione che deriva dalla funzione di ausiliarità che il giudizio di parifica svolge rispetto all'assemblea regionale (156), che è chiamata ad approvare il rendiconto, anche se è stato eccepito che a livello regionale l'ausiliarità non avrebbe copertura costituzionale poiché le nuove funzioni sarebbero state introdotte nell'ottica del coordinamento della finanza pubblica *ex art.* 119 Cost. (157).

Ciò non toglie che l'interposizione obbligatoria del giudizio di parifica tra organo di governo e assemblea rappresentativa della regione implica un'interlocuzione necessaria che offra certezza sulla situazione finanziaria registrata a consuntivo.

Opportunamente viene richiamata la posizione della Corte costituzionale, che, sin dalle prime pronunce, ha affermato che la parifica, inserendosi obbligatoriamente nel rapporto Governo-Parlamento, e in posizione di indipendenza rispetto alle assemblee legislative, riveste un ruolo specifico conferendo certezza ai risultati del rendiconto predisposto dall'amministrazione (158); alla decisione della Corte dei conti fa séguito l'approvazione del rendiconto annuale da parte dell'organo legislativo, che non può “significare ingerenza nell'opera di riscontro giuridico espletata dalla Corte dei conti” e costituisce esercizio di “autonoma funzione politica” (159); anche recentemente la Consulta ha inserito nel

(151) La finalità primigenia della resa del conto è quella di consentire il controllo politico che il potere legislativo deve esercitare sulla gestione delle pubbliche risorse da parte del Governo; l'attività di parificazione svolta dalla Corte si pone in un rapporto di ausiliarità nei confronti delle assemblee legislative ed è dunque teleologicamente collegata alla legge di approvazione del rendiconto stesso (Corte conti, Sez. autonomie, n. 9/2013, cit.; 15 maggio 2014, n. 14).

(152) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., n. 27/2014, cit., che, pur disconoscendo l'applicabilità del termine breve di trenta giorni, riconosce che interesse al ricorso permane fintantoché l'assemblea legislativa della regione approvi con legge il rendiconto, respingendo le eccezioni di costituzionalità per parte in cui sarebbe escluso un rimedio giurisdizionale avverso.

(153) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., n. 38/2014, cit., ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso per difetto di interesse ad una impugnazione che non può spiegare alcuna influenza in relazione alle domande o eccezioni proposte e che sia diretta all'emanazione di una pronuncia che si rivelerebbe priva di rilievo pratico.

(154) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., n. 44/2017; n. 27/2014, cit.

(155) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., n. 1/2019, cit.

(156) La Consulta, su questione sollevata in sede di parifica con riguardo alla legittimità delle spese del consiglio e della sua autonomia, affermò che, se è discutibile la configurazione della Corte dei conti quale organo ausiliario “del Governo”, non sembra dubbio che il suo controllo investa solo l'azione dell'esecutivo, della quale appunto è diretto a garantire la legalità (sent. n. 143/1968). In base ai principi contabili aggiornati, il rendiconto consolidato delle regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.

(157) R. Ursi, *op. cit.*, il quale coglie una nuova ausiliarità di supporto alla Corte costituzionale per le questioni di costituzionalità. Il disconoscimento dell'attualità dell'interesse al ricorso avrebbe “depotenziato o meglio desostanziato” l'attività di parifica a mero strumento ausiliare dell'Assemblea legislativa regionale: cfr. R. Scalia, *op. cit.*

(158) Corte cost. n. 121/1966, n. 142/1968, cit.

(159) Corte cost. n. 121/1966, cit.

genus dei controlli di legittimità-regolarità il controllo di parifica, dal che discende l'effetto dicotomico, nel senso di ammettere o escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio (160).

È appena il caso di considerare che, nella complessa procedura di definizione del rendiconto, la proposta giunta è asseverata, *in primis*, dalla relazione del collegio dei revisori (art. 11, c. 4, d.lgs. n. 118/2011), che contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione; la relazione, in quanto atto di scienza infrazionale in funzione di ausilio alla completezza e veridicità della proposta, non è giammai impugnabile (161); al rendiconto va allegato il prospetto di asseverazione del collegio dei revisori, che costituisce un atto infungibile comportante la pregiudiziale validazione della veridicità ed attendibilità dei fattori posti alla base del giudizio e della loro significatività e completezza ai fini del giudizio stesso (162).

Tali valutazioni, come pure l'accertamento campionario di attendibilità, per loro natura, potrebbero rientrare nella sfera della discrezionalità tecnica, come tale insindacabile se non per palese irragionevolezza.

La pronuncia contestata, con malcelata autoreferenzialità, costruisce una rinnovata tipologia di ausiliarità poiché nel nuovo sistema costituzionale la sovranità appartiene al popolo che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione (art. 1 Cost.); in tale sistema nessun organo, né giudice, né legislatore, è sottratto alla sovranità della Costituzione, della cui legalità non sarebbe possibile verificare l'osservanza se venisse lasciato allo stesso legislatore il potere di disinnescare gli esiti o lo svolgimento dell'attività di una giurisdizione speciale, precipuamente conservata dalla Costituzione con una ausiliarità che non è (più) verso un organo dello Stato-persona (in continuità col suo interesse) ma verso lo Stato-ordinamento (*sic!*).

A supportare la prosecuzione del giudizio nonostante il p.m. avesse condiviso l'eccezione di inammissibilità per sopravvenuta carenza d'interesse viene la superata tesi dell'indisponibilità dell'azione *sub specie* di rinuncia perché gli interessi per cui agisce il pubblico ministero sono "pubblici e indisponibili", dimenticando che uno dei punti qualificanti del nuovo codice è stato proprio l'abbandono del mito della obbligatorietà e irrettrattabilità dell'azione pubblica, con l'introduzione (art. 110, c. 2) del principio di piena disponibilità dell'azione (163).

Vogliamo fortemente auspicare che l'orientamento rientri, in modo che il valore della certezza dei dati contabili, che costituisce la *ratio* intrinseca delle formalità della giurisdizione, non sia messo in discussione da una litigiosità, a volte di facciata, da usare come alibi politico per giustificare le cattive risultanze della gestione finanziaria appena conclusa.

Per concludere, conviene richiamare la sintesi conclusiva di una precedente analisi in pendenza dei "conflitti" ancora in corso, nella quale sottolineavo le criticità che sta attraversando il procedimento di parificazione:

1) il punto critico della qualificazione giuridica del giudizio di parificazione sarebbe divenuto l'accreditamento della sua impugnabilità, dal momento che la riconosciuta competenza delle Sezioni riunite in speciale composizione a conoscere dei ricorsi avverso le pronunce rese dalle sezioni regionali di controllo offrirebbe una chiara indicazione circa la riconducibilità della funzione di parificazione nell'ambito della funzione di controllo (164);

2) il punto debole consequenziale è divenuta la sua "precarietà", poiché le risultanze e le valutazioni in quella sede operate soggiacciono alla "interferente" verifica di legittimità, che costituisce il nucleo della giustiziabilità in unico grado. Le garanzie giustiziali riconosciute alla giunta regionale ed al p.m. contabile sminuiscono la funzione certativa essenziale della parificazione, come attività svolta dalla Corte in un rapporto di ausiliarità nei confronti delle assemblee legislative, essendo essa teleologicamente collegata (165) alla legge di approvazione del rendiconto stesso.

Ad oggi la situazione non è cambiata, ed anzi è peggiorata al punto che la sezione coinvolta nella "rissa" sui meccanismi processuali non ha potuto fare altro che sollevare, come forma anomala di autotutela preventiva, una questione di merito di fronte all'organismo di nomofilachia, che, al limite dell'ammissibilità, ha abilmente ricordato "a buon

(160) Corte cost. 21 luglio 2020, n. 157, in questa *Rivista*, 2020, 4, 273, con nota di K. Nikifarava, *Il diritto alla salute e la contabilità degli enti del Ssn*; 31 luglio 2020, n. 189; 24 novembre 2020, n. 244.

(161) Le regioni hanno dovuto adeguare (art. 14, c. 1, d.l. n. 138/2011 e art. 72 d.lgs. n. 118/2011) il loro ordinamento contabile per istituire un collegio dei revisori, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente, il quale, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, opera in raccordo con le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti. È stata considerata irricevibile una proposta di giunta per l'approvazione del rendiconto priva del parere del collegio dei revisori, con conseguente invito a riesercitare il potere di deliberazione di uno schema di rendiconto dal contenuto conforme al dettato normativo, successivamente all'acquisizione del previsto parere del collegio dei revisori (Corte conti, Sez. contr. reg. Molise, 4 agosto 2021, n. 67).

(162) Corte conti, Sez. riun. spec. comp., n. 7/2022, cit.

(163) P. Santoro, *Il codice di giustizia contabile e il giusto processo*, in <www.contabilita-pubblica.it>, 22 settembre 2016. P. Santoro, E. Santoro, *I giudizi nelle materie di contabilità pubblica*, cit. 766; M. Orefice, *L'azione contabile*, in E. Schlitzer, C. Mirabelli (a cura di), *op. cit.*, 613.

(164) V. Franchi, *op. cit.*; C. Forte, M. Pieroni, *Qualche riflessione sulla sentenza n. 235 del 2020 della Corte costituzionale: implicazioni sul principio della copertura finanziaria ex art. 81, terzo comma, Cost.*, in <www.forumcostituzionale.it>, 4 giugno 2021.

(165) Corte conti, Sez. autonomie, n. 14/2014, cit.; Sez. riun. contr., n. 7/2013, cit., secondo cui il richiamo, anche per la parificazione dei rendiconti regionali, alle "formalità della giurisdizione contenziosa" non fa che confermare, da un lato, la sostanziale natura di controllo della relativa attività e, dall'altro, la volontà di rendere intangibili, con l'efficacia del giudicato, le risultanze del rendiconto generale, sottoposte all'approvazione del consiglio regionale.

intenditor”, i canoni ermeneutici fondamentali che abbiamo provato a ripercorrere, nell’auspicio che i conflitti rientrino con l’ausilio magistrale della Consulta.

Questa fase contenziosa, se ne condivida o meno la base legale e la percorribilità, oltre ad avere un effetto deleterio sulla tempistica che la legge vorrebbe rigorosamente annuale e ciclica, svilisce la funzione in sé, che una volta resa giustiziabile diventa ad esito incerto, contendibile e correggibile (166); allo stesso tempo l’ausiliarietà diretta con il legislatore regionale resta mortificata e collide con il disegno autonomistico perché ricentralizza una funzione che dovrebbe esaurirsi nel circuito territoriale.

La prassi avviata asseconda la c.d. “doppia parifica” (di primo grado e di *revisio* su ricorso), con conseguenti inevitabili lungaggini e alterazione del principio di continuità di bilancio (167), con effetto domino (168) sui saldi di bilancio e violazione del principio di intangibilità dei rendiconti già approvati con legge (169).

* * *

(166) F. Petronio, *I controlli sulle autonomie e la tendenza alla giurisdizionalizzazione del controllo*, in questa *Rivista*, 2020, 2, 56; M. Morvillo, *L’ausiliarietà ai tempi della crisi: i controlli della Corte dei conti tra equilibrio di bilancio e autonomia dei controllati*, in *Giur. cost.*, 2014, 933.

(167) P. Santoro, *Il giustizialismo nel controllo e l’arresto della Corte comunitaria*, cit.; G. Scaccia, *op. cit.*

(168) Corte cost. n. 89/2017, n. 274/2017, n. 49/2018, cit.

(169) Cass., S.U., n. 22645/2016, cit.