

LE DUE ANIME DEL GIUDIZIO DI PARIFICAZIONE.

L'approccio giustizialista

di Pelino Santoro, Presidente on. della Corte dei conti

1 Il nuovo approccio delle Sezioni Riunite

Una recente pronuncia delle Sezioni Riunite¹, al di là della "innocua" declaratoria di inammissibilità di un ricorso proposto dal Procuratore regionale (della Sicilia, avverso la delibera di parificazione delle Sezioni Riunite delle Corte dei conti per la Regione siciliana, potrebbe rivelarsi sconvolgente per gli incerti equilibri del rapporto di contiguità con la legge approvativa del rendiconto regionale.

All'indomani dell'estensione² dell'istituto della parifica a tutte le Regioni (speciali e ordinarie), si è ritenuto che anche la relativa delibera assunta dalla Sezione regionale di controllo fosse suscettibile di gravame alle Sezioni Riunite in speciale composizione, trattandosi di funzione non meramente collaborativa capace di arrecare conseguenze sfavorevoli per l'Ente interessato, costituite, in primo luogo, nella privazione dell'organo legislativo di quella funzione ausiliaria cui il giudizio di parifica è preordinato³; il riconoscimento della giustiziabilità della parifica veniva ritenuto coerente, pur in assenza di una disposizione specifica, al sistema vigente in cui trova fondamento una giurisdizione esclusiva della stessa Corte dei conti in materia di contabilità pubblica, quale

¹ Corte conti, S. R., 15 dicembre 2017, n. 44, in www.corteconti.it.

² L'art. 1, comma 5, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, conv.L. n. 213/212, dispone il rendiconto generale della regione è parificato dalla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti ai sensi degli articoli 39, 40 e 41 del testo unico di cui al regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214. Alla decisione di parifica è allegata una relazione nella quale la Corte dei conti formula le sue osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio de bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa. La decisione di parifica e la relazione sono trasmesse al presidente della giunta regionale e al consiglio regionale.

³ Corte conti, S.R., 28 luglio 2014, n. 27, in *Riv. Corte conti* 2014, 3, 235 e 11 novembre 2014, n. 38, in www.corteconti.it. che però non ha riconosciuto l'interesse a ricorrere a fronte di una parifica parziale.

elemento complementare delle funzioni di controllo in un disegno volto a garantire maggiore effettività ai controlli esterni sulle autonomie territoriali, resi dalla Corte.

L'impugnabilità di siffatte delibere, peraltro, era ritenuta non confliggente con l'inquadramento dell'istituto della parifica, disegnato dalla Corte costituzionale, sul presupposto della piena autonomia politica della Regione e della Corte dei conti, le cui sfere di competenza restano distinte e non confliggenti, rimanendo coerente con il complessivo assetto dei controlli delineato dal legislatore⁴; la Procura della Corte dei conti, sul presupposto di una distinzione, per ritualità, oggetto e finalità, fra la decisione di parifica e la relazione che la accompagna, invece, aveva sostenuto che solo per la seconda potrebbero individuarsi profili di assimilazione con le delibere adottate dalla Sezioni di controllo, risultando del tutto estranea alla fattispecie, invece, la decisione sul rendiconto che costituisce atto interno al procedimento legislativo, suscettibile solo di sindacato costituzionale sulla legge di approvazione del rendiconto.

La linea veniva ribadita con una successiva pronuncia⁵, dando atto che nel concetto "materie di contabilità pubblica" rientra sicuramente l'attività di parifica del rendiconto regionale intesa come parte integrante del sistema dei controlli affidati alle Sezioni territoriali di controllo della Corte dei conti con la finalità di coordinare la finanza pubblica tra i livelli di governo statale e regionale; in concreto, però, in presenza di una parificazione parziale, il ricorso è stato dichiarato inammissibile per difetto di interesse ad una impugnazione

⁴ Corte cost. 28 marzo 2012, n. 72, in *Riv. Corte conti* 2012, 1, 385

⁵ Corte conti, S.R., 11 novembre 2014, n. 38, cit.

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,

Successivamente era sembrato che la linea espansiva fosse rientrata, essendosi ragionevolmente riconosciuto⁶, sia pure in più ampio contesto ragionato, che il gravame riguardasse solo le deliberazioni sui rendiconti dei gruppi consiliari e non anche quelle sui rendiconti regionali, vale a dire le deliberazioni di parifica delle competenti Sezioni regionali di controllo, anche perché resterebbe incomprensibile che, a differenza della parificazione del rendiconto dello Stato, le pronunce della Sezioni territoriali fossero non definitive, pur essendo preordinate con cadenze predefinite all'approvazione legislativa del rendiconto da parte delle regioni.

2- Sulla natura della parificazione

Le delineate incertezze sugli aspetti processuali della pronuncia di parifica hanno radici antiche, non essendovi ancora unanimità di consenso sulla stessa natura giuridica della pronuncia, al confine tra la funzione di controllo e quella giurisdizionale, e perciò di natura ibrida, presentando, da un lato i caratteri della definitività e irretrattabilità propri di un atto decisorio giurisdizionale⁷ e, dall'altro le caratteristiche di un atto di controllo espletantesi in un giudizio valutativo (accertamento) e in una misura (parifica/non parifica); da questo punto di vista il controllo delle Sezioni regionali sui rendiconti avrebbe la natura di un controllo preventivo su atti, che si conclude con la

⁶ Corte conti, S.R., 15 maggio 2015, n.18, in *www.corteconti.it*.

⁷ F. ZACCARIA, *Rendiconto generale dello Stato*, in *N.ssmo D.I.*, vol. XV, Torino 1957, 428, secondo cui il giudizio conferisce certezza ai risultati del rendiconto, nel rapporto Governo-Parlamento.

decisione di parificazione comportante un mero riesame senza alcuna coercizione⁸.

Per la dottrina, la parificazione rappresentava una funzione finale di controllo della Corte dei conti⁹ e la relativa deliberazione era vista come un atto giurisdizionale a contenuto amministrativo¹⁰ e comunque come strumento di certificazione esterna dei conti pubblici idoneo a realizzare una funzione di certezza documentale¹¹; ad oggi, predomina la tesi che la parificazione è un atto di accertamento in senso proprio, avente ad oggetto la corrispondenza tra risultanze del rendiconto e i dati scritturali e che si tratta comunque di un procedimento che produce certezze legali ed ha carattere vincolante¹²; la parificazione, infatti, costituisce un passaggio essenziale che legittima l'attività svolta nell'anno di riferimento, conferendo certezza ai risultati della gestione producendone la irrevocabilità, dal momento che il rendiconto generale una volta approvato non può essere modificato in nessuna delle sue parti (art. 150 R.C.S.) ed in ciò consiste la sua rilevanza giuridica¹³.

Relativamente alla parifica a livello territoriale, la Consulta ha avuto occasione di precisare, in sede di conflitto di attribuzione, che la pronuncia avente per oggetto il rendiconto delle Regioni a statuto speciale «non si differenzia dal giudizio sul rendiconto generale dello Stato, consistendo la funzione di tale decisione nel verificare se le entrate riscosse e versate ed i

⁸ C. cost., 5 marzo 2014, n. 39, in *Foro it.* 2015, 1 I, 2651.

⁹ M. S. GIANNINI, *Controllo: nozioni e problemi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1974, 1263., secondo cui, mentre il controllo è la verifica di regolarità nell'espletamento di una funzione: il giudizio di parificazione è un controllo esterno, successivo (siccome svolto su atti già divenuti efficaci) e di integrazione (ossia inteso alla valutazione dell'osservanza di determinati valori, rappresentati dalle previsioni del bilancio).

¹⁰ G. ZACCARIA, *Diritto amministrativo e contabilità pubblica*, Roma 1963, 490; BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli 1967, 332-

¹¹ M. SCIASCIA, *La funzione di controllo nell'ordinamento amministrativo italiano*, Napoli 1991, 211.

¹² G. COGLIANDRO, *Parificazione o certificazione del rendiconto generale dello Stato?*, in *Riv. Corte conti* 2003, 6, 330; id. Il procedimento di parificazione del rendiconto generale: Natura giuridica e principio del contraddittorio, in *Foro amm.* 1980, 1308; M. S. GIANNINI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano 2000, 394.

¹³ S. BUSCEMA, *Bilancio dello Stato*, in *Enc. dir.*, vol. V, 1959, 423.

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 scritture¹⁴; la pronuncia, tuttavia, sembra avallare una qualificazione giurisdizionale della funzione di parifica, sia pure per dedurre che il conflitto costituiva, in quel caso, un mezzo impropriamente adoperato per censurare un'attività giurisdizionale.

Anche quando si era negata la legittimazione come giudice a quo per le questioni di costituzionalità delle leggi applicate si era sempre riconosciuto che con il giudizio di parificazione, la Corte dei conti si inseriva obbligatoriamente nel rapporto Governo-Parlamento, conferendo certezza ai dati risultanti dal rendiconto predisposto dall'Amministrazione ed in tal guisa cooperando, in posizione di indipendenza, con le Assemblee parlamentari, alle quali, secondo il dettato dell'art. 100, secondo comma, Cost., deve riferire "direttamente" e alle quali viene, infatti, trasmessa, con la relazione, la deliberazione di parificazione del rendiconto¹⁵.

Più recentemente la Consulta ha chiarito che il difetto di una "controversia" in senso tecnico, alla quale siano riferibili le regole fissate dall'art. 111 Cost. (parità delle parti dinanzi a un giudice terzo e imparziale), non impedisce l'attuazione del principio del contraddittorio, mediante la formalizzazione, nel corso dell'istruttoria, di un confronto pieno con

¹⁴ Corte cost., 28 marzo 2012, n. 72, in *Riv. Corte conti* 2012, 1, 385

¹⁵ Corte cost., 30 dicembre 1968, n. 142, in *Foro amm.* 1968, 497 e 15 luglio 1969 n. 139, in www.cortecostituzionale.it. DI RENZO, *Manuale di contabilità pubblica*, Napoli 1978, 686; P. SANTORO, *Manuale di contabilità e finanza pubblica*, Santarcangelo 2015, 215.

l'amministrazione, esteso al concorso fattivo del pubblico ministero, a conferma della necessità di conciliare la sostanziale natura di controllo delle attività di verifica, con l'efficacia del giudicato, che rende intangibili, le risultanze del rendiconto generale, sottoposte all'approvazione del Consiglio regionale¹⁶.

Le Sezioni riunite¹⁷ hanno sottolineato che, rispetto alla disciplina generale le nuove disposizioni sono innovative per quanto riguarda: a) l'organo titolare della funzione di parifica, che è individuato nella Sezione regionale di controllo (e non nelle Sezioni riunite regionali di controllo, non esistenti sul territorio delle Regioni a statuto ordinario); b) i contenuti della relazione allegata alla decisione di parifica che, nella normativa sulle Regioni, include la proposta delle misure di correzione "al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa"; secondo le stesse S.R. 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.

Le Sezioni riunite hanno riaffermato, in sede di programmazione del controllo, che l'annuale giudizio di parificazione del Rendiconto generale dello Stato e la contestuale relazione al Parlamento che l'accompagna costituiscono

¹⁶ Corte cost., 27 aprile 2017, n. 89, in *Riv. Corte conti* 2017, 1, 521, in cui si evidenzia tra l'altro che definitiva, anche nel procedimento di parifica è garantita la possibilità che gli interessi ed il punto di vista dell'amministrazione, nelle sue varie articolazioni, siano fatti valere nel corso del procedimento e che d'altronde, sul piano sostanziale, il riconoscimento di tale legittimazione al giudizio costituzionale si giustifica anche con l'esigenza di ammettere al sindacato della Corte costituzionale leggi che più difficilmente verrebbero, per altra via, ad essa sottoposte

¹⁷ Corte conti, S.R., 14 giugno 2013, n. 7, in *Riv. Corte conti* 2013, 3, 6.

un evento di particolare solennità e rilievo, come momento di chiusura del sistema di controlli affidati alla Corte e i cui esiti sono istituzionalmente destinati all'organo rappresentativo¹⁸; questa pronuncia chiarisce che il giudizio di parificazione è funzionale alla chiusura del ciclo di bilancio del precedente esercizio finanziario mediante la legge di approvazione del rendiconto.

La Sezione autonomie¹⁹ aveva già ricordato che 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 e che 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; la stessa delibera, pur sottolineando che il giudizio di parificazione è solo formalmente contenzioso, ha ammesso che produce, comunque, effetti preclusivi nell'ordinamento, in considerazione dell'immodificabilità delle risultanze del rendiconto parificato dalla Corte.

E' stato poi precisato che il collegamento teleologico con la legge di approvazione del bilancio regionale fa sì che la parifica occupi un ruolo centrale nel sistema coordinato degli strumenti di controllo della finanza pubblica ridisegnato dal d.l. n. 174/2012 e che la cadenza temporale della verifica e il suo inserimento nel processo legislativo regionale si prestano anche ad un'analisi, anno per anno, delle misure e delle iniziative adottate dalle Regioni in merito ai rilievi formulati dalla Corte nell'esercizio precedente²⁰; nella stessa delibera si evidenzia la peculiare natura del giudizio di parificazione, nel quale,

¹⁸ Corte conti, S.R., 31 dicembre 2012, n. 31/CONTR, in www.corteconti.it.

¹⁹ Corte conti, Sez. Auton. 15 maggio 2014, n. 14, in www.corteconti.it.

²⁰ Corte conti, Sez. Auton., 15 maggio 2014, n. 14, cit.

la funzione certativa appartiene alla struttura della Corte dedicata al controllo, mentre il segmento finale di tale attività si svolge in un contesto di natura giurisdizionale, tanto che da esso scaturiscono gli effetti del giudicato”.

Il collegamento teleologico tra rendiconto e giudizio di parifica è reso evidente dalla cadenza del doppio termine stabilito (art. 18, comma 1, D.lg. n. 118/2011) per l’approvazione del rendiconto, che deve essere adottato entro il 30 giugno su proposta della giunta e poi (dopo la parifica) approvato con legge regionale; la parificazione, quindi, assume carattere di adempimento necessario da espletarsi annualmente ex lege, secondo procedure diverse da quelle proprie del controllo sulla gestione²¹, assumendo una centralità che si accompagna alla centralità degli equilibri di bilancio dell’intero sistema.

E’ stato peraltro chiarito, nel marcare la differenza con il controllo sui rendiconti degli enti locali, che 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 e che 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 spesa²²; l’essenza dell’attività di parificazione, quindi, è costituita dalla “funzione di ausiliarità” e la verifica si inserisce nel processo legislativo regionale.

²¹ C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle regioni*, in *Riv. Corte conti* 2016, 3, 505. S. SFRECOLA, *Corte dei conti: il giudizio di parificazione del rendiconto generale nelle regioni a statuto ordinario*, *www.contabilitapubblica.it.*, 10 luglio 2013. Si ricorda, che il rendiconto generale dello Stato per l’anno 2010, non avendo conseguito l’approvazione parlamentare in prima battuta, è stato sottoposto ad una nuova parificazione da parte della Corte dei conti (S.R. 14 ottobre 2011 n. 53), ai fini della definitiva approvazione con legge, dopo che il Governo in carica aveva ottenuto la fiducia; il medesimo rendiconto, peraltro, era stato parificato con esclusione di alcune poste (S.R. 29 giugno 2011, n. 29).

²² Corte conti, Sez. Auton, 26 marzo 2013 n. 9, in *Riv. Corte conti* 2013, 3, fatta propria da S.R., 15 maggio 2015, n. 18, cit.

Il contraddittorio nella fase istruttoria viene garantito con l'inoltro della bozza di relazione e con la possibilità per l'Amministrazione di fornire chiarimenti e di presentare specifiche controdeduzioni, di cui si tiene conto nella versione definitiva della relazione.

Per consentire l'esercizio della funzione di garanzia dell'ordinamento intestata alla Procura regionale nella requisitoria del giudizio di parificazione, le Sezioni di controllo mettono a disposizione delle Procure regionali i dati e i documenti contabili acquisiti.

La disciplina della parifica regionale è arricchita dal richiamo, operato dall'art. 1, comma 5, secondo periodo, decreto legge n. 174/2012, alla finalità "di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa".

Tale richiamo conferma la validità delle due fasi fondamentali del giudizio di parifica: I) l'analisi contabile del rendiconto, al fine dell'accertamento degli equilibri di bilancio, e del rispetto dei vincoli e dei limiti di spesa; II) la contestuale e collaterale valutazione (referto) economica dell'entrata e della spesa, al fine della specificazione dei profili propositivi per accrescere l'efficacia e l'efficienza delle attività di gestione delle politiche pubbliche; pertanto, la verifica degli equilibri di bilancio (fase d'accertamento), da un lato, e la specifica individuazione delle aree d'intervento per l'ottimizzazione dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica (fase valutativa e propositiva), dall'altro, costituiscono un arricchito percorso di continuità storica.

La verità è che la parifica ha carattere misto²³ e si presenta con più facce e, a parte la doppia anima giurisdizionale e di controllo, è configurabile come controllo successivo o consuntivo, come tutti i controlli sui rendiconti e come controllo successivo esterno sulla gestione (controllo referto), se si guarda alla relazione di accompagnamento²⁴, e infine come controllo preventivo²⁵, avendo tecnicamente e giuridicamente ad oggetto una proposta (schema) soggetta ad approvazione legislativa.

3. L'evoluzione storica secondo il giudice delle leggi

La parificazione è un giudizio antico, quanto quelli in materia di conti dei contabili, nato con l'istituzione della Corte dei conti²⁶.

La contrapposizione tra una concezione giudiziale e una configurazione amministrativa (controllo referto) risale a tempi remoti e non ha trovato soluzione univoca nemmeno nel periodo postcostituzionale, pur essendo stato più volte analizzata in numerose pronunce della Consulta.

La funzione della pronuncia di parifica risulta analiticamente specificata nell'art. 39, e consiste nel verificare se le entrate riscosse e versate, e i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto redatto dal Governo siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla

²³ G. D.AURIA, *I controlli*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, Milano 2001, II, 1311.

²⁴ 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)*, in *Riv. Corte conti* 2005, 5, 396; DE FALCO, *Riflessioni sulla funzione referente della Corte dei conti nel procedimento legislativo di spesa*, in *Foro amm.* 2001, 2609; G. LADU, *Il sistema dei controlli*, in *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, a cura di Cadeddu e altri, Torino, 2004, 170; S. e A. BUSCEMA, *Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Milano 1998m 105.

²⁵ Corte. cost., 5 aprile 2013, n. 60, in *Riv. Corte conti* 2013, 1, 365, parla di controllo preventivo (con riferimento ai controlli ex L. n. 266/2005, comma 166, seg.) nel senso di controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio), la sent. n. 39/2014, cit. configura la stessa parifica come controllo preventivo su atti; la sentenza 9 febbraio 2011 n. 11, *ivi* 2011, 1, 328, ribadisce che, a differenza del controllo preventivo e di parifica, il nuovo tipo di controllo sulla gestione degli enti locali, non può essere considerato "attività giurisdizionale", trattandosi di un controllo diretto non a dirimere una controversia, ma ad assicurare, in via collaborativa, la sana gestione degli enti locali, nonché il rispetto da parte di questi ultimi del patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento di cui all'art. 119 Cost.

²⁶ L'art. 32 della legge 14 agosto 1862, n. 800, sulla istituzione della Corte dei conti del Regno d'Italia, prevedeva: la verifica e l'accertamento dei conti dei ministri e del conto dell'amministrazione generale della finanza e la deliberazione per l'assetto definitivo del bilancio, come pure la relazione, sono fatte dalla Corte dei conti a sezioni riunite: la Corte a Sezioni riunite delibererà sulla verifica e sull'accertamento generale; l'art. 40 T.U. 12 luglio 1934, n. 1240, dispone: La Corte delibera sul rendiconto generale dello Stato a Sezioni riunite e con le formalità della sua giurisdizione contenziosa.

Corte dai singoli Ministeri, e se le spese ordinate e pagate durante l'esercizio concordino con le scritture tenute o controllate dalla stessa Corte, nonché nell'accertare i residui passivi in base alle dimostrazioni allegate ai decreti ministeriali di impegno e alle scritture tenute dalla Corte²⁷; la pronuncia della Corte dei conti è definitiva e insindacabile, e viene trasmessa direttamente al Parlamento dalla Corte stessa (art. 100 della Costituzione), accompagnata da una relazione motivata (prevista dall'art. 41 del testo unico citato e dall'art. 79 della cosiddetta legge sulla contabilità generale dello Stato, R.D. 18 novembre 1923, n. 2440

Né potrebbe essere invocata in contrario la disposizione regolamentare riflettente il rendiconto, contenuta nell'art. 150 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827, secondo la quale quell'atto, "una volta chiuso e approvato per legge, è intangibile, né può essere modificato in nessuna delle sue parti". A esser precisi l'Intangibilità dei dati, infatti, viene conferita solo dall'approvazione con legge ma ciò non toglie che la certezza derivante dal giudizio di parifica resta imm modificabile, da parte della stesse Sezioni riunite e da qualsiasi altro organo di controllo o giustiziale²⁸.

Con il giudizio di parificazione la Corte dei conti si inserisce obbligatoriamente nel rapporto Governo- Parlamento, conferendo certezza ai dati risultanti dal rendiconto predisposto dall'Amministrazione ed in tal guisa cooperando, in posizione di indipendenza, con le Assemblee parlamentari, alle quali - secondo il dettato dell'art. 100, secondo comma, della Costituzione -

²⁷ Corte cost., 19 dicembre 1966, n. 121, in *Giur. Cost.* 1966, 1651.

²⁸ A. ROSSO, *La rendicontazione*, in *Manuale di contabilità di Stato* (a cura di G. Correale), Napoli 1993, 350; A. BUSCEMA, *Il giudizio di parificazione per lo Stato e per gli altri enti pubblici: evoluzione giurisprudenziale e prospettive*, in *Riv. Corte conti* 1987, 1449.

deve riferire "direttamente"²⁹; tale connotazione, sotto altri profili è rimasta, essendo opinione diffusa che il giudizio di parificazione resta comunque funzionale all'approvazione parlamentare del rendiconto e risponde all'esigenza di dare al Parlamento ai fini del sindacato politico, da un lato la certezza sulla veridicità dei dati e della loro rispondenza agli effettivi risultati dei singoli atti di gestione e, dall'altro, un giudizio sulla legittimità degli stessi atti e risultati³⁰; da questo punto di vista la parificazione assume indubbiamente una finalità garantistica circa la veridicità dei dati finanziari contenuti del rendiconto³¹.

Nella Relazione all'assemblea Costituente, peraltro, era emersa la tesi che la parifica sarebbe un mero momento istruttorio del sindacato parlamentare³².

La separazione dei due momenti è ben tenuta presente, dal giudice delle leggi, tanto che ha avuto occasione di chiarire che l'approvazione del rendiconto annuale da parte dell'organo legislativo, che segue la decisione della Corte dei conti, non può «significare ingerenza nell'opera di riscontro giuridico espletata dalla Corte dei conti» e costituisce esercizio di autonoma funzione politica³³; con specifico riguardo al rendiconto, ha poi riconosciuto che le sfere di competenza della Regione e della Corte dei conti si presentano distinte e non confliggenti³⁴; né può dirsi che l'esercizio dell'attività di un

²⁹ Corte Cost., 30 dicembre 1968 n. 142, in Foro amm. 1968, 497, che aveva negato la legittimazione a sollevare questioni di legittimità costituzionale riflettenti la legge del bilancio e le leggi di spesa poichè in sede di giudizio di parificazione, la Corte dei conti è vincolata alle "proprie scritture", in conformità delle quali viene formalmente dichiarata nel dispositivo la "regolarità del rendiconto" la quale la "regolarità" che prescinde completamente dagli eventuali vizi di legittimità costituzionale del bilancio (che resta a monte) non meno che delle leggi di spesa che ne stanno a fondamento che restano a monte. V. CAIANIELLO, *Notazioni sui controlli della Corte dei conti, con particolare riguardo alle questioni di costituzionalità, alla parificazione ed alla registrazione con riserva*, in Foro amm. 1967, II, p. 49; C. ANELLI, *Legittimazione della Corte dei Conti a promuovere questioni di legittimità costituzionale in sede di registrazione di atti in sede di parificazione di bilancio*, *ivi*, 1964, II, p. 63.

³⁰ V. GUCCIONE, *Rendiconto (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.* Vol. XXXIX. Milano 1988, 813, Secondo F. BENVENUTI, *Osservazioni parallele sul rendiconto*, in *Jus* 1956, 216, la parificazione si risolverebbe in un accertamento tecnico e in un parere.

³¹ A. BUSCEMA, *Il giudizio di parificazione per lo Stato e per gli altri enti pubblici: evoluzione giurisprudenziale e prospettive*, in *Riv. Corte conti* 1987, 1449.

³² A ROSSO, *La rendicontazione in Manuale di contabilità di Stato*, Napoli 1993, 350.

³³ Corte cost., 19 dicembre 1966, n. 121, cit.

³⁴ Corte cost. 28 marzo 2012, n. 72, cit.

organo di rilevanza costituzionale dotato di indipendenza possa essere suscettibile di invadere la sfera di attività della Regione, se si accompagna a osservazioni intorno al modo con cui l'amministrazione interessata si è conformata alle leggi e suggerisce le variazioni o le riforme che ritenga opportuno; ne discende l'inidoneità a ledere le attribuzioni costituzionalmente garantite della ricorrente e l'inesistenza dell'interesse a ricorrere.

Va comune tenuto presente che l'estensione del giudizio di parifica³⁵ ai rendiconti regionali, è inserito in un quadro sistematico di rafforzamento delle garanzie degli equilibri complessivi di finanza pubblica, con i connessi vincoli per le regioni e gli enti locali, tutti discendenti dagli obiettivi comunitari europei, come fissati nel patto europeo di stabilità e crescita.

Tutto ciò ha contribuito a rivitalizzare la funzione del giudizio di parifica, che per la verità, dopo la riforma del 1994 era rimasta piuttosto oscurata ne dall'avanzata del nuovo controllo esterno generalizzato su tutte le amministrazioni pubbliche ritenuto che compito "più preminente" della Corte dei conti fosse divenuto quello sotteso alla relazione da allegare al rendiconto parificato tanto che a partire dagli anni settanta l'impegno della Corte dei conti era cresciuto ben oltre il mero riferire nei limiti previsti³⁶.

Va anche ricordato che 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 sui titoli di spesa, ma si dovette riconoscere la

³⁵ L'art. 38 L.c. n. 196/2009 prevede che la Corte dei conti, parificato il rendiconto generale, lo trasmette al Ministro dell'economia e delle finanze per la successiva presentazione alle Camere.

³⁶ G. CARBONE, *Corte dei conti*, in *Enc. Dir.*, app. IV, Milano 2000, 492; G. D'AURIA, *Gestione della amministrazioni regionali e controllo della Corte dei conti (Commento a Corte cost. n. 181/1999)*, in *Foro it.* 1999, I, 1450. La Corte Costituzionale (sent.27 gennaio 1995, n. 29) aveva riconosciuto che ampliando le forme di controllo con la previsione del controllo sulla gestione si era rafforzando il ruolo della Corte dei conti come organo posto a tutela degli interessi obiettivi della pubblica amministrazione, sia statale sia regionale o locale.

indefettibilità della funzione di parificazione sebbene 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 integrato³⁷.

Rimaneva tuttavia fondamentale la distinzione tra la decisione di parificazione, espressione di controllo in termini finanziario e la relazione contenente gli esiti del controllo sulla gestione³⁸.

Quanto agli effetti, la decisione di diniego o l'esclusione delle partite irregolari, restano ancora incerti e indefiniti non contendo la decisione alcuna indicazione³⁹.

Relativamente al rendiconto dello Stato⁴⁰, peraltro, la Corte, svolge una specifica attività volta a verificare l'attendibilità e l'affidabilità dei conti esposti nel rendiconto generale dello Stato attraverso la rilevazione, per le entrate, di tutte le possibili situazioni di rischio influenti sui risultati di *audit* e, per le spese, utilizzando una procedura che si basa sull'uso del campione statistico, volta ad accertare, sui singoli atti di spesa, oggetto del campione selezionato, la correttezza delle scritture tenute dalle singole amministrazioni, secondo la metodologia adottata a livello europeo per la Declaration d'Assurance (DAS), corredando la relazione di apposite valutazioni di attendibilità ed affidabilità dei dati contabili.

³⁷ Corte conti, Sez. contr., A.G., 20 aprile 1994, n. 29, in Riv. Corte conti 1994, 3, 10, P. SANTORO, *Manuale di contabilità e finanza pubblica*, cit., 221.

³⁸ M. CARABBA, *La parificazione del rendiconto generale dello Stato nelle più recenti esperienze*, in *Atti convegno di Roma 8 marzo 2002-1 Seminario permanente dei controlli, su La revisione dei conti pubblici in Italia ed in Europa: tradizione e prospettive evolutive*, 43.

³⁹ F. GARRI, *La Corte dei conti*, Milano 2012, 568.

⁴⁰ Per lo Stato la decisione si conclude con la formula di dichiarazione di regolarità in conformità con le scritture, con eventuali esclusioni dei capitoli non regolari (vedi S.R. 27 giugno 2017 sul rendiconto 2016); per la regioni si adotta la formula: **parifica** nelle componenti del Conto del Bilancio e dello Stato Patrimoniale attivo e passivo il Rendiconto Generale della Regione., di cui alla delibera di Giunta regionale, e **approva** l'allegata relazione (Sez. Lazio, 14 dicembre 2017 n. 66)

A livello regionale dovrebbe essere chiaro che il giudizio di parificazione è divenuto la sede naturale più ravvicinata per accertare gli scostamenti dai parametri costituzionali e correggerli preventivamente in modo da evitare successivi paralizzanti ricorsi di incostituzionalità⁴¹.

4. La parificazione come giudizio *a quo* per questioni di costituzionalità

La giurisprudenza costituzionale ha ripetutamente ammesso, in linea di principio, che la Corte dei conti abbia titolo a sollevare questioni di legittimità costituzionale, nel corso del giudizio di cui trattasi, considerato che esso si svolge con le formalità della giurisdizione contenziosa, con la partecipazione del Procuratore generale, in contraddittorio con i rappresentanti dell'amministrazione e si conclude con una pronuncia adottata in esito a pubblica udienza (sentenze nn. 165 del 1963, 121 del 1966, 142 e 143 del 1968); tuttavia aveva più volte negato che queste potessero 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.

Con la legge 5 agosto 1978, n. 468 il bilancio dello Stato, tuttavia, ha subito una profonda trasformazione che, da strumento descrittivo di fenomeni di mera erogazione finanziaria, lo ha 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

⁴¹ P. SANTORO, *Incostituzionalità della legge di approvazione del rendiconto*, in *Riv. giur. Molise Sannio* 2013, 2, 9.

nuove funzioni di governo (come la programmazione di bilancio, le operazioni di tesoreria, ecc.) e più in generale di politica economica e finanziaria.

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 consuntiva⁴².

Non è dubbio, invero, che, tuttora, il giudizio di parificazione mantenga il suo oggetto, consistente nel riscontro e nella verifica, rispetto alla legge di bilancio, delle risultanze del rendiconto generale, composto, dal conto del bilancio e da quello generale del patrimonio. Ma, al tempo stesso, non può ignorarsi il rilievo che il raffronto fra dati previsionali e consuntivi viene ad avere nel nuovo contesto normativo, sicché la decisione da assumere non può non vertere anche sulla verifica, a consuntivo, del rispetto degli accennati equilibri, in relazione, tra l'altro, ai vincoli posti dalla legge finanziaria.

Anche recentemente è stato ribadito che il giudizio di parificazione, pur non essendo un procedimento giurisdizionale in senso stretto, «ai limitati fini dell'art. 1 della legge cost. n. 1 del 1948 e dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, la parifica della Corte dei conti 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 è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto

⁴² Corte cost., 14 giugno 1995, n. 244, in *Giur. cost.* 1995, 1764, con commento di LUPÒ AVAGLIANO, *Pieni poteri alla corte dei conti per il controllo sulla spesa pubblica.*

unicamente a garantire la legalità degli atti a essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo⁴³.

In particolare è stato recentemente ribadito⁴⁴ che nel procedimento di parifica ricorrono integralmente tutte le condizioni per le quali si è ammessa la possibilità di sollevare questione di legittimità costituzionale: (applicazione di norme di legge ed esito del procedimento vincolato al parametro normativo), cosicché la situazione 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; vengono quindi presi in considerazione i contenuti dell'attività di parifica, riconoscendo che la funzione in quella sede svolta dalla Corte dei conti 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 oggettivo⁴⁵.

L'intervento del Procuratore, tuttavia, rimane puramente formale e non anche sostanziale; egli non partecipa alla funzione di controllo e non può svolgere attività istruttorie; la sua partecipazione è richiesta unicamente per giustificare la formalità della giurisdizione⁴⁶.

⁴³ Corte cost., 27 aprile 2017, n. 89, cit., 23 luglio 2015, n. 181, in *Riv. Corte conti* 2015, 3, 445 e 18 giugno 2008, n. 213, *ivi*, 3, 269.

⁴⁴ Corte cost., 27 aprile 2017 n. 89, cit.

⁴⁵ Corte cost., 23 luglio 2015, n. 181, cit.

⁴⁶ S. BUSCEMA, *Trattato di contabilità pubblica*, Roma 1981, vol. II, 792.

5. La tempistica armonizzata

Dal punto di vista della consequenzialità cronologica⁴⁷ il giudizio di parificazione, deve precedere la legge di approvazione, senza però che la parificazione si ponga come condizione di procedibilità del provvedimento legislativo, trattandosi di due procedimenti distinti che danno luogo a due atti distinti, entrambi obbligatori, tanto che per il 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 parificazione⁴⁸.

Va anche tenuto presente che per quanto riguarda i consuntivi regionali, la stretta connessione tra parificazione e relazione viene corroborata dalla espressa previsione che nella relazione che costituisce un allegato della decisione di parifica la Corte dei conti formula le sue osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa, la decisione di parifica e la relazione sono trasmesse al presidente della giunta regionale e al consiglio regionale.

La parificazione quindi diventa un adempimento necessario, anno per anno, svincolato dalla preliminare programmazione prevista per l'esercizio del controllo sulla gestione⁴⁹, e rispetto agli spazi consentiti dal controllo ordinario

⁴⁷ In base agli art. 37 e 28 n.l.c. 31 dicembre 2009, n. 196, il rendiconto generale dell'esercizio scaduto, comprensivo del conto del bilancio e del conto del patrimonio, è trasmesso non più tardi del 31 maggio alla Corte dei conti, la quale, parificato il rendiconto generale, lo trasmette al Ministro dell'economia e delle finanze per la successiva presentazione alle Camere.

⁴⁸ Corte conti, S.R., 9 aprile 1969, in *Foro amm.* 1969, I 1, 3, con commento di A. DI STEFANO, *Osservazioni sul rapporto tra giudizio di parificazione e approvazione con legge del rendiconto generale dello Stato*, ivi 255. Il rendiconto generale dello Stato per l'anno 2010, non avendo conseguito l'approvazione parlamentare in prima battuta, è stato sottoposto ad una nuova parificazione da parte della Corte dei conti (S.R. 14 ottobre 2011 n. 53), ai fini della definitiva approvazione con legge, dopo che il Governo in carica aveva ottenuto la fiducia.

⁴⁹ In precedenza si era ritenuto che il controllo attivabile dalle Sezioni regionali attraverso la richiesta di rendiconto alla regione (seppur approvato con legge regionale), per la specifica portata e l'assenza delle forme contenziose, non si configurava come una tipologia di giudizio di

sui consuntivi delle autonomie locali, conferisce un valore aggiunto di tipo processuale, perché legittima la proposizione incidentale di questioni di costituzionalità.

Il novellato art. 18, comma 1, lett. b, del D.lg. n. 118/2011 indica appropriate cadenze funzionali alla procedura di parificazione stabilendo che le regioni approvano 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.

A prescindere dalla tempistica ordinamentale va tenuto presente che i flussi finanziari cadenzati in unità annuali (art. 81, comma 4, Cost.) costituiscono sempre il presupposto, cronologico ed economico, di quello successivo e perciò il rendiconto si atteggia a strumento finanziario imprescindibile per la valutazione dell'attendibilità delle previsioni del bilancio successivo e per la sua realistica impostazione⁵⁰.

6. Giudizio di parifica e giudizio principale di costituzionalità

Diverse sono le correlazioni che possono derivare dal controllo esercitato sul rendiconto della regione che si conclude con un giudizio che sfocia in una misura diretta di parificazione o di diniego parziale o totale.

parificazione, ma aveva per oggetto le ben distinte verifiche tipiche del controllo di gestione previsto dall'art. 3, commi 4 e 5, l. 14 gennaio 1994 n. 20, i cui risultati sono destinati a confluire nella relazione al consiglio regionale (Corte cost., 20 maggio 1999, n. 181, in *Giur. cost.*, 1999, 1769); con riferimento ai controlli di sana gestione finanziaria introdotti dall'art. 1, commi 166 seg. L. n. 266/2005) la stessa Corte aveva chiarito (sent. n. 179//2007, cit.) che esso, a differenza del controllo sulla gestione in senso stretto, che si attua mediante programmi su materie scelte a campione, si svolge su documenti di carattere complessivo e necessario, e con cadenza annuale.

⁵⁰ E' stato osservato, con riferimento ai ritardi frapposti da intervenute declaratorie di incostituzionalità dei bilanci, che la gestione finanziaria deve trovare andamento fisiologico, in termini di rappresentazione della stessa in rendiconti tempestivi, recuperando quindi il continuum che deve caratterizzare i documenti di bilancio, anche al fine di dare valore effettivo alla programmazione delle attività (Relazione giudizio parifica Regione Campania del 6 aprile 2017).

In altre occasioni⁵¹ si è messo in evidenza che la parificazione, rispetto al generico controllo successivo sugli equilibri finanziari, contiene un *quid pluris*, perché l'esito della verifica si conclude con una misura di conformazione diretta (parifica o non parifica), e non in un mero obbligo di adozione delle necessarie misure correttive⁵², ed ha la peculiarità di intervenire, con puntualità e tempestività, *ex ante* prima ancora che il documento diventi legge; va tenuto presente, peraltro che, per effetto della costituzionalizzazione del principio di equilibrio, è ora richiesto che il rendiconto generale indichi il saldo netto da finanziare effettivamente conseguito nell'anno di riferimento e dia autonoma evidenza degli eventuali scostamenti rispetto al valore indicato dalla legge di bilancio (art. 14, comma 3, l. n. 243/2012).

Quanto al rapporto tra ricorso del governo e ricorso incidentale della Corte dei conti, non è ipotizzabile alcuna antinomia 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 del consuntivo; resta inteso che la pronuncia di parifica in sé, anche se consolida i dati certificati, non pregiudica né vincola in alcun modo il potere di impugnazione del Governo anche se, per il suo carattere di ausiliarità, può contribuire a correggere eventuali vizi incidenti sul risultato finanziario⁵³.

La prassi di parificare il rendiconto con riserva, impegna la Regione a rettificare, se del caso, il risultato di amministrazione, poichè in carenza di

⁵¹ P. SANTORO, *Profili di costituzionalità del rendiconto generale delle Regioni ordinarie*, in *www.gustamm.it* 2013, n. 5; id. *Costituzionalità delle leggi approvative dei bilanci regionali e controllo degli equilibri finanziari*, in *Riv. Corte conti* 2014, I, 564.

⁵² Corte cost., 7 giugno 2007, n. 179, in *Foro it.* 2008, 88, con commento di G. D'AURIA, *Controlli di nuova generazione e autonomie territoriali*.

⁵³ Corte cost., 13 giugno 2013, n. 138, in *Riv. trim app.* 2014, 99, con commento di P. SANTORO, *Gli equilibri del rendiconto generale delle regioni tra impugnazione governativa e giudizio di parificazione*, *ivi* 105,

sanatoria delle poste non validate dalla Sezione di controllo, si espone ad una impugnativa del Governo della legge approvativa del rendiconto; va infatti, tenuto presente che il rendiconto delle Regioni, essendo approvato con legge, può essere oggetto di scrutinio di costituzionalità qualora il risultato di amministrazione non sia stato correttamente definito in modo tale da configurare violazione degli obblighi inerenti al rispetto dei canoni della sana gestione finanziaria e dei limiti derivanti dall'ordinamento comunitario⁵⁴

A tale riguardo la Consulta ha affermato che l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio⁵⁵.

La declaratoria di incostituzionalità della legge di approvazione del rendiconto, peraltro, ove riguardi il saldo di amministrazione, può comportare un effetto domino sulla legge di bilancio successiva che assuma come posta iniziale un risultato di amministrazione di quell'esercizio, originariamente quantificato in un avanzo di amministrazione, che però debba intendersi di segno negativo per intervenuta pronuncia di incostituzionalità⁵⁶.

Ciononostante la Consulta sembra ammettere la prassi della parificazione con riserva, riconoscendo che l'esito del procedimento di parificazione sia

⁵⁴ P. SANTORO, op. ult. cit.

⁵⁵ Corte cost., 20 dicembre 2017 n. 274, in *www.cortecostituzionale.it*.

⁵⁶ Corte cost., 13 novembre 2013, n. 266, in *Giur. cost.* 2013, 4317. P. SANTORO, *L'incostituzionalità della legge di bilancio per copertura inattendibile* (nota a Corte Cost. 13 novembre 2013 n. 266), in *Riv. giur. Molise Sannio* 2013, 3, 13; Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274, cit.

dicotomico in quanto è possibile ammettere od escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata, che compongono il bilancio⁵⁷.

La parificazione con riserva, ovvero con eccezione di alcune partite, tuttavia, è stata ritenuta inammissibile per le voci portanti dell'equilibrio di bilancio⁵⁸; nel caso di parifica con riserva, invece, le osservazioni sulle partite escluse sono viste come suggerimenti di modificazioni e riforme ritenute opportune al fine di assicurare, in particolare, l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa⁵⁹.

7. Il principio di continuità e le interrelazioni tra bilanci

Il principio di continuità (princ. n. 11 del D.lg. n. 118/2011) richiede che la valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita è riguarda soprattutto i dati contabili che nella successione del tempo devono essere rilevati e rappresentati con correttezza nelle situazioni contabili

A tale principio si è spesso richiamata la Consulta quando ha fatto derivare l'incostituzionalità della legge di bilancio preventivo basato su un saldo a rendiconto risultato non veritiero, anche se poi, in concreto, l'inerzia dell'ente regionale a dare esecuzione a precedenti giudicati costituzionali è stata

⁵⁷ Corte cost., 27 aprile 2017 n. 89, cit.

⁵⁸ Sez. Basilicata, 18 novembre 2016 n. 45, in www.corteconti.it, che ha negato il discarico, ritenendo che le "eccezioni", per loro natura presuppongono una "regola"; che consiste nella parificazione di voci di bilancio "portanti", e cioè di quelle poste che garantiscono, comunque, la "tenuta" del rendiconto, in termini di veridicità ed attendibilità complessive e sostenibilità in concreto dei relativi equilibri; le irregolarità sono state successivamente sanate parzialmente (Sez. contr Basilicata 5 dicembre 2017 n. 73).

⁵⁹ Corte conti, Sez. contr. Molise, 26 ottobre 2017 n. 179, in www.corteconti.it; la Sezione di controllo per l' Abruzzo, Del. 23 marzo 2016, n. 13, in www.vcorteconti.it, nel dichiarare parzialmente regolare il Rendiconto generale nelle componenti del conto del bilancio e del conto del patrimonio, ha sollevato contemporaneamente con separata ordinanza, della legge approvativa del bilancio preventivo (Corte cost. n. 89/2017).

giustificata per la carente vigilanza dello Stato e il mancato impulso giurisdizionale al controllo di legittimità⁶⁰.

In particolare è stato ritenuto che l'elusione dell'equilibrio del bilancio annuale e pluriennale può realizzarsi attraverso le interrelazione con le componenti del bilancio, tra cui l'utilizzazione arbitraria e indistinta di un avanzo di amministrazione presunto, giuridicamente inesistente, prima dell'approvazione definitiva del rendiconto⁶¹; l'avanzo di amministrazione, infatti, deve costituire un fermo punto di partenza degli esercizi successivi in coerenza con il principio di continuità degli esercizi finanziari per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi⁶²; nessuna risorsa può essere estratta da esercizi precedenti senza la previa verifica della sua disponibilità giuridica e contabile in sede di approvazione del bilancio consuntivo⁶³.

Il principio di continuità delle risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo, comporta come estrema *ratio*, l'estensione, in via consequenziale (ex art. 27 L. n. 87/1953), del vizio di costituzionale all'intera antecedente legge di approvazione del rendiconto, sebbene non ritualmente impugnata; l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo e l'inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari – che richiede il collegamento genetico tra i bilanci secondo la loro sequenza temporale – coinvolgono la legge di

⁶⁰ C. cost., 12 maggio 2016, n. 107, in www.contabilita.pubblica.it, 23 maggio 2016, con commento di SANTORO, *Assorbimento pluriennale del disavanzo di esercizio delle regioni e proiezione sui futuri equilibri*.

⁶¹ Corte cost., 16 dicembre 2016, n. 279, in *Riv. giur. Molise Sannio* 2017, 1, 16., con commento di P. SANTORO, *L'elusione del principio di equilibrio con artificioso utilizzo dell'avanzo di amministrazione*; Corte cost., 28 marzo 2012, n. 70, in *Riv. Corte conti*, 2012, 1, 384 e 25 ottobre 2013 n. 250, *ivi* 2013, 5, 521.

⁶² Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274, *cit.*, riguardante una legge di assestamento del bilancio perseverante nel contabilizzare un avanzo di amministrazione irregolare.

⁶³ Corte cost., 19 luglio 2012, n. 192, in *Riv. Corte conti* 2012, 3, 444.

approvazione del rendiconto nella sua interezza, non essendo utilmente scindibili gli elementi che ne compongono la struttura⁶⁴.

L'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio⁶⁵.

Quest'ultima pronuncia è interessante perché trae spunto, ai fini della illegittima contabilizzazione dell'avanzo di amministrazione, dal fatto che la competente sezione regionale di controllo, non aveva validato alcune partite di bilancio del rendiconto regionale, senza che la successiva legge di approvazione del rendiconto ne avesse preso con la rideterminazione del risultato di amministrazione; ciò significa, da un lato, che è ammessa una parificazione parziale, e, dall'altro, che la riserva implica la non validazione della posta esclusa e il conseguente obbligo della Regione di prenderne atto nella legge di approvazione del rendiconto rideterminando il risultato di amministrazione.

La possibilità di caducare retroattivamente un rendiconto già definito, mette in discussione il principio di intangibilità del rendiconto in tutte le sue parti, una volta approvato per legge (enunciato per lo Stato dall'art. 150 R.c.c. n. 827/1924), sicché può dirsi che quella regola diventa cedevole a fronte dell'esigenza del mantenimento dell'equilibrio dinamico, in un proiezione temporale quanto meno triennale.

⁶⁴ Sono richiamate le sentenze 13 novembre 2013 n. 266. cit e 25 ottobre 2013 n. 250, cit.

⁶⁵ Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274, cit.

Tutto ciò sta a significare che la funzione precipua del giudizio di parificazione, tenuto conto della continuità dei cicli di bilancio, è quella di fornire alle assemblee legislative gli elementi idonei ad analizzare la gestione finanziaria nel suo complesso, quale imprescindibile ausilio all'approvazione del rendiconto e all'impostazione della manovra di bilancio per l'esercizio successivo, con l'intermezzo della legge di assestamento.

8. La commistione delle funzioni

Recentemente in un ricorso per motivi di giurisdizione di una Procura regionale era stato eccepito che il "forzato connubio" tra l'esercizio di una funzione di mero controllo, tale essendo la natura dell'attività di parificazione del rendiconto, e la formalità contenziosa con cui essa si esplica, deriverebbero diversi profili d'illegittimità costituzionale, poichè la scelta d'investire un organo di controllo di un'attribuzione giurisdizionale sarebbe irragionevole, considerata la presenza presso la stessa sede regionale anche di una sezione giurisdizionale. Si sarebbe così dato vita ad un anomalo giudice, che assomma anche le funzioni di parte del procedimento poichè è chiamato a svolgere l'attività istruttoria e ad esercitare la funzione decisoria in contraddittorio con l'amministrazione regionale, ponendosi perciò in contrasto con l'art. 111 Cost., che non solo esige nel giudice i caratteri della terzietà ed imparzialità, ma impone anche che il contraddittorio si svolga fra le parti. In siffatto giudizio il pubblico ministero interveniente assumerebbe solo una funzione di garanzia dell'ordinamento, privo però di autonomi poteri istruttori, avendo facoltà di concludere soltanto nei limiti della relazione della sezione di controllo;

situazione, questa, che integrerebbe una violazione dell'art. 24 Cost., sotto il profilo della menomazione del diritto di difesa.

La Suprema Corte ha giudicato inammissibile il ricorso con un'interessante motivazione che mette a fuoco l'essenza del giudizio di parificazione⁶⁶,

Una prima ragione dell'inammissibilità è stata ravvisata nella stessa tesi sottesa all'impianto generale del ricorso, ossia nell'asserita impossibilità di riconoscere natura giurisdizionale al provvedimento che conclude il giudizio di parificazione che la Corte dei conti (nelle sue articolazioni regionali, quando si tratta del rendiconto di una regione) è chiamata a svolgere. La Corte ricorda che anche autorevolissime voci di dottrina erano pervenute, in passato, ad una simile conclusione, posto che la previsione normativa, secondo la quale in questa materia la Corte dei conti delibera "con le formalità della sua giurisdizione contenziosa", ben potrebbe essere letta come riferentesi al modo del deliberare, che il legislatore ha voluto fosse modellato sullo stampo del giudizio contenzioso perché considerato più adatto a garantire in questo campo l'attendibilità del risultato deliberativo, senza per questo incidere sulla natura dell'attività, rientrando tra quelle che la Corte dei conti esplica quale organo non già giurisdizionale bensì di controllo.

Un conto, infatti, sono le forme del procedimento altro è la natura della funzione che in quelle forme viene svolta. Funzione che, a prima vista, non sembra rispondere alle caratteristiche di una vera e propria attività giurisdizionale: non quella di accertare l'avvenuta violazione di norme

⁶⁶ Cass., Sez. un., 30 ottobre 2014, n. 23072, in *Foro amm* 2015, 1, 24. C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle regioni*, in *Riv. Corte conti* 2016, 3, 505; G. COLOMBINI, *Il nuovo sistema dei controlli della Corte dei conti sui bilanci territoriali. Spunti di riflessione*, *ivi* 2015, 3, 588.

giuridiche per applicare e rendere effettiva la conseguente sanzione, giacché niente di tutto ciò si realizza nel giudizio di parificazione operato dalla Corte dei conti; non quella di comporre un contrasto di posizioni giuridicamente rilevanti tra parti contrapposte, che qui 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 definitiva ad 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. La circostanza che il giudizio di parificazione sia di competenza della sezione di controllo - e non di quella giurisdizionale - della Corte dei conti parrebbe d'altronde confermare tale conclusione.

Con una successiva pronuncia⁶⁷ la stessa Suprema Corte, prendendo atto dell'avvenuto riconoscimento da parte delle Sezioni Riunite della Corte dei conti della propria giurisdizione rispetto alle delibere delle Sezioni regionali di controllo, aventi ad oggetto la parificazione del rendiconto generale delle regioni a statuto ordinario, secondo il modulo dei giudizi ad istanza di parte, ha ribadito che l'affermazione 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 e la riconosciuta giustiziabilità della medesima delibera convergono nell'escludere l'ammissibilità del ricorso

⁶⁷ Cass. Sez. un., 8 novembre 2016, n. 22645, in *Riv. Corte conti* 2016, 5, 601.

straordinario per ragioni di giurisdizione innanzi alle Sezioni unite della Corte di cassazione.

La motivazione, tuttavia, potrebbe esser letta come una comoda scorciatoia per dichiarare l'inammissibilità del ricorso poichè l'intervenuto espresso riconoscimento dell'impugnabilità della delibera di parifica inevitabilmente conferma l'impraticabilità del ricorso straordinario ex art. 111 Cost., comma 8, atteso che la norma, nel riconoscere, contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti, il ricorso in Cassazione per i soli motivi inerenti alla giurisdizione, postula la definitività in senso sostanziale delle relative decisioni.

Allo stesso tempo la postulazione della non definitività della delibera di parificazione rimette in discussione tutta la costruzione sistemica del rapporto Corte dei conti–assemblea legislativa, che, invece, dovrebbe poter contare su una garanzia di certezza e affidabilità dei dati finali del rendiconto parificato.

9. L'arricchimento funzionale del rendiconto

L'introduzione del principio di equilibrio dei bilanci pubblici, unitamente al superamento del patto di stabilità per obiettivi finanziari assegnati annualmente, impone, secondo i nuovi principi (art. 9, L. n. 243/2011, che il rendiconto consegua un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali (comma 1) e il conseguente obbligo di recupero di eventuali saldi negativi,

Per effetto di tali nuovi vincoli è stato ben sottolineato come ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio e del rispetto degli obblighi comunitari,

alla centralità del giudizio di parificazione si accompagna la centralità degli equilibri di bilancio⁶⁸, di modo che la parificazione è divenuta l'anello di congiunzione tra la contabilità pubblica, la Corte dei conti e la Costituzione.

Il principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo, infatti, comporta il rispetto del principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, quale precetto dinamico della gestione finanziaria, consistente nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche⁶⁹.

10. Il ruolo del P.M

Le formalità della giurisdizione accentuano l'esigenza che sia il giudizio che le collegate valutazioni gestionali si svolgano in contraddittorio e che della documentazione acquisita sia reso partecipe il Procuratore generale per le sue considerazioni⁷⁰.

Il Pubblico Ministero nel giudizio di parificazione, assume le vesti di interveniente necessario (art. 127. comma 2, c.g.c.), cui va necessariamente notificato il ricorso di parte⁷¹; la sua funzione, tuttavia, è sbilanciata quasi esclusivamente sulla relazione che accompagna la relazione quale osservatore della legalità finanziaria che segnala, non solo i fenomeni di scostamento delle gestioni pubbliche dai parametri di legittimità e di regolarità, ma anche le

⁶⁸ C. CHIAPPINELLI, op. cit.

⁶⁹ Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274, cit., 25 ottobre 2011, n. 250, cit. 18 giugno 2008, n. 213, cit. e 17 ottobre 1991 n. 384, in Riv. Corte conti 1991, 5,225.

⁷⁰ Corte conti, S.R., 14 giugno 2013, n. 7, in www.corteconti.it, ha precisato che il contraddittorio con gli enti controllati deve essere assicurato durante tutto l'iter procedurale a partire dall'istruttoria e su tutti i temi sottoposti a verifica per essere definito, attraverso successivi affinamenti, prima dell'udienza pubblica, l'oggetto della quale va circoscritto ai soli temi e alle questioni contenuti nelle conclusioni dell'istruttoria e che in tali limiti devono essere svolti gli interventi dei soggetti che partecipano all'udienza.

⁷¹ Corte conti, S.R., 25 febbraio 2015, n. 3, in www.corteconti.it e 2 settembre 2014 n. 32, *ivi*; S. AURIEMMA; *Giudizi in unico grado*, in Il nuovo processo davanti alla Corte dei conti (a cura di A. Canale, F. Freni e M. Smiroldo, Milano 2017, 710.

criticità e la diffusione di eventuali patologie economiche e amministrative in settori della spesa regionale. particolarmente sensibili.

L'intervento del Requirente contribuisce, pertanto, alla verifica non solo dei dati contabili ma anche dell'efficacia e dell'efficienza della spesa dei settori analizzati, alla proposizione di misure di correzione e agli interventi di riforma necessari per assicurare l'equilibrio dei bilanci (art.1, comma 5, l.n.213/2012) e il rispetto delle regole contabili e finanziarie⁷².

L'organo requirente partecipa all'udienza di parificazione e al percorso propedeutico ad essa, nell'ambito di un rapporto di "costruttiva e reciproca collaborazione tra i due uffici" di controllo e di procura, "in coerenza con la rispettiva autonomia di competenza, valutativa e decisionale", e ciò allo scopo di rendere funzionale e, nel contempo, aderente all'oggetto della parifica fissata nell'art. 39 R.D. n. 1214/1934, l'intervento del procuratore regionale, come sottolineato dal giudice delle Leggi (sent. 72/2012, cit.).

Relativamente al contraddittorio, si è adottata la prassi di un'adunanza preliminare della Sezione del controllo, alla quale è stata altresì ammessa la Procura regionale, ai fini della definizione del testo conclusivo della relazione della Sezione del controllo sul rendiconto regionale⁷³.

La Corte costituzionale ha ancora una volta ribadito⁷⁴ che la specifica funzione di controllo, in sede di parifica, si configura "analogo" a quella giurisdizionale, ai "limitati fini" della sollevazione di questioni di legittimità

⁷² Corte cost., 5 aprile 2013, n. 60. cit., 7 giugno 2007, n. 179, cit. 3 e 20 luglio 2012 n. 198 (sul raccordo tra Collegio dei revisori e Corte dei conti, in *Riv. Corte conti* 2012, 3, 450.

⁷³ Il P.M., secondo le prime linee guida (Sez. auton. n. 7/2013 e n. 14/29014), resta privo di poteri autonomi d'accertamento, al fine di prevenire le duplicazioni dell'attività istruttoria e l'inutile sovraccarico di adempimenti per le strutture regionali, gravate dell'onere di ricerca e di trasmissione delle informazioni documentali e finanziarie richieste. A. CIARAMELLA, *Il ruolo del P.M. presso il giudice contabile nella tutela dell'equilibrio dei bilanci pubblici*, Intervento al Convegno di Varenna, *Dalla crisi economica al pareggio di bilancio: prospettive, percorsi, responsabilità*, atti Milano 2013, 531.

⁷⁴ Corte cost., 27 aprile 2017, n. 89, cit.

costituzionale delle leggi determinanti non consentite alterazioni dei rendiconti regionali e che il coinvolgimento del P.M. contabile nel giudizio di parifica si giustifica a tutela dell'interesse generale oggettivo, individuato nella regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell'Amministrazione regionale.

Per quanto riguarda la posizione processuale del P.M. occorre anche tener conto della nuova disciplina del codice contabile che, nel regolare esplicitamente i ricorsi a istanza di parte alle Sezioni riunite in composizione speciale (articoli 123-129 c.g.c.), qualifica il Procuratore generale in termini di "parte necessaria interveniente", legittimandola alla presentazione di memorie conclusionali, nonché alla formulazione di conclusioni orali nella sede della pubblica udienza.

E' un fatto, peraltro, che il P.M. non partecipa direttamente nemmeno al c.d. contraddittorio istruttorio che è configurato come un dialogo intessuto tra un unico soggetto-parte (la Regione) e il giudice che assume la decisione di parifica⁷⁵; il nuovo codice contabile non prende in considerazione il giudizio di parifica proprio perché non rientra tra quelli propriamente giurisdizionali e pur tuttavia prevede, come regola generale l'intervento del procuratore contabile⁷⁶.

In tesi generale, si è ritenuto che il ruolo processuale della Procura generale è posto a presidio dell'interesse pubblico complessivo, quale espressione di una funzione sovraindividuale volta ad assicurare l'effettiva e la corretta applicazione delle norme di coordinamento della finanza pubblica, strumentali al rispetto dei vincoli di appartenenza all'Unione europea e, quindi, la salvaguardia degli equilibri di bilancio e il perseguimento di una gestione

⁷⁵ S. AURIEMMA, *Equilibri finanziari e spesa pubblica: giudice, nuove forme di tutela e ruolo del P.M.*, in Riv. Corte conti 2014, 1, 428.

⁷⁶ Sono stati abrogati l'art. 18 del regolamento n. 1138/1933 e l'art. 72, T.U. n. 1214/1934, che lo prevedevano.

finanziaria strutturalmente sana (art. 81 Cost.); relativamente ai ricorsi contro il diniego di rimodulazione dei piani di riequilibrio degli enti locali (ex art. 243-*bis* Tuel) si è ritenuto, che in tali giudizi interviene e conclude il Procuratore generale, alla stregua dei giudizi ad istanza di parte; come portatore dell'interesse generale, a tutela del rispetto dell'ordinamento con particolare riferimento alla norme che disciplinano la gestione economico-finanziaria pubblica e assicurano i complessivi equilibri di sistema e in tale contesto assume la posizione di "parte" processuale piena ed autonoma, non assimilabile alla mera "rappresentanza" e/o difesa delle deliberazioni impugnate emesse dalle Sezioni territoriali⁷⁷.

La Procura generale, tuttavia, quale parte necessaria interveniente nei ricorsi innanzi alle S.R. in composizione speciale, non "dispone" del processo, con la conseguenza che deve ritenersi inammissibile l'opposizione alla rinuncia agli atti da parte dell'attore accettate dal convenuto. In questi giudizi, pertanto la Procura ben può dispiegare tutte le eccezioni che ritiene siano utili all'interesse erariale perseguito, non può proporre quelle che incidono sul rapporto processuale in quanto tale, trovandosi normativamente rispetto ad esso nella posizione di interveniente necessario, per così dire, esterno⁷⁸.

Sebbene resti confermato che il ruolo della Procura contabile in questo peculiare giudizio sia quello di "tutela dell'interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente territoriale", come ha ricordato recentemente la Corte costituzionale (sent. n. 89/2017, cit), ciò

⁷⁷ Corte conti, S.R., 7 dicembre 2016, n. 26, in Riv. Corte conti 2016, 5, 87. Prima del nuovo codice era pacifico che trovasse applicazione in comma 3 dell'art. 58 Reg. n. 1038/1933, in base a cui nei giudizi a istanza di parte quando lo Stato non abbia interesse, il procuratore generale conclude solamente all'udienza; in caso diverso, formula le sue conclusioni e le deposita in segreteria nei trenta giorni antecedenti all'udienza fissata (Corte conti, S.R., 12 giugno 2013, n. 2, in Riv. Corte conti 2013, 3, 301 e 11 ottobre 2013 n. 5. ivi 2013, 5, 278). M. SCIASCIA, *Manuale di diritto processuale contabile*, Milano 2012, 750.

⁷⁸ Corte conti, S.R., 7 febbraio 2017, n. 4, in www.corteconti.it. e 8 febbraio 2017, n. 8, cit., con riferimento a ricorsi avverso atti ISTAT.

non comporta la trasfigurazione del p.m. in parte sostanziale del giudizio.

11- Sulla (in)sindacabilità della delibera di parificazione

Si è ritenuto, in via generale, che la sindacabilità delle decisioni assunte dalla Sezione regionale del controllo, innanzi alle Sezioni Riunite della Corte dei conti in speciale composizione, sia correlata a esigenze di tutela, imponendosi la giustiziabilità delle decisioni assunte in sede di parificazione dei rendiconti regionali, anche in assenza di specifiche disposizioni, ove le stesse si configurino lesive, immediatamente e concretamente, per l'ente territoriale interessato⁷⁹.

Il codice di giustizia contabile (D.lg 26 agosto 2016 n. 174) si è limitato a prevedere la competenza delle Sezioni riunite in speciale composizione, per l'esercizio della giurisdizione esclusiva in unico grado, nelle materie di contabilità pubblica, su tutte le impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo (art. 11 c.g.c.), senza alcuna previsione additiva e/o innovativa, al giudizio al procedimento di parifica del bilancio dinanzi la Sezione regionale di controllo.

Ciononostante le Sezioni Riunite con la deliberazione n. 44 del 2017, indicata in apertura, non hanno ritenuto di condividere l'eccezione della Regione secondo cui la lettura dell'art. 11, comma 6, lettera e), del Codice di giustizia contabile non consentirebbe un'interpretazione analogica sì da ritenere applicabile la suddetta disposizione anche in caso di deliberazioni delle

⁷⁹ Si prescinde dalla evoluzione storico sulla sindacabilità degli atti controllo della Corte dei conti, preventivi e successivi che per il passato ha interessato dottrine e giurisprudenza e che era stato definitivamente superato in ragione sia della estraneità della Corte dei conti all'apparato amministrativo sia della posizione di indipendenza e di imparzialità della Istituzione (TAR Lazio, sez. I, 25 marzo 1986, n. 484, in *Foro amm.* 1986, p. 2818; Cons. St., sez. IV, 12 marzo 1986, n. 303, in *Foro amm.* 1995, 6, 825, 8 ottobre 1996, n. 1089, ivi 1996, 2850, 20 maggio 1996, n. 636, ivi 1996, 1483 e 23 novembre 2000, n. 6241, ivi 2000, 3574; sono stati invece ritenuti sindacabili le determinazioni preliminari e prodromiche, strumentali al controllo sulla gestione (Corte cost., 30 dicembre 1997, n. 470, in *Foro amm.* 1999, 2365; Cass., S.U., 10 giugno 1998, n. 5762, in *Riv. Corte conti* 1998, 3, 288 e 9 agosto 1996, n. 7327, ivi 1996, 4, 253).

Sezioni riunite in sede di controllo della Corte dei conti (per la Regione siciliana) e non solo nelle ipotesi testuali di deliberazioni delle sezioni regionali di controllo; al contrario, le Sezioni riunite, richiamando la precedente linea ammissiva, hanno ritenuto che il c.g.c. non ha innovato il quadro normativo in materia, non avendo previsto alcuno specifico richiamo al giudizio di parifica, sicché il fondamento della giustiziabilità delle delibere di parifica regionale può essere rinvenuto nella lettera e) del comma 6 dell'art. 11 del Codice di giustizia contabile, da intendersi quale norma a carattere ricognitivo, positivizzante della pregressa elaborazione giurisprudenziale; si tratterebbe infatti di un orientamento che postula una lettura del quadro ordinamentale secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata, conforme cioè ai fondamentali canoni costituzionali di cui agli articoli 24, 97 e 119, comma 6, della Costituzione, nonché all'articolo, 6 comma 1, della CEDU; la disposizione del codice, infatti, assumerebbe la portata di una clausola ricognitiva elastica di fattispecie riconducibili alla materia della contabilità pubblica e oggetto di cognizione, in sede di controllo, da parte delle articolazioni regionali della Corte dei conti.

La circostanza che, nella specie, l'atto impugnato sia riconducibile alle Sezioni riunite in sede di controllo della Corte dei conti per la Regione siciliana e non alla Sezione regionale non rilevarebbe per una diversa interpretazione della norma, poichè il riferimento testuale alle *"deliberazioni delle sezioni regionali di controllo"* prescinde dalle specificità del giudizio di parificazione del rendiconto regionale, il quale, proprio per la sua duplice natura di controllo con effetti tipici delle decisioni giurisdizionali, non ha formato oggetto di disciplina

nel codice stesso.

Di primo impulso verrebbe da dire "in cauda venenum" poiché questa ammissione della specificità oggettiva del giudizio di parificazione fa traballare la tesi della giustiziabilità di una deliberazione strumentale inserita in un contesto di procedura formativa di un atto legislativo.

Non va poi sottaciuto il *vulnus* che, nel caso specifico, la deliberazione sembra arrecare alla stessa autonomia della Regione Siciliana e in particolare alla specificità delle Sezioni riunite previste dallo Statuto⁸⁰.

Ripercorrendo gli argomenti motivazionali delle richiamate delibere n. 27 e 38 del 2014, balza evidente come, in mancanza di una serie di analisi della natura, finalità e collocazione del giudizio di parificazione, la tesi ammissiva si basa sul sillogismo che, siccome tutte le delibere di controllo nelle materie di contabilità sono giustiziabili lo diventa anche la delibera di parificazione, oggettivamente e soggettivamente di controllo, sebbene adottata con le formalità della giurisdizione.

Manca un serio esame della compatibilità di sistema dell'affermata sindacabilità in sede giurisdizionale della deliberazione di parificazione con la funzione che essa ha man mano assunto ai fini della validazione dei saldi di equilibrio, che costituiscono una componente essenziale del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche modellato secondo il sistema europeo dei conti pubblici.

In prima battuta si potrebbe immaginare una distinzione a seconda dell'organo che adotta la decisione o deliberazione, ma le Sezioni riunite hanno

⁸⁰ L'art. 6 del D.lg. 6 maggio 1948, n. 655, in attuazione dell'art. 23 dello Statuto della regione Sicilia (che fa parte delle leggi costituzionali della Repubblica ex L. cost. 26 febbraio 1948 n. 2). dispone che i poteri attribuiti alle Sezioni riunite della Corte dall'art. 25 del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, sono devoluti alle Sezioni regionali riunite.

scansato l'ostacolo ritenendo irrilevante la natura giurisdizionale dell'organo giudicante; e l'obiezione è tanto più pregnante se solo si provasse ad estendere il regime di giustiziabilità alle Sezioni riunite centrali in sede di parificazione del rendiconto generale dello Stato.

Né sembra aver peso determinate sul piano motivazionale il richiamo di sostegno alle intervenute pronunce della Consulta e della Cassazione, poiché entrambe rappresentano una mera presa d'atto di situazioni fattuali utili a sostenere, l'una, la legittimazione della Corte dei conti a proporre incidenti di costituzionalità⁸¹, l'altra, l'opposta natura di atto di controllo, per escludere la sua ricorribilità per motivi di giurisdizione⁸².

La più recente pronuncia n. 44/2017, ha ritenuto di poter trovare ulteriore conferma nell'art. dall'art. 11, comma 6, lett. e), del codice di giustizia contabile, il quale fa riferimento alle materie di contabilità pubblica nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo, in quanto la disposizione è da intendersi quale norma a carattere ricognitivo, positivizzante della pregressa elaborazione giurisprudenziale favorevole a un'interpretazione costituzionalmente orientata⁸³.

Partendo dal quadro problematico innanzi descritto, possiamo provare a evidenziare la antinomie e contraddizioni più evidenti le ricadute negative sul piano della obiettività, certezza e trasparenza della situazione finanziaria dei conti pubblici a livello territoriale.

1) Innanzitutto la pronuncia, nel suo complesso, appare

⁸¹ Corte cost., 27 aprile 2017, n. 89, cit. (e non n. 87 come erroneamente richiamato).

⁸² Cass., Sez. un., 13 settembre 2016, n. 22645, cit., e 30 ottobre 2014, n. 23072, cit.

⁸³ Sulla estensione pretoria della giurisdizione ad altre delibere di controllo espressamente contemplate, P.G. DELLA VENTURA, *I confini della cognizione delle Sezioni riunite in speciale composizione*, in *Riv. Corte conti*, 2015, 3, 604; ; G. COLOMBINI, *Il nuovo sistema dei controlli della Corte dei conti sui bilanci degli enti territoriali. Spunti di riflessione*, ivi 2015, 3, 588. S. GAMBARDELLA, *Sulla giustiziabilità delle deliberazioni di controllo della Corte dei conti da cui scaturisce per l'ente locale l'obbligo di dichiarare il dissesto*, in *www.contabilita.pubblica.it*, 15 4 ottobre 2013.

intrinsecamente contraddittoria, poiché, dopo aver ribadito la giustiziabilità della delibera (delle Sezioni riunite della Sicilia), da un lato riconosce la legittimazione a ricorrere del P.M., interveniente necessario e non parte processuale, contrastato dalla Regione, unico vero soggetto interessato a mantenere gli effetti favorevoli della parifica e, dall'altro, nega l'attualità dell'interesse a ricorrere essendo nel frattempo sopravvenuta nei termini previsti, l'approvazione legislativa della proposta di rendiconto su cui era intervenuta la parifica.

Trattandosi di evenienza necessaria e obbligatoria, che senso ha ammettere l'impugnazione di un atto che costituisce un semplice passaggio di certificazione dell'attendibilità e veridicità dei dati del consuntivo e soprattutto della esattezza del saldo esposto, se poi il saldo deve essere approvato definitivamente (entro termini ravvicinati) e presumibilmente in maniera conforme, dall'assemblea legislativa competente ?

Ma se si ragiona in termini di attualità l'interesse oppositivo del P.M. dovrebbe essere comunque apprezzato in rapporto all'atto, asseritamente lesivo dell'interesse obiettivo del tutore della legalità ma certamente non portatore di un interesse sostanziale di parte.

2) La legittimazione del P.M. è stata ammessa perché assumerebbe un ruolo sostanziale, che va oltre quello regolamentare attribuitogli come interveniente necessario in giudizi promossi da altri.

Trattasi di affermazione apodittica in contrasto con la stessa posizione assunta dalla Sezione riunite sulla non disponibilità del processo della parte

interveniante⁸⁴.

IL p.m., intervenendo in un processo promosso da altri, acquisterebbe egli stesso la legittimazione a proporre ricorso alle Sezioni riunite nell'interesse della legge e, quindi, in particolare a tutela del bene protetto□ in concreto tutelato (veridicità ed attendibilità dei bilanci); trattasi evidentemente di un'astrazione che trasfigurerebbe il ruolo del p. m. nei processi di parte, non essendo prevista alcuna ipotesi di ricorso nell'interesse delle legge, se non nei giudizi pensionistici, che comunque non potrebbe travolgere l'interesse contrario dell'ente interessato a conseguire una tempestiva ed indiscussa certificazione a proprio vantaggio.

3) Se è vero che l'essenza dell'attività di parificazione è costituita dalla "funzione di ausiliarità" e che la verifica si "inserisce" nel processo legislativo regionale, perché mai dovrebbe essere consentito l'impugnabilità di un atto infraprocedimentale, non da parte di terzi, ma da parte dello stesso ente ausiliato ?.

4) E' del tutto contraddittorio riconoscere che nel giudizio di parifica le Sezioni riunite regionali si pronunciano sul rendiconto regionale con decisione a carattere di definitività e poi ammettere la sindacabilità del "modus decidendi", al fine di verificare la correttezza dell'esercizio della specifica funzione di controllo e in particolare delle modalità di esecuzione dei riscontri finanziario-contabili richiesti dalla natura stessa del giudizio di parifica⁸⁵.

5) Se si accetta il carattere di definitività di una decisione funzionalmente preordinata a supportare l'approvazione legislativa, è nella

⁸⁴ Corte conti, S. R., 8 febbraio 2017, n. 8, cit e 7 febbraio 2017, n. 5, cit.

⁸⁵ La sindacabilità viene giustificata con l'ambigua formula della *revisio prioris instantiae* circoscritta alla verifica dei limiti esterni della funzione.

natura delle cose che la pronuncia sia di per sé irretrattabile ed immodificabile se non anche intangibile, come può desumersi dalle richiamate pronunce della Corte costituzionale, ma da tale caratteristica, qualunque ne sia l'oggettiva portata, non può che derivare che, la pronuncia non può essere soggetta a revisione in un forzato giudizio di secondo grado, non tanto perché *praeter legem*, ma per la sua stessa intrinseca natura e finalità, che non ammette correttivi o ripensamenti, anche perché la decisione ha la forza di un accertamento tecnico basato su regole numeriche univocamente definite e applicate⁸⁶.

6) Se si estende ai giudizi di parifica regionale il teorema del nesso di ausiliarità della Corte dei conti nei confronti delle assemblee elettive, quale organo ausiliario tanto dello Stato quanto delle regioni e degli enti locali⁸⁷, un qualsiasi intermezzo contenzioso nel procedimento di definizione del rendiconto annuale si risolverebbe in un conflitto tra Governo regionale che ha proposto il quadro del rendiconto e il Consiglio che ha interesse a varare il documento immune da vizi contabili strutturali, posto che la decisione di parifica è adottata nell'esercizio di una funzione rigorosamente neutrale e disinteressata; trova pertanto applicazione il principio, affermato dalla Consulta (sent. n. 121/1966), che la pronuncia di parifica è definitiva e insindacabile⁸⁸; al contrario la funzione di parifica non è antagonista al potere-dovere di approvare il

⁸⁶ D. MORGANTE, *I nuovi presidi della finanza regionale e il ruolo della Corte dei conti nel d.l. n. 174/2012*; in *Federalismi.it* n. 1/2013, ha giustamente sottolineato che trattasi di principi afferenti ai connotati ontologici del giudizio di parifica e del suo esito.

⁸⁷ Corte cost., 5 marzo 2014, n. 39, cit. e 27 gennaio 1995, n. 29, cit. L'ausiliarità 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 (Corte cost., 14 luglio 1989, n. 406, in *Riv. Corte conti* 1989, 4,153).

⁸⁸ Corte cost., 27 aprile 2017, n. 89, cit. e 23 luglio 2015, n. 181, cit.

rendiconto, né il diniego o parifica con riserva potrebbe rivelarsi impeditivo, cogente o semivincolante del libero esercizio del potere legislativo⁸⁹.

7) Per ultimo, la tesi negazionista trova conforto nell'asserita natura di controllo preventivo della decisione di parifica, poiché, se fino ad oggi se ne è negata la sindacabilità in sede giurisdizionale per la sua accessorialità o complementarietà all'atto amministrativo concretamente lesivo, a maggior ragione la regola dovrebbe valere per un atto strumentale rispetto ad un atto di natura legislativa.

12. Breve epilogo come auspicio

In conclusione se si parte dal presupposto che le deliberazioni delle Sezioni regionali sono impugnabili solo se immediatamente e concretamente lesive occorrerebbe presupporre che il giudizio di parifica, seppure strumentale, e quindi assorbito nella legge di approvazione del rendiconto avrebbe paradossalmente un'attitudine pregiudizievole per l'ente se negativo, e per la parte pubblica, se positivo; tale effetto, però, è stato categoricamente escluso dal giudice delle leggi nella stessa pronuncia da cui ha avuto avvio la nuova tipologia di ricorsi in materia di contabilità pubblica, quando ha riconosciuto che il controllo della Corte dei conti sui bilanci e sui rendiconti regionali appare insuscettibile di incidere sull'efficacia delle leggi regionali con le quali detti bilanci e rendiconti sono approvati⁹⁰.

⁸⁹ Corte cost., 5 marzo 2014, n. 39, cit. F. GUELLA, *Il carattere "sanzionatorio" dei controlli finanziari di fronte alle prerogative dei Consigli regionali e dei gruppi consiliari: ricadute generali delle questioni sollevate dalle autonomie speciali*, in *Corte cost.* 39/2014, in *osservatorio AIC*, aprile 2014; G. DI COSIMO, *Sul contenuto e sul controllo degli atti normativi (nota a sent. 39/2014)*, in *Forum Quad. cost.* 2014

⁹⁰ Corte cost. 5 marzo 2014, n. 39, cit. 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 *Federalismi.it*, n. 19/2015; B. CARAVITA e F. IORIO, *La Corte costituzionale e l'attività della Corte dei conti (una breve nota sulle sentenze n. 39 e 40 del 2014)*, in *Federalismi.it*, n. 6/2014; P. SANTORO, *Il controllo cogente sugli equilibri di bilancio delle autonomie locali (Corte cost., 10 marzo 2014 n. 40)*, in *Giust.amm.* n. 4/2014

Va osservato, peraltro, che i premi e le sanzioni, previste dall'art. 10, comma 4, L. n.243/2012, sono correlati, non al giudizio in sé, ma alla concreta situazione definitiva (saldo positivo o negativo) risultante dalla legge di approvazione del rendiconto⁹¹; le stesse Sezioni riunite, peraltro, nel confermare l'indirizzo estensivo della propria giurisdizione esclusiva hanno precisato che la sentenza n. 39/2014 della Corte Costituzionale ammette la giustiziabilità delle sole deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo con effetti "imperativi" ed "inibitori", escludendola, a contrario, per tutte le altre tipologie di deliberazioni di controllo, ivi comprese quelle emesse nell'ambito dell'attività consultiva⁹².

Un seconda paradossale anomalia potrebbe derivare dalla circostanza che sarebbe contestabile solo il giudizio di parificazione e non anche la relazione/referto che, in quanto sicuramente ascrivibile al genus del controllo collaborativo, resterebbe di per sé insindacabile⁹³.

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.

A maggior ragione non si giustifica la legittimazione del P.M. contabile, nemmeno come segnale di reciprocità, in un giudizio asimmetrico, che per le

⁹¹ In base all'art. 10, comma 2, dello stesso art. 10, L. n. 243/2012, qualora, in sede di rendiconto di gestione, un ente registri un valore negativo del saldo di bilancio il predetto ente adotta misure di correzione tali da assicurarne il recupero entro il triennio successivo, in quote costanti

⁹² Corte conti, S.R., 4 maggio 2017, n. 15, in *www.corteconti.it*, con riferimento ad un ricorso per riesame di precedente delibera prescrittiva.

⁹³ P. FAVA, *I controlli: teoria generale e tecniche di impugnazione*, in *Riv. Corte conti* 2009, 4, 224.; C. CHIAPPINELLI, *La evoluzione del sistema dei controlli e la relazione sul rendiconto generale dello Stato*, ivi 2009, 2, 256. Corte cost., 13 ottobre 1988, n. 961, ivi 1988, 5, 276.

sue peculiarità, non può sfociare in un processo di parti *pleno iure*, ai margini del giusto processo.

Occorre un onorevole *self restraint* della magistratura contabile, poichè potrebbe accadere che, come per il danno all'immagine, chi la tira la vince ma chi troppo la tira la spezza.

Non va infine trascurato, *last but not least*, che la centralizzazione della decisione definitiva sui rendiconti generali va a toccare il delicato equilibrio del sistema delle autonomie, per le quali dovrebbe valere il principio di vicinanza della Carta europea dell'autonomia locale e potrebbe essere vista come l'ultima beffa al federalismo autonomistico⁹⁴.

⁹⁴ A. LANZAFAME, *L'estensione di competenze del giudice contabile: le anomalie di un giudice che appare alla ricerca di identità e con un processo di serie minore*, in www.LeggiOggi.it; V. TORANO, *Il ricorso in unico grado alle sezioni riunite della Corte dei conti avverso gli atti di ricognizione delle amministrazioni pubbliche operata annualmente dall'Istat*, in *Dir. Proc. amm.* 2015, 2, p. 641; R. SCALIA, *La funzione di controllo della Corte dei conti. La giustiziabilità delle decisioni assunte dalle Sezioni regionali nell'area della legittimità-regolarità della gestione finanziario-contabile*, in *Federalismi.it*, n. 13/2017.