

Giudizio di parificazione dei rendiconti e autonomia regionale

di Guido Rivosecchi*

SOMMARIO: 1. Autonomia regionale e diritti costituzionali nel prisma del giudizio di parificazione dei rendiconti. – 2. Il difficile bilanciamento tra accertamento giudiziale e autonomia regionale: oggetto, parametro, funzione certatoria e accesso alla giustizia costituzionale. – 3. La controversa questione della natura giuridica della parificazione dei rendiconti regionali. – 4. Un difficile “banco di prova”: le vicende relative ai rendiconti 2019-2020-2021 della Regione siciliana e la giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte dei conti. – 5. Verso una ricomposizione degli orientamenti della giurisprudenza? – 6. Le garanzie necessarie dell'autonomia regionale: tecniche istruttorie e tutela del contraddittorio nella parificazione dei rendiconti regionali.

1. *Autonomia regionale e diritti costituzionali nel prisma del giudizio di parificazione dei rendiconti*

Già previsto per le autonomie speciali ed esteso alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 1, comma 5, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali fornisce una prospettiva di analisi particolarmente significativa del ruolo costituzionalmente affidato alla Corte dei conti a presidio del corretto impiego delle risorse pubbliche, della legalità finanziaria e dei suoi riflessi sull'autonomia regionale. Infatti, tra le funzioni affidate alla magistratura contabile, il procedimento qui in esame è quello che più si svolge “a ridosso” della *legge regionale* – massima espressione dell'autonomia politica dell'ente territoriale – nella specie sotto forma di atto legislativo di approvazione del rendiconto.

Pur non potendo produrre alcun effetto inibitorio dell'efficacia della legge regionale per limiti di ordine costituzionale¹, il giudizio di parifica-

* Professore ordinario di diritto costituzionale – Università degli Studi di Padova.

¹ Cfr. Corte cost. n. 39/2014, punto n. 6.3.4.3.1 del “Considerato in diritto”, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 1, comma 7, del d.l. n. 174 del 2012 limitatamente alla parte in cui prevedeva il controllo della Corte dei conti sui bilanci preventivi e sui rendiconti consuntivi delle Regioni poiché esso implicava effetti impeditivi dell'efficacia della *legge regionale* di bilancio e di approvazione del rendiconto così violando i parametri costituzionali posti a presidio dell'autonomia regionale e il principio dell'unicità della giurisdizione costituzionale.

zione costituisce sede privilegiata di controllo giudiziale di legittimità-regolarità dei conti perché esso oggi non si esplica più, come in origine, in un mero raffronto tra scritture contabili (tra i risultati del rendiconto, i dati esposti nei conti periodici e le “autorizzazioni” di spesa del bilancio di previsione), bensì consente di sindacare la legittimità delle partite di entrata e di spesa e dei relativi titoli (provvedimenti amministrativi e contratti) e di accertare il rispetto o non degli equilibri di bilancio mediante un procedimento a struttura binaria e ad esito dicotomico (parifica/non parifica) assistito dalle formalità della giurisdizione contenziosa².

La costituzionalizzazione dei precetti dell’equilibrio e della sostenibilità della finanza pubblica allargata (art. 81, 119, primo comma, e 97, primo comma, Cost.) ha concorso in maniera decisiva a modificare il giudizio di parificazione dei rendiconti ampliandone oggetto e parametro, essendo quest’ultimo ormai idoneo ad includere tutte le fonti costituzionali, “rinforzate” e legislative rivolte ad assicurare l’equilibrio per tutto il ciclo di bilancio.

In altre occasioni, anche in seminari di questa Scuola, si sono già presi in esame i fattori che hanno concorso al rafforzamento dei controlli giudiziali di legittimità-regolarità dei conti, a cui è riconducibile il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali; fattori successivamente acuiti dalla crisi economico-finanziaria del 2010-2011, dalla successiva costituzionalizzazione del precetto dell’equilibrio di bilancio e dal perdurante regime di emergenza permanente (economico-finanziaria, pandemica; bellico-energetica)³.

In questo contesto, alla luce di recenti novità giurisprudenziali, pare opportuno tornare ad esaminare i profili procedurali e sostanziali che connotano il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali, la sua natura e gli effetti che esso è idoneo a produrre sull’autonomia regionale, con particolare riguardo alle tecniche istruttorie e alla tutela del contraddittorio. Questi ultimi, infatti, costituiscono gli istituti di maggior rilievo ai fini della composizione degli interessi costituzionalmente rilevanti e potenzialmente antagonisti che vengono in rilievo nel giudizio qui in

² In termini, Corte cost. n. 184/2022, punto n. 5.2 del “Considerato in diritto”. Nella stessa prospettiva, cfr. già G. RIVOSECCHI, *Controlli della Corte dei conti e incidente di costituzionalità*, in *Diritto pubblico*, n. 2/2017, 378 ss.

³ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOSECCHI, *Stat rosa pristina nomine, nomina nuda tenemus, ovvero: disvelata natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti ed effetti sull’autonomia regionale*, in *Le Regioni*, n. 6/2022, 1257 ss.

esame: da un lato, il principio di autonomia della Regione, inteso nella sua massima espressione politico-legislativa e, dall'altro lato, il principio di legalità-finanziaria e l'interesse al corretto impiego delle risorse pubbliche, ivi inclusa l'esigenza di rispettare le tempistiche normativamente previste per il corretto svolgimento del ciclo annuale di bilancio al fine di assicurare la partecipazione delle Regioni al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica e la funzionalità della decisione finanziaria annuale.

Occorre preliminarmente richiamare alcune premesse di ordine giuridico-costituzionale entro le quali si iscrive il rafforzamento del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali perseguito dal legislatore e dalla giurisprudenza costituzionale.

In primo luogo, il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali è disciplinato dalle stesse norme previste per la parifica del rendiconto generale dello Stato per effetto dei rinvii agli artt. 39-41 del r.d. n. 1214 del 1934 (T.U. Corte dei conti) contenuti, per le Regioni a statuto ordinario, nell'art. 1, comma 5, del d.l. n. 174 del 2012, e, per le Regioni a statuto speciale, nelle apposite norme di attuazione statutaria⁴.

In secondo luogo, a seguito dell'introduzione dei precetti dell'equilibrio e della sostenibilità delle finanze pubbliche da parte della legge costituzionale n. 1 del 2012, il giudizio di parificazione ha assunto un ruolo sempre più rilevante nel controllo della finanza pubblica allargata perché, come precisato dalla giurisprudenza costituzionale, copertura finanziaria ed equilibrio di bilancio integrano una «clausola generale» quale parametro operante *direttamente* – anche senza *interpositio legislatoris* – nel giudizio di costituzionalità delle leggi che si riflette sui controlli sulla finanza pubblica affidati alla Corte dei conti⁵. Alla stregua di tale interpretazione, i richiamati precetti costituzionali esplicano i loro effetti anche tra i diversi

⁴ Con l'unica eccezione costituita dalla Regione Val d'Aosta che non ha ancora provveduto all'adeguamento delle norme di attuazione al fine di garantire la necessaria sottoposizione al giudizio di parifica del rendiconto generale della Regione: al riguardo, per le rilevanti implicazioni in termini di elusione dei principi costituzionali sul controllo della finanza pubblica allargata, cfr. G. SCACCIA, *Il giudizio di parificazione e l'eccezione valdostana: una zona d'ombra nel controllo costituzionale sulla legalità finanziaria dei rendiconti regionali?*, in *Riv. Corte conti*, n. 4/2022, 1 s.

⁵ In questo senso, tra le altre, in maniera particolarmente significativa, cfr. Corte cost., n. 192/2012, punto n. 4 del "Considerato in diritto" e n. 184/2016, punto n. 8 del "Considerato in diritto".

esercizi finanziari in forza del principio di continuità dei conti⁶; principio che la parifica è chiamata a garantire⁷, pur senza vincolare *direttamente* la legge di approvazione del rendiconto che attiene all'autonomia dei Consigli regionali ed è espressione della diversa funzione di controllo politico del Legislativo sull'Esecutivo⁸.

A tali fini, il giudizio di parificazione del rendiconto non risponde soltanto ai principi della contabilità pubblica, ma, riprendendo l'espressione ripetutamente utilizzata dalla giurisprudenza costituzionale, anche a quelli del «diritto del bilancio» inteso quale insieme di fonti costituzionali, rinforzate e di leggi ordinarie rivolte a preservare gli equilibri finanziari e la “sana” gestione⁹. Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza costituzionale, tali atti hanno progressivamente integrato il parametro del «riscontro con le leggi del bilancio» di cui all'art. 39 del r.d. n. 1214 del 1934 a cui la parifica è preordinata.

Da quanto sin qui detto segue un'ultima fondamentale premessa da tenere ben presente per il corretto inquadramento del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali. Accertando le modalità di impiego delle risorse e salvaguardando i saldi di bilancio, con tale giudizio la Corte dei conti concorre ad assicurare la sostenibilità nel tempo dei diritti costituzionali perché tutti i diritti “costano” e necessitano di risorse¹⁰; ricorse

⁶ Muovendo dai consolidati orientamenti della giurisprudenza costituzionale (cfr., in particolare, Corte cost. n. 89 e n. 274/2017 e n. 227/2019), la dottrina ha ampiamente valorizzato l'interpretazione del giudizio di parifica quale istituto rivolto a garantire anche il principio di continuità dei conti: cfr., per tutti, C. BUZZACCHI, *L'armonia logica e matematica dell'equilibrio del bilancio» e le improbabili acrobazie contabili del legislatore regionale*, in *Giur. cost.*, n. 6/2017, 3028 ss., spec. 3030 ss.; C. BERGONZINI, *Trasparenza e veridicità dei bilanci: l'annullamento del rendiconto oggetto di manipolazioni contabili*, in *le Regioni*, n. 3/2018, 515 ss.

⁷ Come ripetutamente precisato dalla giurisprudenza costituzionale da Corte cost. n. 250/2013 a Corte cost. n. 39 e n.120/2024.

⁸ La giurisprudenza costituzionale ha infatti riconosciuto «*sfere distinte e non confliggenti*» in ordine, da un lato, alla funzione svolta dalla Corte dei conti in sede di parifica e, dall'altro lato, al controllo politico che si esprime nella legge statale o regionale di approvazione del rendiconto: cfr. già Corte cost. n. 121/1966, punto n. 1 del “Considerato in diritto”; nonché Corte cost. n. 72/2012, punto 2.2 del “Considerato in diritto” e Corte cost. n. 184/2022, punto 5.2 del “Considerato in diritto”.

⁹ Cfr., ad esempio, Corte cost. n. 184/2022, punto 5.2 del “Considerato in diritto”.

¹⁰ Che i diritti siano condizionati nell'attuazione legislativa dall'organizzazione e dai mezzi di provvista è osservato dai costituzionalisti italiani sin dagli anni Sessanta del secolo scorso: cfr. M. MAZZIOTTI, voce *Diritti sociali*, in *Enc. dir.*, XII, Milano, Giuffrè,

che, in buona parte, sono destinate al finanziamento di politiche regionali rivolte ad erogare prestazioni¹¹.

2. *Il difficile bilanciamento tra accertamento giudiziale e autonomia regionale: oggetto, parametro, funzione certatoria e accesso alla giustizia costituzionale*

Tanto premesso, alla stregua dei più recenti orientamenti normativi e giurisprudenziali, il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali si configura come procedimento di verifica delle informazioni contabili dell'ente territoriale che si esplica in un controllo del rendiconto articolato su tre livelli: le scritture contabili relative alle singole transazioni, vale a dire provvedimenti amministrativi e contratti costituenti titolo degli impegni di spesa o degli accertamenti di entrata (primo livello) che, rappresentate secondo i criteri della contabilità analitica (secondo livello), vengono sintetizzate nei saldi rappresentati nel rendiconto (terzo livello)¹².

Il rendiconto, quindi, così strutturato su più livelli – corrispondenti, oggi, alle «scritture contabili» richiamate dall'art. 39 del r.d. 1214 del 1934 – espone in maniera sintetica, cioè attraverso i saldi, i risultati della gestione espressi dalla contabilità analitica entro i limiti fissati dal bilancio di previsione e in base alle leggi di spesa su cui trovano fondamento gli atti che costituiscono titolo di pagamento¹³. Ne consegue che il giudizio di

1964, 805 s.; A. BALDASSARRE, voce *Diritti Sociali*, in *Enc. giur. Treccani*, XI, Roma, 1989, 29 s.; M. LUCIANI, *Sui diritti sociali*, in *Studi in onore di Manlio Mazziotti di Celso*, vol. II, Padova, Cedam, 1995, 121; G. LOMBARDI, *Diritti di libertà e diritti sociali*, in *Pol. dir.*, 1999, 11 ss., spec. 14; e, soltanto successivamente, S. HOLMES - C.R. SUNSTEIN, *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, New York – London, W.W. Norton, 1999, trad. it. di E. CAGLIERI, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, il Mulino, 2000. La giurisprudenza costituzionale ha corroborato da tempo questa stessa prospettiva: cfr., tra le più significative, Corte cost. n. 455 del 1990; n. 240 del 1994; n. 245 del 1997; n. 203 del 2016, punto 8 del “Considerato in diritto”; n. 192 del 2017, punto 9.2.4 del “Considerato in diritto”.

¹¹ Al riguardo, cfr., per tutti, M. LUCIANI, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, in *Rivista AIC*, n. 3/2016, 14 ss.

¹² Sul significato del “rendicontare” e sui rendiconti articolati su più livelli, cfr. C. CINCOTTI, *L'obbligazione di rendiconto: profili ricostruttivi*, in *Riv. dir. civ.*, n. 6/2017, 1447 ss., spec. 1459 ss.

¹³ Così concepito, il rendiconto è un atto complesso idoneo a sintetizzare il “sistema di informazioni contabili” dell'ente territoriale in ordine all'intero ciclo di

parificazione consente di sindacare la legittimità delle partite di entrata e di spesa e dei loro titoli presupposti e di accertare, in definitiva, il rispetto o non dei parametri normativi sugli equilibri finanziari¹⁴. Da ciò discende la struttura sempre più articolata dei rendiconti, funzionale all'esigenza che le singole scritture contabili rispondano a requisiti di chiarezza, correttezza, univocità, veridicità e trasparenza¹⁵.

Ai fini dell'individuazione del parametro normativo del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali, occorre anzitutto rammentare che, contrariamente allo Stato, le Regioni sono costituzionalmente tenute ad assicurare l'equilibrio costante di parte corrente dal momento che l'indebitamento è ammesso soltanto per la spesa di investimento (art. 119, settimo comma, Cost.). Ne consegue che le Regioni devono garantire percorsi di rientro da eventuali disavanzi, calcolati attraverso il peculiare saldo chiamato «risultato di amministrazione». Tale saldo, muovendo dai limiti all'indebitamento costituzionalmente previsti, obbliga gli enti stessi a recuperare dalle risorse proprie (mediante maggiori entrate o risparmi di spesa) le coperture che sono risultate mancanti nel ciclo di gestione¹⁶.

Riassumendo: l'oggetto principale del giudizio di parificazione del

gestione in riferimento a un determinato arco temporale. Per queste ragioni, come si dirà appresso nel testo, la giurisprudenza costituzionale afferma che oggetto del giudizio non è l'atto o l'attività, della Giunta o del Consiglio, bensì, la validazione del risultato di amministrazione, inteso come il saldo che è in grado esprimere in modo sintetico lo stato degli equilibri finanziari, di talché, all'esito del giudizio – avente ad oggetto il “ciclo” sintetizzato dal saldo – possono prodursi, tramite il principio di continuità, effetti indirettamente conformativi sull'ente, ossia obblighi di correzione tramite assestamenti del bilancio di previsione.

¹⁴ Per un esame analitico delle fasi in cui si articola il procedimento (riscontro dei “fatti” contabili, vale a dire controllo della veridicità delle registrazioni periodiche e delle “transazioni” sottostanti, a cui segue l'accertamento “in diritto” della corrispondenza delle registrazioni contabili periodiche ai parametri normativi), cfr. G. RIVOSECCHI, *Stat rosa pristina nomine, nomina nuda tenemus, ovvero: disvelata natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti*, cit., 1265 ss.

¹⁵ Per il richiamo di tali principi nella giurisprudenza costituzionale, cfr. Corte costituzionale 9 gennaio 2018, n. 49, punto n. 3.4 del “Considerato in diritto”; n. 18/2019, punto n. 5.3 del “Considerato in diritto”; n. 235/2021, punto n. 6.1 del “Considerato in diritto”. In dottrina, cfr. G. SCACCIA, *Il bilancio quale strumento di responsabilità democratica nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. Corte conti*, n. 2/2020, 11 ss.

¹⁶ Sul carattere più stringente del vincolo di bilancio delle Regioni rispetto a quello dello Stato e sui conseguenti limiti all'indebitamento, cfr. S. PAJNO, *Principi, regole e clausole generali nel diritto costituzionale del bilancio*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2021, 146 ss.

rendiconto è costituito dalla verifica dei saldi. È per questo che per le Regioni il risultato di amministrazione – riprendendo le parole della Corte costituzionale – costituisce «l'oggetto principale e lo scopo del giudizio di parificazione» ai fini della «verifica, a consuntivo, degli equilibri di bilancio»¹⁷. A tali fini, la giurisprudenza costituzionale ha individuato l'ambito e la portata del giudizio indicando puntualmente gli elementi che devono essere contenuti nella legge di approvazione del rendiconto: a) il risultato di amministrazione quale indicatore idoneo a chiarire la situazione economico-finanziaria dell'ente al termine dell'esercizio in modo comparabile a quella dell'anno precedente e a quella che sarà determinata per l'esercizio successivo; b) il risultato della gestione annuale, che consente di imputare le risultanze della gestione stessa agli amministratori in carica; c) lo stato di indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri, che consente una valutazione dell'andamento pluriennale dei conti¹⁸.

In definitiva, l'oggetto principale del giudizio di parifica dei rendiconti regionali è costituito dalla determinazione del risultato di amministrazione quale saldo che è in grado di misurare il rispetto dell'equilibrio e l'eventuale grado di divergenza da esso. Infatti, come ripetutamente precisato dalla giurisprudenza costituzionale¹⁹, un risultato di amministrazione infedele pregiudicherebbe anche gli esercizi finanziari futuri e, quindi, le stesse politiche di risanamento pluriennali e il conseguimento dell'equilibrio²⁰.

Dall'esigenza di verificare la correttezza e la sincerità dei saldi (espressione sintetica delle scritture di terzo livello) e la coerenza con gli obiettivi di legge obiettivo discende la necessità che le singole scritture contabili rispondano a requisiti di veridicità, chiarezza, correttezza univocità, e trasparenza (secondo livello) e che queste si basino su titoli in grado di produrre una valida iscrizione in bilancio (primo livello).

¹⁷ Così, Corte cost., n. 89/2017, punto n. 3 del “Considerato in diritto”, con la quale la Corte costituzionale accoglie la prospettazione della Sezione regionale di controllo rimettente. In dottrina, sulla centralità del rispetto dell'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche, quale oggetto del giudizio di parifica, cfr. C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle Regioni*, in *Riv. Corte conti*, n. 3-4/2016, 517.

¹⁸ Cfr., in particolare, Corte cost., n. 49/2018, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

¹⁹ Al riguardo, si veda Corte cost., n. 181/2015; n. 89 e n. 274/2017; n. 49/2018; n. 18/2019; n. 235/2021.

²⁰ Al riguardo, cfr. C. BERGONZINI, *Trasparenza e veridicità dei bilanci*, cit., 515 ss.

In questa prospettiva, l'accertamento della veridicità e della legittimità dei conti espletato in sede di parifica non può non interessare incidentalmente la legittimità del titolo legislativo che ha generato la posta di spesa, al fine di accertare la conformità a Costituzione delle disposizioni contenute nel bilancio o nelle leggi di spesa che hanno consentito l'accertamento o l'impegno delle poste successivamente rendicontate²¹.

Nel contesto normativo e giurisprudenziale sopra ricostruito, l'accesso alla giustizia costituzionale in sede di parifica non risponde tanto all'esigenza di evitare la formazione di "zone franche" dal controllo di costituzionalità da cui segue il riconoscimento della natura di giudice «ai limitati fini» del promovimento della questione sin dalla "storica" sentenza n. 226 del 1976²², ma discende dalla stessa struttura del giudizio di parifica, dai suoi elementi costitutivi e dai presupposti soggettivi e oggettivi²³. L'essere incardinato davanti a un organo del potere giudiziario; l'essere basato soltanto sulla rigorosa applicazione ad un caso concreto di parametri esclusivamente normativi; il produrre decisioni emanate con modalità che rispettino il principio del contraddittorio, inteso quale precetto vincolante e pienamente realizzato mediante l'impugnabilità delle decisioni stesse²⁴.

²¹ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOSECCHI, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti e l'accesso alla giustizia costituzionale* (1° dicembre 2021), in *Federalismi.it*, n. 27/2021, 143 ss.

²² Sin da Corte cost., n. 226/1976, spec. punti n. 2 e n. 3 del "Considerato in diritto", che affermò la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità in sede di controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo soprattutto in ragione della richiamata esigenza di illuminare le "zone buie" dal controllo di costituzionalità delle leggi. Il riconoscimento della natura di giudice «ai limitati fini» del promovimento della questione di legittimità costituzionale non ha avuto peraltro seguito da parte del giudice contabile (cfr. R. BIN, C. BERGONZINI, *La Corte costituzionale in Parlamento*, in «Effettività» e «seguito» delle tecniche decisorie della Corte costituzionale, a cura di R. BIN, G. BRUNELLI, A. PUGIOTTO, P. VERONESI, Napoli, ESI, 2006, 231), salvo in rarissimi casi (cfr. n. 384/1991, punto n. 2 del "Considerato in diritto"), mentre tale via di accesso alla giustizia costituzionale avrebbe potuto costituire strumento particolarmente incisivo di controllo dei conti pubblici poiché il magistrato contabile potrebbe denunciare in sede di opposizione del visto sugli atti del Governo tutte le leggi presupposte viziate per difetto di copertura, senza scontare, tra l'altro, il limite di assicurare la sindacabilità delle leggi soltanto a consuntivo dell'esercizio finanziario, quando, cioè, gli effetti contabili e amministrativi dell'eventuale lesione dell'art. 81 Cost. si sono già consumati, come invece accade quando la Corte dei conti solleva la questione in sede di giudizio di parificazione.

²³ Cfr. A. CARDONE, *Legittimazione al promovimento della questione di costituzionalità e natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti regionali*, in *Giur. cost.*, n. 5/2020, 2592 ss.

²⁴ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOSECCHI, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti*

La combinazione di tali elementi realizza le condizioni ai fini dell'ampiamiento della rilevanza e dell'incidentalità per il promovimento di questioni di legittimità costituzionale²⁵.

Non è certamente un caso che il principio della ricorribilità delle decisioni di parifica delle Sezioni regionali – decisivo ai fini dell'attrazione del procedimento nell'alveo della giurisdizione – sia stato affermato dalla Corte costituzionale, a partire dalla sentenza n. 39 del 2014, ove si legge che tali «pronunce [...] possono [...] ledere le situazioni giuridiche soggettive», e, quindi, deve essere assicurata «la garanzia della tutela dinanzi al giudice assicurata dal fondamentale principio dell'art. 24 Cost.», sicché «[r]esta [...] in discussione, non già l'an, ma soltanto il *quomodo* di tale tutela»²⁶.

Da quanto sin qui detto segue che può essere necessario per il magistrato contabile verificare preliminarmente la conformità a Costituzione di disposizioni di legge presupposte o conseguenti ai titoli di spesa del rendiconto al fine di consentire al giudice di validare o meno il rendiconto²⁷.

e l'accesso alla giustizia costituzionale, in *Scritti in onore di Aldo Carosi*, a cura di G. COLOMBINI, Napoli, Editoriale Scientifica, 2021, 816 ss.

²⁵ In questi termini, cfr. A. CARDONE, *Legittimazione al promovimento della questione di costituzionalità e natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti regionali*, cit., 2592, secondo il quale «all'ampliamento della rilevanza, e dunque dell'incidentalità, [...] corrisponde una tendenza alla giurisdizionalizzazione in senso proprio del giudizio di parifica, perché, al di là della ricorrente affermazione per cui il medesimo è giurisdizione solo “ai limitati fini” della promovibilità della questione, le condizioni della legittimazione a instaurare il giudizio incidentale vengono in concreto individuate nei caratteri propri del giudizio come espressione della giurisdizione, ossia nei canoni oggettivi di esercizio della funzione giurisdizionale (l'essere basato solo su norme, il produrre decisioni impugnabili, l'informarsi al principio del contraddittorio)». Quanto detto spiega e giustifica perché, nelle sedi di controllo diverse dai controlli di legittimità-regolarità dei conti, la Corte costituzionale continui a negare la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità (cfr., ad esempio, Corte cost. n. 335/1995 e n. 37/2011). Infatti, in tali sedi, si esplica un'attività di controllo svolta nell'esclusivo interesse degli enti destinatari e, quindi, in quanto rivolta a stimolare processi di auto-correzione, essa risulta strutturalmente inidonea all'accesso in via incidentale alla giustizia costituzionale.

²⁶ Corte cost., n. 39/2014, punti n. 6.3.4.3.3 e n. 6.3.9.8 del “Considerato in diritto”.

²⁷ In dottrina, ad esempio, M. CECCHETTI, *La parificazione dei rendiconti delle Regioni nel difficile equilibrio tra le garanzie costituzionali della legalità finanziaria e quelle dell'autonomia regionale* (16 dicembre 2020), in *Federalismi.it*, n. 34/2020, 53 ss.; F. GUELLA, *Leggi regionali in competenze altrui ma spendendo risorse proprie? Perché occorre che la Corte costituzionale sia sollecitabile dalla magistratura contabile, in sede di parificazione, per poter ricordare che l'avanzo di*

Attraverso diverse fasi storiche²⁸, la giurisprudenza costituzionale, in particolare nelle sentenze n. 81 del 2017, n. 196 del 2018, n. 157 e n. 189 del 2020, è giunta a delineare un vero e proprio “*test di giurisdizionalità*” ai fini della legittimazione a sollevare questioni di costituzionalità, successivamente confermato²⁹ e sintetizzabile nei seguenti termini: a) applicazione di parametri normativi, tenendo conto che «l’esito del procedimento è dicotomico nel senso di ammettere od escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio»; b) «giustiziabilità del provvedimento in relazione a situazioni soggettive dell’ente territoriale coinvolte» assicurando la ricorribilità entro i termini previsti – altrimenti la pronuncia è *definitiva* – delle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione; c) «pieno contraddittorio sia nell’ambito del giudizio di parifica esercitato dalla Sezione regionale sia nell’eventuale giudizio ad istanza di parte, qualora quest’ultimo venga avviato dall’ente territoriale cui si rivolge la parifica», assicurando, in entrambe le ipotesi, «il coinvolgimento del pubblico ministero a tutela dell’interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell’ente territoriale»³⁰.

In tale prospettiva, la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità in sede di parifica è stata progressivamente ampliata sia “per oggetto”, poiché essa riguarda ormai tutte le disposizioni di legge, statale e regionale, che possono alterare gli equilibri di bilancio³¹, sia “per parametro”, non essendo più limitata alle violazioni dell’art. 81 Cost., ma estesa dapprima ai contrasti con tutte le norme costituzionali sull’equilibrio e sui limiti all’indebitamento degli enti sub-statali (artt. 97, primo comma, e 119 Cost.)³² e, successivamente, alla violazione dei para-

amministrazione non è un utile di esercizio, in le Regioni, n. 4/2019, 1080 ss.; G. MENEGUS, «*Ceci ce n’est pas une pipe*», ovvero sulla “ritrovata” natura giurisdizionale del giudizio di parificazione. Commento a Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione – sentenza n. 20/2021/DELC, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2022, 131 ss.

²⁸ Cfr. A. CARDONE, *Legittimazione al promovimento della questione di costituzionalità e natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti regionali*, cit., 2586 ss.

²⁹ Cfr. . Corte cost. n. 89/2023; n. 1, n. 9, n. 39 e n. 120/2024.

³⁰ Cfr. Corte cost. n. 89/2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”; n. 196/2018, punto n. 2.1.1 del “Considerato in diritto”; n. 157/2020, punto n. 2 del “Considerato in diritto”; n. 189/2020, punto n. 3.2 del “Considerato in diritto”.

³¹ Cfr. Corte cost, n. 244/1995, punto n. 3 del “Considerato in diritto”; n. 213/2008, punto n. 4 del “Considerato in diritto”.

³² Cfr. Corte cost. n. 181/2015, spec. punti n. 6.2 e n. 6.3 del “Considerato in diritto”.

metri attinenti al riparto di competenze tra Stato e Regioni, sia pure alle condizioni precisate dalla stessa giurisprudenza costituzionale³³.

È questo il contesto in cui si è giunti al progressivo ampliamento dell'oggetto e del parametro del giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni, stante l'assimilazione delle leggi di bilancio e di approvazione del rendiconto alle *altre* leggi regionali per effetto del definitivo superamento della teoria della natura meramente formale delle leggi di bilancio e della loro conseguente assoggettabilità al controllo di costituzionalità, affermata *apertis verbis* soltanto dalla sentenza n. 10 del 2016³⁴.

Inoltre, l'accentuazione della funzione certatoria (e, con essa, della natura giudiziale) della parifica costituisce il riflesso dell'introduzione da parte dei Trattati europei di strumenti di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, da cui segue che i controlli sui bilanci e sui rendiconti degli enti che compongono la c.d. finanza pubblica allargata siano effettuati in base a regole numeriche, secondo quanto previsto dalla direttiva sui quadri di bilancio degli Stati membri³⁵. La normativa richiamata ha l'effetto di conferire ai saldi il valore di parametri numerici vincolanti, concordati per evitare "disavanzi eccessivi", da cui discende l'esigenza di assicurare la veridicità dei bilanci e dei conti mediante controlli affidati ad un organo di *audit* e riferibili, appunto, a detti parametri numerici vincolanti individuati nei saldi di bilancio.

In questa prospettiva, la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 sul c.d. pareggio di bilancio costituisce il punto di svolta anzitutto poiché individua il *parametro* normativo del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali che mancava nel quadro costituzionale originario e che viene oggi identificato nell'equilibrio di bilancio come declinato dal legislatore e nella sostenibilità del debito pubblico. Ciò fornisce rinnovato fondamento costituzionale, in uno con l'art. 100 Cost., alla parifica dei rendiconti regionali, inteso come procedimento rivolto all'accertamento dei saldi, secondo quanto previsto anche dal diritto dell'Unione europea in ordine a controlli di legittimità-regolarità dei conti effettivamente basati su regole numeriche³⁶.

³³ Cfr. Corte cost., n. 196/2018, spec. punto n. 2.1.1 del "Considerato in diritto"; n. 138/2019, punto n. 3 del "Considerato in diritto"; n. 244/2020, spec. punto n. 3.1.1 del "Considerato in diritto".

³⁴ Cfr. Corte cost. n. 10/2016, punto n. 2 del "Considerato in diritto", nella scia di Corte cost. n. 260/1990.

³⁵ Cfr. gli artt. 5 e 6 della direttiva 2011/85/2011.

³⁶ Cfr., ancora, gli artt. 5 e 6 della direttiva 2011/85/2011.

I precetti costituzionali e quelli del diritto euro-unitario hanno indotto il legislatore, nel processo di armonizzazione dei bilanci e di verifica dei conti, a determinare il progressivo ampliamento dei “fatti”, vale a dire dell’oggetto degli accertamenti contabili e della stessa struttura dei rendiconti delle Regioni³⁷, e dei “materiali” normativi rilevanti³⁸, creando conseguentemente i presupposti per l’allargamento del *thema decidendum* del giudizio di parifica³⁹.

Quanto sin qui detto è riferibile al procedimento che esita nella «decisione di parifica» da tenere distinta rispetto alla «relazione allegata»⁴⁰. Fondata sulle norme che disciplinano il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali⁴¹, tale distinzione ha trovato sviluppo nelle prassi più recenti, anche se attraverso moduli procedurali non sempre omogenei seguiti dalle diverse Sezioni regionali.

Si deve quindi distinguere, da un lato, la «decisione» che ha ad oggetto i risultati della gestione posti a raffronto con i parametri normativi, con la quale viene accertata la regolarità o l’irregolarità del rendiconto, con effetti – come si avrà modo di chiarire – *indirettamente conformativi* nei confronti del legislatore regionale⁴², «nel senso di ammettere o escludere dalla

³⁷ Cfr. Part. 63 del d.lgs. n. 118 del 2011, successivamente modificato dal d.lgs. 126 del 2014.

³⁸ Cfr. Part. 39 del r.d. n. 1214 del 1934.

³⁹ Al riguardo, cfr. B.G. MATTARELLA, *Il giudizio di parificazione dopo 150 anni*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 2/2020, 151 s.

⁴⁰ Su tale distinzione, cfr. C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle Regioni*, cit., 509 ss.

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

⁴² Cfr. Part. 39 del r.d. n. 1214 del 1934 a tenore del quale: «La Corte verifica il rendiconto generale dello Stato e ne confronta i risultati tanto per le entrate, quanto per le spese ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio. A tale effetto verifica se le entrate riscosse e versate ed i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto, siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte dai singoli ministeri; se le spese ordinate e pagate durante l’esercizio concordino con le scritture tenute o controllate dalla Corte ed accerta i residui passivi in base alle

parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio»⁴³, e, dall'altro lato, la «relazione allegata»⁴⁴, con la quale sono invece formulate osservazioni in ordine alla regolarità della gestione al fine di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa. La «relazione», quindi, ha natura di referto ed è inquadrabile nei controlli rivolti a stimolare “buone pratiche” e processi di auto-correzione nell'impiego delle risorse da parte degli enti destinatari.

Come precisato dalle Sezioni riunite in sede giurisdizionale della Corte dei conti⁴⁵, decisione e relazione svolgono «unitariamente quella funzione ausiliaria rispetto all'organo legislativo cui il giudizio di parifica è preordinato», ma tali atti rimangono distinti sotto il profilo dell'oggetto e delle finalità. La «decisione», infatti, essendo ancorata a parametri normativi e avendo struttura dicotomica, accerta il saldo a una determinata data e, quindi, è assimilabile agli effetti di una pronuncia che “fa stato” nei confronti delle parti in ordine ai fatti di gestione e alle informazioni contabili accertate in via definitiva, una volta decorsi i termini di impugnazione davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione⁴⁶. Ne consegue che soltanto la «decisione» è ricorribile davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione ed è pertanto idonea a delimitare il perimetro di questa speciale giurisdizione della Corte dei conti nella materia della contabilità pubblica⁴⁷.

Gli sviluppi procedurali che hanno interessato il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali nella fase più recente hanno consentito di ricondurre tale istituto ai controlli di legittimità-regolarità dei conti, trattandosi di procedimento che: a) è sorretto dalle forme dell'attività con-

dimostrazioni allegate ai decreti ministeriali di impegno ed alle proprie scritture. La Corte con eguali accertamenti verifica i rendiconti, allegati al rendiconto generale, delle aziende, gestioni ed amministrazioni statali con ordinamento autonomo soggette al suo riscontro».

⁴³ Cfr. Corte cost. n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”. Cfr. anche Corte cost. n. 244 del 2020, punto n. 3.1.1 del “Considerato in diritto”.

⁴⁴ Cfr. il citato art. 41 del r.d. n. 1214 del 1934.

⁴⁵ Cfr. Corte dei conti - Sezioni riunite, n. 27 del 2014 e n. 38 del 2014.

⁴⁶ Cfr. Corte cost. n. 89/2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”. V. anche Corte cost. n. 196/2018, punto n. 2.1.1 del “Considerato in diritto”; n. 189/2020, punto n. 3.2 del “Considerato in diritto”.

⁴⁷ Efficacemente, tra le altre, Corte dei conti - Sezioni riunite in sede giurisdizionale in spec. comp., sent. n. 7 del 2022, nonché Corte dei conti - Sezioni riunite in sede giurisdizionale in spec. comp., n. 9 e n. 21 del 2021; n. 2 e n. 9 del 2023.

tenziosa; b) si risolve nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo; c) è assistito dall'intervento del Pubblico ministero contabile nell'interesse della legalità finanziaria e degli interessi finanziari adespoti alla corretta rappresentazione e gestione del bilancio o, se si preferisce, degli interessi "relativamente soggettivi" alla "sana" gestione finanziaria⁴⁸; d) è giustiziabile davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione in relazione a situazioni soggettive ritenute lese.

L'impugnazione delle decisioni di parifica della Sezione regionale è infatti ora prevista davanti alle Sezioni Riunite in speciale composizione giusto il disposto dell'art. 11, comma 6, lett. e), del decreto legislativo del 26 agosto 2016, n. 174 (c.d. Codice di giustizia contabile) che affida ad esse la competenza a decidere, tra l'altro, sui giudizi «nelle materie di contabilità pubblica, nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo»⁴⁹, mettendo così in rilievo il collegamento tra la funzione di controllo e quella giurisdizionale⁵⁰.

Dai più recenti sviluppi della giurisprudenza della Corte costituziona-

⁴⁸ Riprendendo, da quest'ultimo punto di vista, le riflessioni di Mario Nigro che sembrano ben attagliarsi alla cura dei beni della vita affidati al giudice del bilancio in relazione al plesso complessivo delle funzioni ad esso affidate: cfr. M. NIGRO, *Le due facce dell'interesse diffuso: ambiguità di una formula e mediazioni della giurisprudenza*, in *Foro it.*, 1987, V, 7 ss.; nonché Id., *Giustizia amministrativa*, II Ed., Bologna, il Mulino, 1979, 151 ss. Nella stessa prospettiva, si vedano le significative considerazioni di S. FOÀ, *La giurisdizione delle Sezioni riunite in speciale composizione. Dalla tradizione cavouriana al dialogo con la Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Quaderni della Riv. Corte conti*, Atti del Convegno "Il ruolo della Corte dei conti al servizio della collettività nell'evoluzione delle sue funzioni. 1862-2022. 160 anni dall'istituzione", Torino, 11-12 ottobre 2022, Quaderno n. 2/2022, 135 s., il quale evoca il «mutamento genetico degli interessi diffusi» e la «loro aggiornata collocazione tra gli interessi "relativamente soggettivi"», richiamandosi, oltre all'A. sopra citato (M. NIGRO, *Le due facce dell'interesse diffuso: ambiguità di una formula e mediazioni della giurisprudenza*, in *Foro it.*, 1987, V, 9), anche a M.S. GIANNINI, *La tutela degli interessi collettivi nei procedimenti amministrativi*, in *Le azioni a tutela di interessi collettivi*, Atti del Convegno, Pavia, 11-12 giugno 1974, Padova, Cedam, 1976, 23 ss.

⁴⁹ Cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, n. 44/2017/EL e n. 1/2019/EL, che rafforza il collegamento tra interesse a ricorrere, lesività della delibera di controllo e ambito dei poteri di cognizione assicurando la tutela avverso le deliberazioni delle Sezioni regionali.

⁵⁰ Il punto è sottolineato da Corte di cassazione, Sez. Un., sentenza 25 novembre 2016, n. 22645; nonché Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 2 del 2012 e n. 27 del 2014 (nella prospettiva del rafforzamento dei controlli sull'impiego delle risorse di natura pubblica).

le e della Corte dei conti meglio si delineano gli effetti prodotti dalla parificazione dei rendiconti. Come si argomenterà appresso, l'esito del giudizio determina il duplice effetto di conferire certezza giuridica agli accertamenti giuridico-contabili effettuati e di produrre un effetto conformativo non già sulla legge regionale di approvazione del rendiconto, bensì un effetto conformativo *indiretto* nel senso di impegnare l'amministrazione a porre rimedio alle situazioni di irregolarità accertate in sede di assestamento e a provvedere adeguatamente per assicurare il rispetto della copertura⁵¹.

Basti pensare alle sentenze della Corte costituzionale n. 9 e n. 120 del 2024, che hanno accolto questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte dei conti in sede di giudizio di parificazione e hanno dichiarato costituzionalmente illegittime norme regionali e norme di attuazione dello statuto della Regione siciliana che avevano la pretesa di "spalmare" il rientro dal *deficit* in un periodo da dieci a trenta anni anziché nel triennio di riferimento della programmazione di bilancio. O, ancora, si pensi alla sentenza n. 39 del 2024 che, per la prima volta, ha dichiarato costituzionalmente illegittima una legge regionale di approvazione del rendiconto per contrasto con gli esiti del giudizio di parificazione relativo a *quel* rendiconto: il che significa che la parifica integra il parametro nel controllo di costituzionalità delle leggi regionali. Pertanto, pur non determinando alcun obbligo giuridico a modificare la legge di rendiconto eventualmente *medio tempore* approvata, la decisione di parifica si riflette sugli obblighi di assestamento e sulla legittimità delle coperture previste, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale⁵² e della Corte dei conti⁵³.

Tutto ciò rende il giudizio di parifica dei rendiconti regionali lo strumento di tutela principale del «bene pubblico» bilancio, perché è attraverso il saldo che, a previsione e a rendiconto, la Regione è in grado di «sintetizzare e rendere certe le scelte» allocative⁵⁴. Secondo la giurisprudenza costituzionale il principio di rendicontazione (e quindi la parifica del rendiconto) si collega al circuito democratico-rappresentativo essendo

⁵¹ Corte cost. n. 184/2022; nonché Corte cost. n. 9, n. 39 e n. 120/2024.

⁵² Da Corte cost. n. 250/2013 a Corte cost. n. 184/2022.

⁵³ Si vedano, sia pure su versanti opposti quanto alle norme applicabili al giudizio, Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, sent. n. 20/2021, "Diritto", n. 7.10, e sent. n. 7/2022 e Sezioni riunite in sede di controllo, delib. n. 5/2022, "Diritto", n. 2.10.

⁵⁴ Corte cost. n. 184/2016, punto 3 del "Considerato in diritto".

strumentale al principio della responsabilità politica e alla responsabilità di mandato poiché il rendiconto, attribuendo certezza giuridica ai conti e assicurando trasparenza e veridicità delle scritture contabili, consente di verificare come sono state utilizzate le risorse rispetto ai programmi e agli impegni assunti dagli amministratori pubblici⁵⁵.

In questo quadro di riferimento, la giurisprudenza costituzionale degli ultimi dieci anni ha edificato una vera e propria *dottrina* dei “controlli-garanzia” di legalità finanziaria, a cui è riconducibile il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali; legalità intesa in senso non statico, bensì dinamico, in quanto accompagna l'intero ciclo di bilancio degli enti, producendo effetti conformativi in esito al controllo-garanzia ad effetti certatori e conformativi⁵⁶.

Tale impostazione è da ultimo confermata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 39 del 2024 che ha dichiarato costituzionalmente illegittime alcune disposizioni della legge della Regione Molise di approvazione del rendiconto 2020 (legge regionale 4 marzo 2021 n. 6) per difformità dai saldi accertati dalla Corte dei conti nel giudizio di parifica di quello stesso rendiconto generale per l'esercizio finanziario 2020. Tale pronuncia, come si accennava, ha l'effetto di elevare il giudizio di parificazione dei rendiconti a parametro integrativo del controllo di costituzionalità delle leggi regionali, così rafforzando l'effetto conformativo che il giudizio stesso determina sull'autonomia regionale, pur nelle sfere di attribuzioni distinte e non confliggenti rispettivamente spettanti all'autonomia politico-legislativa della Regione e al controllo-garanzia della Corte dei conti⁵⁷.

In riferimento al più recente orientamento della giurisprudenza costituzionale, non pare quindi azzardato ragionare di un possibile accostamento degli esiti del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali a

⁵⁵ Cfr. Corte cost. n. 18/2019, punto 5.3 del “Considerato in diritto”; n. 4/2020, punto n. 5 del “Considerato in diritto”; n. 115/2020, punto n. 7 del “Considerato in diritto”; n. 80/2021, punto n. 6.1 del “Considerato in diritto”; n. 235/2021, punto n. 6.1 del “Considerato in diritto”; n. 246/2021, punto n. 6.5 del “Considerato in diritto”; n. 184/2022, punto n. 5.3 del “Considerato in diritto”; n. 9 e n. 39/2024. Sul punto, in dottrina, cfr. M. Luciani, *La “giurisprudenza Carosi”*, in *Scritti in onore di Aldo Carosi*, cit., 577 s.

⁵⁶ Per un approfondimento di questa prospettiva, cfr. G. Rivosecchi, *Stat rosa pristina nomine, nomina nuda tenemus, ovvero: disvelata natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti*, cit., 1268 ss.

⁵⁷ Cfr. Corte cost. n. 184/2022.

quelli assunti dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (d'ora in poi: Corte EDU) nella giurisprudenza costituzionale, nella fase successiva alle c.d. sentenze "gemelle"⁵⁸, beninteso limitatamente al valore parametrico assunto dalle rispettive pronunce nel controllo di costituzionalità delle leggi. Infatti, così come la giurisprudenza della Corte EDU, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost. integra il parametro costituzionale nel controllo di costituzionalità delle leggi ai fini del rispetto degli obblighi internazionali, in maniera non dissimile l'esito del giudizio di parificazione dei rendiconti, per il tramite dei rinnovati artt. 81 Cost., 97, primo comma, e 119 Cost., integra il parametro nel controllo di costituzionalità delle leggi regionali in ordine al rispetto dei precetti dell'equilibrio e della sostenibilità delle finanze pubbliche⁵⁹.

Nella prospettiva che si è tentato qui di argomentare, la parificazione dei rendiconti è pertanto idonea a *superare* le tradizionali categorie del controllo preventivo e successivo poiché il controllo sui bilanci non si esaurisce in un controllo puntuale sugli atti, ma ha ad oggetto l'intero ciclo di bilancio: il controllo successivo sui rendiconti, infatti, è collocato "a valle" della gestione annuale, ma, allo stesso tempo, costituisce premessa delle scelte allocative della successiva legge di bilancio o di assestamento e, quindi, conferma la gestione economico-finanziaria successiva⁶⁰.

3. *La controversa questione della natura giuridica della parificazione dei rendiconti regionali*

La sopra richiamata duplice "anima" del giudizio di parificazione dei rendiconti regionali – "decisione" sulla veridicità dei saldi e, al contempo, "referto" ai Consigli regionali – accompagna i più recenti sviluppi procedurali e trova un significativo riflesso nelle tesi sostenute in dottrina in ordine alla natura del procedimento stesso. Da un lato coloro che, valorizzando la «relazione» e tenendo fermo l'ancoraggio del procedimento esclusivamente all'art. 100 Cost., riconducono la parifica ai controlli successivi sulla "sana" gestione ascrivendola alle attività prevalentemente

⁵⁸ Corte cost. n. 348 e n. 349/2007.

⁵⁹ Cfr. Corte cost. n. 39/2024, spec. punti n. 5.1, 5.2 e 6.1 del "Considerato in diritto".

⁶⁰ In questo senso la giurisprudenza costituzionale: cfr., ad esempio, Corte cost. n. 184/2022 e n. 9, n. 39 e n. 120 /2024.

di controllo-referto rivolte a formulare indirizzi, suggerimenti e buone pratiche nell'azione amministrativa la cui adozione è rimessa alla discrezionalità del decisore politico, senza produrre, quindi, effetti conformativi. In questa prospettiva, il richiamo alle «formalità della giurisdizione contenziosa» dell'art. 40 del r.d. 1214 del 1934, lungi dal qualificare la parificazione come attività giurisdizionale, si riferirebbe unicamente alle modalità decisionali del procedimento rivolte a garantire l'attendibilità del risultato deliberativo, non alterando in alcun modo la natura dell'attività⁶¹, pur riconoscendo che «il segmento finale di tale attività si svolge in un contesto di natura giurisdizionale»⁶².

Dall'altro lato, coloro che, sulla scorta di autorevole dottrina⁶³,

⁶¹ Cfr. M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1970, 421; V. GUCCIONE, *Questioni di costituzionalità, legittimazione, rilevanza: variazioni sul tema con particolare riferimento al giudizio di parificazione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1969, 229 ss.; G. COGLIANDRO, *Il procedimento di parificazione del rendiconto generale. Natura giuridica e principio del contraddittorio*, in *Foro amm.*, 1980, 1308; nonché, più di recente, P. SANTORO - E. SANTORO, *Manuale di Contabilità e finanza pubblica*, Rimini, Maggioli Editore, 2018, 473; P. SANTORO, *Le due anime del giudizio di parificazione. L'approccio giustizialista*, in www.contabilita-pubblica.it, 02/05/2018, 3 ss.; ID., *La parificazione dei rendiconti regionali tra controllo e giurisdizione diventa costituzionale*, in *Riv. Corte conti*, n. 2/2022, 5 ss., spec. 8 ss.

⁶² Così, C. CHIAPPINELLI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e dei rendiconti delle Regioni*, cit., 519. Sulla stessa linea ricostruttiva, cfr. A. BRANCASI, *L'ordinamento contabile*, Torino, Giappichelli, 2005, 433 ss., spec. 438, il quale sottolinea comunque l'effetto assimilabile a quello di accertamento giudiziale in forza delle garanzie previste dall'art. 40 del T.U. del 1934 che assistono la fase finale del procedimento, sostenendo che il riferimento alle «forme della giurisdizione contenziosa» attribuisce alla parifica «una forza analoga a quella che, nell'ambito della giurisdizione, è riconosciuta al giudicato».

⁶³ Il riferimento è all'impostazione di G. FERRARI, *Gli organi ausiliari*, Milano, Giuffrè, 1956, 268 ss., secondo il quale l'attività di controllo svolta dalla magistratura contabile si esplica come attività materialmente giurisdizionale e, soprattutto, di S. GALEOTTI, *Introduzione alla teoria dei controlli costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1963, 60 ss., secondo il quale nello Stato costituzionale il controllo non costituisce una «quarta» funzione autonoma poiché tale attività si esplica quale contenuto delle tre funzioni tradizionali: così, a titolo di esempio, il controllo amministrativo è svolto da organi amministrativi nelle forme del procedimento amministrativo, il controllo giurisdizionale da organi giudiziari nelle forme del processo e il controllo legislativo da organi legislativi nelle forme del procedimento legislativo (si pensi al procedimento di conversione dei decreti-legge); muovendo da tali assunti, viene individuato un contenuto ampio e articolato della funzione giurisdizionale in relazione agli effetti determinati dalla pronuncia del giudice: ad esempio a contenuto impeditivo/caducatorio oppure di responsabilità, sicché non avrebbe senso contrapporre

coogliendo la rinnovata portata deontica dei parametri costituzionali sul precetto dell'equilibrio e sulla sostenibilità delle finanze pubbliche nel quadro del diritto euro-unitario e aderendo ad una concezione ampia del controllo-garanzia sull'impiego delle risorse⁶⁴, tendono a focalizzare il momento centrale della parifica nella "decisione" che per la forma del giudizio a struttura binaria e ad esito dicotomico (parifica/non parifica) produrrebbe effetti immediatamente cogenti e conformativi⁶⁵.

Aderendo alla seconda tesi, in riferimento alla parifica si è parlato di procedimento di accertamento di fatti giuridici contabili con effetto di giudicato, sicché esso rivelerebbe una sorta di «osmosi tra funzione di controllo e funzione giurisdizionale»⁶⁶, essendo qualificabile come procedimento non «giurisdizionale in senso stretto», ma che «sotto molteplici

la funzione di controllo, fondata sull'art. 100 Cost., alla funzione giurisdizionale, fondata sull'art. 103 Cost. In prospettiva non dissimile, sull'attività di controllo-garanzia riconducibile al potere legislativo (e, in maniera corrispondente, al potere esecutivo e al potere giudiziario), v. anche A. MANZELLA, *I controlli costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1970, *passim*, spec. 61 ss.

⁶⁴ Cfr. S. BUSCEMA, *La giurisdizione contabile*, Milano, Giuffrè, 1969, 216 ss. e 337 s.; A. BENNATI, *Manuale di Contabilità di Stato*, XI Ed., Napoli, Jovene, 1987, 502 ss.

⁶⁵ In questa prospettiva, pur con diversità di sfumature, M. CECCHETTI, *L'insopprimibile esigenza di una "disciplina processuale" per il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2021, 46, secondo il quale «appare innegabile [...] che la funzione di parifica presenti oggi tratti caratterizzanti (per finalità e per effetti) che la rendono per molti versi sostanzialmente assimilabile alla giurisdizione»; F. SUCAMELI, *Il giudice del bilancio nella Costituzione italiana. Analisi del sistema giurisdizionale a presidio delle Autonomie e dei diritti attraverso l'unico grado*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2022, *passim*, spec. 38 ss.; L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale e giurisdizionalizzazione dei controlli della Corte dei conti: le insidie del centralismo finanziario e contabile*, in *Forum dei Quad. cost.*, n. 4/2022, 145, secondo il quale «la natura giurisdizionale della parificazione del rendiconto regionale costituisce un dato acquisito all'ordinamento»; G. RIVOCCHI, *Stat rosa pristina nomine, nomina nuda tenemus, ovvero: disvelata natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti ed effetti sull'autonomia regionale*, cit., 1257 ss., spec. 1266 ss.; S. FOÀ – A. CHIARELLA, *Audiatur et altera pars: "giusto processo" e diritto al contraddittorio nel giudizio di parifica*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 2/2024, 30 ss.; C. EQUIZI, *Corte dei conti e Costituzione. Contributo allo studio della dimensione costituzionale della funzione di controllo della Corte dei conti*, Torino, Giappichelli, 2024, 188 s.; M. DI LULLO, *Contributo allo studio delle funzioni di controllo della Corte dei conti*, Torino, Giappichelli, 2024, 121 s.

⁶⁶ G. COLOMBINI, *I controlli della Corte dei conti sui bilanci degli enti territoriali*, in Associazione dei magistrati della Corte dei conti, *La Corte dei conti fra controllo e giurisdizione: quale futuro in Europa?*, Atti del convegno di studi in memoria di Massimo Vari, Roma, Corte dei conti, 1 luglio 2015, 89.

aspetti se ne avvicina»⁶⁷. In prospettiva non dissimile, la parifica dei rendiconti regionali è stata qualificata come procedimento dai «connotati certativi di forza incontrovertibile» derivante da «accertamenti aventi una forza assimilabile a quella della cosa giudicata» espressione di un «sindacato giurisdizionale o paragiurisdizionale»⁶⁸. Sulla stessa linea ricostruttiva altri hanno parlato di procedimento che «esprime al massimo grado la specialità della Corte dei conti», caratterizzato dalla «compenetrazione tra funzioni di controllo e funzioni giurisdizionali»⁶⁹. Analogamente, altri ancora hanno evocato la «dimensione di finanziarizzazione e di giurisdizionalizzazione» della parificazione dei rendiconti⁷⁰. Altri, infine, hanno parlato di «procedimento pienamente giurisdizionale»⁷¹ o ne hanno auspicato, quale diretto riflesso dell'originaria impostazione cavouriana, il riconoscimento «*apertis verbis* [della] ritrovata giurisdizionalità»⁷², trattandosi di procedimento riconducibile all'alveo dei poteri giurisdizionali a contenuto di controllo con effetti «impeditivi» (cioè caducatori degli effetti illegittimi) sul contenuto informativo del bilancio espresso dai saldi nella materia di «contabilità pubblica» riservata dalla Costituzione al giudice contabile per effetto dell'interpretazione sistematica degli artt. 100 e 103 Cost.⁷³.

Una peculiare e interessante tesi è stata poi sostenuta in dottrina per assimilare il giudizio di parificazione del rendiconto a una «forma *sui generis* di volontaria giurisdizione»⁷⁴, sul rilievo secondo cui quest'ultima sarebbe

⁶⁷ D. CENTRONE, *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, in V. Tenore – A. Napoli, *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti. Analisi sistematica di tutte le tipologie di controllo spettanti alla Corte dei conti*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2020, 216.

⁶⁸ A. CAROSI, *Il ruolo della Corte dei conti nella salvaguardia delle regole di bilancio nazionali e comunitarie*, in Associazione dei magistrati della Corte dei conti, *La Corte dei conti fra controllo e giurisdizione*, cit., 45 e 56.

⁶⁹ A. GRASSO, *Il ruolo della procura nel giudizio di parifica*, in V. TENORE – A. NAPOLI, *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti*, cit., 284.

⁷⁰ COSÌ, G. COLOMBINI, *Editoriale*, in *Bilancio, comunità, persona*, n. 1/2021, 5.

⁷¹ F. SUCAMELI, *La disciplina e i rimedi a tutela dell'equilibrio nel settore sanitario: i controlli amministrativi e la giurisdizione sul bilancio della Corte dei conti*, in V. Tenore – A. Napoli, *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti*, cit., 435.

⁷² G. MENEGUS, «*Ceci ce n'est pas une pipe*», ovvero sulla «ritrovata» natura giurisdizionale del giudizio di parificazione, cit., 134 s.

⁷³ In questa chiave di lettura, cfr. F. SUCAMELI, *Il giudice del bilancio nella Costituzione italiana*, cit., *passim*, spec. 42 ss. e 89 ss.

⁷⁴ COSÌ, R. URSI, *Riflessioni sul giudizio di parificazione dei rendiconti regionali*, in *Milan Law Review*, n. 1/2020, 49 ss.

affine all'attività di parificazione, trattandosi di forma giusdicente di accertamento da parte di un'autorità magistratuale terza ed imparziale.

Nondimeno, per altri versi, il giudizio di parificazione non sembra assimilabile alla giurisdizione volontaria sia per la forma sia per la sostanza. Infatti, quest'ultima si connota per l'assenza di litigiosità, si esplica seguendo un procedimento semplificato in camera di consiglio senza ricorrere alla pubblica udienza e si conclude con la pronuncia non già di sentenza, bensì di decreto (artt. 737-742-*bis* c.p.c.). Gli elementi richiamati, che inducono la prevalente dottrina a ricondurre la volontaria giurisdizione ad attività sostanzialmente amministrativa svolta da organi giurisdizionali⁷⁵, pur essendo parzialmente riscontrabili in alcune prassi talvolta avvalorate in sede di parifica, non sembrano essere strutturalmente compresenti nel giudizio qui in esame⁷⁶. In esso, infatti, il giudice è chiamato ad accertare in via definitiva fatti giuridico-contabili in relazione a valori costituzionalmente rilevanti e potenzialmente antagonisti: da un lato, la Regione, ente esponenziale degli interessi della collettività locale; dall'altro il Pubblico ministero contabile, rappresentante degli interessi dello Stato-ordinamento alla legalità finanziaria a presidio dell'equilibrio della finanza pubblica allargata⁷⁷.

La giurisprudenza costituzionale è prevalentemente adesiva alla seconda impostazione sopra richiamata, pur senza risolvere la questione della natura della parifica. Da un lato, la Corte in talune pronunce ha incidentalmente negato che il procedimento di parifica sia assimilabile in senso stretto alla funzione giurisdizionale⁷⁸; dall'altro lato, però, ne

⁷⁵ Cfr., in maniera significativa, C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile. Volume I. Le tutele (di merito, sommarie ed esecutive) e il rapporto giuridico processuale*, Torino, Giappichelli, 2014, 22 s.

⁷⁶ La giurisprudenza costituzionale ha escluso, sia pure con un *obiter dictum*, che l'attività svolta in sede di giudizio di parifica abbia natura di giurisdizione volontaria: cfr. Corte cost. n. 138 del 2019, punto n. 3 del *Considerato in diritto*.

⁷⁷ In questa prospettiva, nella giurisprudenza costituzionale, cfr. Corte cost. n. 89 del 2017, punto n. 2 del "Considerato in diritto"; n. 157/2020, punto n. 2 del "Considerato in diritto". In dottrina, cfr. D. MORGANTE, *La posizione del pubblico ministero contabile nel giudizio di parificazione del rendiconto*, in *Riv. Corte conti*, n. 2/2019, 66 s., adesivamente richiamata da M. BERGO e M. CECCHETTI, *La parifica dei rendiconti regionali quale paradigma per l'individuazione delle "garanzie minime" di tutela degli enti territoriali nei procedimenti di controllo di legittimità-regolarità sui bilanci svolti dalla Corte dei conti*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2022, 119.

⁷⁸ Cfr. Corte cost. n. 89/2017, punto n. 2 del "Considerato in diritto".

ha affermato la natura giurisdizionale per dedurne l'inammissibilità di conflitti di attribuzione tra enti promossi da Regioni che lamentavano un difetto di contraddittorio, sulla base del noto orientamento per il quale è *soltanto* la funzione giurisdizionale a non poter essere censurata, nelle sue modalità di esercizio, mediante il ricorso per conflitto⁷⁹.

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, dal canto loro, nelle originarie due occasioni in cui si sono pronunciate (a cui ha successivamente l'ordinanza n. 304 del 2023), non hanno affrontato *direttamente* la questione della natura del giudizio di parifica. Infatti, la Suprema Corte ha dichiarato inammissibili i ricorsi del Procuratore della Corte dei conti presso la Sezione giurisdizionale Regione Liguria, che denunciava l'irragionevolezza dell'istituto – trattandosi, nella prospettiva del ricorrente, di *attività amministrativa* di controllo (e, quindi, insuscettibile di ledere diritti o interessi legittimi la cui tutela è assicurata dagli artt. 24 e 113 Cost.) – e che chiedeva fosse dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione, lamentando poi, in via subordinata, il contrasto delle norme vigenti con i principi del giusto processo per difetto del contraddittorio. A queste domande – formulate, va aggiunto, in un contesto normativo risalente al 2014, molto lontano da quello attuale, in cui, tra l'altro, non era prevista la ricorribilità delle delibere delle Sezioni regionali – le Sezioni Unite non hanno risposto pronunciandosi *direttamente* sulla *natura* del giudizio di parifica, in quanto hanno affermato che, anche nell'ipotesi in cui la parifica sia riconducibile alla funzione giurisdizionale, il denunciato errore processuale non costituisce motivo di ricorso per Cassazione dinanzi alle Sezioni Unite, non essendo – *quel* denunciato errore processuale – questione attinente alla giurisdizione⁸⁰. Anche a voler accedere alla tesi della natura pienamente giurisdizionale del procedimento di parificazione e di quello conclusivo – hanno affermato le Sezioni Unite, non escludendo, quindi, tale ipotesi – il ricorso sarebbe inammissibile «non per il fatto di essere rivolto contro un provvedimento non giurisdizionale, ma perché pur sempre non potrebbe dirsi che i motivi di censura in esso esposti attengono alla giurisdizione», in quanto essi investono *unicamente* le *modalità* di esercizio della funzione, a prescindere dalla sua natura, e «questioni che attengono alla correttezza giuridica del rito processuale»⁸¹.

⁷⁹ Cfr. Corte cost. n. 72/2012, punto n. 2.3 del “Considerato in diritto”.

⁸⁰ Cfr. Corte di cassazione, Sez. Un., sent. 30 ottobre 2014, n. 23072; sent. 25 novembre 2016, n. 22645.

⁸¹ Corte di cassazione, Sez. Un., sent. 30 ottobre 2014, n. 23072, “Diritto”, n. 3.3.

La Suprema Corte, quindi, *senza* prendere espressamente posizione sulla natura del giudizio di parifica, ha escluso con articolata motivazione l'ammissibilità dei ricorsi del Procuratore della Sezione giurisdizionale Liguria sia ipotizzando che l'attività di parificazione costituisca espressione della funzione di controllo, da esplicare nelle forme contenziose (tesi che era sottesa al ricorso), sia accedendo alla tesi sulla natura giurisdizionale dell'attività di parifica, che le stesse Sezioni Unite riconnettono al «diritto vivente» della Corte costituzionale (richiamando, in particolare, la sentenza n. 72 del 2012)⁸², evidenziando, in ogni caso, a seguito della previsione della ricorribilità delle delibere della Sezione regionale di fronte alle Sezioni riunite in speciale composizione, «l'intento del legislatore di collegare strettamente [...] la funzione di controllo a quella giurisdizionale»⁸³.

Proviamo a “tirare le fila” di quanto sin qui detto.

Di fronte alle lacune di una disciplina assai risalente nel tempo, tutt'ora costituita dagli artt. 39-41 del r.d. n. 1214 del 1934, dottrina e giurisprudenza hanno perseguito soluzioni che fornissero garanzie «minime»⁸⁴, in quanto idonee a soddisfare requisiti “minimali” di tutela delle parti pubbliche interessate (Regione e Pubblico ministero contabile). Ciò riflette la consapevolezza che l'accentuazione della natura giudiziale della parifica in tutte le fasi del procedimento ha ormai raggiunto un punto di non ritorno, a seguito del riconosciuto carattere *definitivo* e dell'effetto *conformativo* della pronuncia di accertamento del saldo da parte della Sezione regionale. Tale decisione pare pertanto *equiparabile*, quanto a forma, sostanza ed effetti, a una *sentenza* avente «autorità di cosa interpretata», irretrattabile e definitiva se non impugnata⁸⁵, quasi ad indicare una giurisdizione “oggettiva” su limiti/doveri di bilancio a tutela della “sana” gestione per effetto della

⁸² Cfr. Corte di cassazione, Sez. Un., sent. 30 ottobre 2014, n. 23072.

⁸³ Cfr. Corte di cassazione, Sez. Un., sent. 25 novembre 2016, n. 22645, “Diritto”, n. 2. Sull'«integrazione della funzione giurisdizionale e di quella di controllo, geneticamente riconducibile al dettato costituzionale (artt.100 e 103 Cost.) in materia di contabilità pubblica», cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in speciale composizione, sent. n. 8/2021.

⁸⁴ Così, M. BERGO e M. CECCHETTI, *La parifica dei rendiconti regionali quale paradigma per l'individuazione delle “garanzie minime” di tutela degli enti territoriali nei procedimenti di controllo di legittimità-regolarità sui bilanci svolti dalla Corte dei conti*, in *Bilancio Comunità Persona*, n. 1/2022, 117 ss., spec. 119.

⁸⁵ Così, S. FOÀ, *La giurisdizione delle Sezioni riunite in speciale composizione*, cit.,139 (cui appartiene l'espressione virgolettata).

quale il giudice della corretta esecuzione del bilancio è chiamato a comporre interessi costituzionalmente rilevanti veicolati in un procedimento che è officioso e sindacatorio e che prevede la presenza necessaria del Pubblico ministero contabile⁸⁶. Ne consegue l'esigenza di garantire un'adeguata formalizzazione del giudizio di parificazione dei rendiconti, ora ritenendo il procedimento articolato in due fasi (l'una inerente all'attività di controllo, l'altra a quella giurisdizionale), ora ricostruendolo come giudizio in un unico grado, ora inquadrandolo quale espressione di due fasi distinte e sostanzialmente "giurisdizionalizzate".

La stessa giurisprudenza della Corte dei conti, nell'espressione massima dei suoi vertici, non ha assunto orientamenti univoci, anche se la recente sentenza n. 34 del 2024 delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale ha aderito al primo degli orientamenti poco sopra richiamati⁸⁷.

Nondimeno, in presenza di uno scarso quadro normativo, come lamentato dalla stessa sentenza n. 34 del 2024⁸⁸, si può anticipare che gli orientamenti più recenti della giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte dei conti, a seguito delle modifiche dell'ordinamento costituzionale e di quello euro-unitario e dei percorsi conseguentemente seguiti dal legislatore sui controlli di legittimità-regolarità dei conti, hanno progressivamente attratto la parifica dei rendiconti regionali alla funzione di controllo giudiziale/certatorio ad effetti conformativi affidato al giudice della corretta esecuzione del bilancio regionale: una prospettiva che, come si tenterà di argomentare, pur con alcuni *distinguo*, sembra confermata anche dalla recente sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 34 del 2024.

4. *Un difficile "banco di prova": le vicende relative ai rendiconti 2019-2020-2021 della Regione siciliana e la giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte dei conti*

Dal punto di vista da ultimo evocato, un significativo "banco di prova" per saggiare i più recenti sviluppi del giudizio di parifica è costitu-

⁸⁶ Cfr. F. SUCAMELI, *Il giudice del bilancio nella Costituzione italiana*, cit., 38 ss.

⁸⁷ Cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, spec. "Diritto", n. 5.8 e n. 5.9.

⁸⁸ Cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, "Diritto", n. 5.10.

ito dalle vicende relative ai rendiconti degli ultimi anni della Regione siciliana non foss'altro poiché da esse è scaturita una copiosa giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte dei conti degli ultimi anni sugli istituti qui in esame.

In estrema sintesi, le vicende richiamate possono essere sintetizzate in tre distinte linee di sviluppo della giurisprudenza della Corte dei conti e della Corte costituzionale (a cui si aggiunge la sopra citata ordinanza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 304 del 2023), relative ai rendiconti della Regione siciliana 2019, 2020 e 2021 che seguono fasi alterne e non sempre lineari. Tali orientamenti, tra l'altro, sono caratterizzati da sovrapposizioni, ritardi e “scavallamenti” tra i diversi esercizi finanziari nella parificazione dei suddetti rendiconti, anche a causa del cospicuo contenzioso che su di essi si è sviluppato.

D'altro canto, non può essere sottostimato che spesso le Regioni a statuto speciale, in ragione delle loro condizioni di particolare autonomia, seguono percorsi differenziati rispetto alle Regioni di diritto comune, anche in ordine al procedimento qui in esame⁸⁹.

Al riguardo, occorre tenere conto delle peculiarità del procedimento di parificazione della Regione siciliana. In effetti, secondo lo statuto di autonomia e le relative norme di attuazione, la parifica si esplica – già a livello di Sezioni regionali – in un procedimento articolato in due fasi, in quanto l'art. 2 del decreto legislativo n. 655 del 1948 (Istituzione di Sezioni della Corte dei conti per la Regione siciliana) affida alla Sezione regionale la «*verifica* [del] rendiconto generale della Regione» e l'art. 6 del decreto legislativo 6 maggio 1948, n. 655 prevede che le Sezioni regionali riunite «*deliberano* sul rendiconto». Quanto al riparto delle competenze tra Sezione territoriale e Sezioni riunite siciliane, la lacunosa disciplina delle norme di attuazione stando al suo tenore letterale sembrerebbe suscettibile di diverse interpretazioni, come confermato dagli orientamenti della giurisprudenza delle Sezioni riunite in speciale composizione.

Stando al testo delle disposizioni, alla Sezione territoriale sono affidate le “verifiche” e gli accertamenti quale magistrato istruttore sulla “bozza” preliminare di rendiconto, mentre il collegio giudicante è individuato nelle Sezioni riunite, in quanto chiamate a “deliberare” sul rendi-

⁸⁹ Si è già ricordato, ad esempio, che la Regione Val d'Aosta non ha ancora provveduto all'adeguamento delle norme di attuazione al fine di garantire la necessaria sottoposizione al giudizio di parifica del rendiconto generale della Regione.

conto generale, sicché alla Sezione territoriale sarebbe affidata un'attività meramente istruttoria⁹⁰. In alternativa, il tenore letterale delle disposizioni non pare incompatibile ai fini di una ripartizione delle competenze analoga a quella prevista dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 riservando, cioè, l'accertamento preliminare alla Sezione territoriale a cui seguirebbe la fase "decisoria" davanti alle Sezioni riunite⁹¹. A seguire tali presupposti interpretativi, in entrambe le ipotesi sembra che la Sezione territoriale non possa deliberare con effetti vincolanti sui saldi, in quanto questa sembra competenza riservata alla "delibera" delle Sezioni riunite, mentre le "verifiche" affidate alla prima assumono valore prevalentemente istruttorio⁹².

Tanto premesso, è possibile, come si diceva, individuare tre diverse linee di sviluppo della giurisprudenza in relazione alla parificazione dei rendiconti rispettivamente relativi alle annualità 2019, 2020, 2021.

Una prima sequenza, relativa al rendiconto del 2019, va dalla decisione di parifica n. 6 del 2021 si estende alla sentenza n. 20 del 2021 delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, da cui scaturiscono due sentenze della Corte costituzionale: a) la sentenza n. 184 del 2022, che ha respinto il ricorso per conflitto tra enti sollevato dalla Regione siciliana, affermando che la parifica costituisce funzione di "controllo-garanzia", idonea a produrre effetti conformativi indiretti sull'autonomia legislativa della Regione, atteso che il giudizio non può essere paralizzato dall'approvazione del rendiconto *medio tempore* con legge in quanto si tratta di sfere autonome e non confliggenti; b) la sentenza n. 233 del 2022 che ha dichiarato costituzionalmente illegittima la norma regionale di spesa per l'ammortamento di un mutuo, inserita nel c.d. perimetro sanitario, in quanto, anche se contratto per far fronte al disavanzo sanitario, esso non può essere considerato "spesa sanitaria" e deve pertanto essere coperto a valere sulle risorse del «settore non sanitario, cioè ordinario, del bilancio regionale», senza erodere le risorse incluse nell'apposito "perimetro" posto a garanzia dei livelli essenziali di assistenza (d'ora in poi: LEA) ex art. 20 del d.lgs. n. 118 del 2011.

A queste pronunce è seguita la sopra citata ordinanza delle Sezioni

⁹⁰ Secondo l'interpretazione avvalorata dalla sentenza della Corte dei conti, Sezioni riunite in speciale composizione, n. 14 del 2023.

⁹¹ Secondo l'interpretazione avvalorata dalla sentenza della Corte dei conti, Sezioni riunite in speciale composizione, n. 4 del 2024.

⁹² Cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in speciale composizione, n. 14 del 2023, nonché n. 4 del 2024, "Diritto", n. 26.3.

Unite della Corte di cassazione (ord. n. 304 del 2023), che ha respinto il ricorso promosso dalla Regione siciliana per eccesso di potere giurisdizionale affermando che la citata sentenza n. 20 del 2021 delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione non ha ecceduto dai limiti esterni della sua giurisdizione.

Questa prima sequenza di pronunce si è conclusa con un'ulteriore pronuncia delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione (sent. n. 9 del 2023) che ha accolto il ricorso proposto dalla Procura generale della Corte dei conti avente ad oggetto la delibera di parifica della Regione siciliana, accertando le irregolarità di alcune poste relative al c.d. perimetro sanitario rendicontato nella fase anteriore alle sopraccitate sentenze della Corte costituzionale che hanno inciso sulla determinazione del risultato di amministrazione per effetto delle censurare modalità di copertura del mutuo pregresso contratto dalla Regione, con conseguente accertamento dello sviamento da parte regionale delle risorse destinate alla garanzia dei LEA.

Nel frattempo, si avvia la seconda sequenza di pronunce che scaturiscono dalla delibera di parificazione del rendiconto 2020. In quel contesto, viene deferita la questione di massima sul rito applicabile alle Sezioni riunite in sede di controllo che, con delibera n. 5 del 2022, hanno affermato che il procedimento è disciplinato dagli artt. 39, 40 e 41 del T.U. n. 1214 del 1934 di per sé idonei, senza che sia necessario colmare alcuna lacuna normativa, ad assicurare il pieno e tempestivo esercizio della funzione ausiliaria e certativa della Corte dei conti in sede di controllo⁹³.

Il giudizio di parificazione del rendiconto 2020 è proseguito e la pronuncia è stata successivamente sospesa a seguito del promovimento di due questioni di legittimità costituzionale decise dalle sentenze della Corte costituzionale n. 1 e n. 9 del 2024, che hanno dichiarato costituzionalmente illegittime da un lato norme regionali che prevedevano la copertura finanziaria delle spese per il funzionamento dell'Agenda regionale per la protezione ambientale (ARPA) a gravare sulle risorse del Fondo sanitario regionale, senza distinguere tra spese costituzionalmente necessarie inerenti al finanziamento dei LEA e spese destinate a prestazioni di natura non sanitaria, e, dall'altro lato, norme regionali e norme di attuazione dello statuto speciale della Regione siciliana che “spalmavano” il rientro dal

⁹³ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, delib. n. 5 del 2022, spec. “Diritto”, n. 3.

deficit su un arco temporale da un minimo di dieci a un massimo di trenta anni, anziché nel triennio di riferimento della programmazione di bilancio, così violando il precetto dell'equilibrio inteso in senso dinamico.

Nelle more della definizione di quel giudizio sospeso – relativo, si ricorda, alla parificazione del rendiconto 2020 – si avvia il giudizio di parificazione del rendiconto 2021 da cui scaturisce una terza sequenza di pronunce. Infatti, avverso la mancata dichiarazione di regolarità di alcune poste contabili contenute in quella decisione di parifica viene proposto ricorso dalla Regione siciliana davanti alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in spec. comp., deciso dalla sent. 4 del 2024 che ha rinviato l'*iter* processuale alle Sezioni riunite siciliane *ex* artt. 129 e 199 del Codice della giustizia contabile, ravvisando incertezze tra chiusura definitiva dell'istruttoria e fase decisoria, tali da pregiudicare i principi generali del contraddittorio e della pubblicità. La pronuncia da ultimo menzionata costituisce probabilmente il punto di maggiore estensione della giurisprudenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione in una duplice direzione: a) affermazione della rilevanza del principio del *contraddittorio*, anche con riguardo al momento del “controllo”, e cioè alla prima fase del procedimento di parificazione; b) qualificazione del giudizio di parificazione inteso come giudizio in unico grado, stante la peculiarità della giurisdizione esclusiva delle Sezioni riunite in speciale composizione⁹⁴.

Parallelamente, a seguito delle sentenze della Corte costituzionale n. 1 e 9 del 2024 si conclude il giudizio di parificazione sul rendiconto del 2020. Quest'ultimo viene impugnato e, nell'ambito di questo giudizio, viene deferita la questione di massima che conduce alla sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 34 del 2024.

Nel contesto della citata sentenza n. 20 del 2021 delle Sezioni riunite in speciale composizione, si inseriscono i due ricorsi per conflitto di attribuzione promossi dalla Regione siciliana: l'uno avverso il dispositivo reso all'udienza del 7 ottobre 2021 dalle Sezioni riunite in speciale composizione e l'altro avverso la successiva sentenza poco sopra richiamata, ritenendo, la Regione ricorrente, che le Sezioni riunite avrebbero dovuto dichiarare l'improcedibilità del ricorso per sopravvenuta carenza di interesse per l'intervenuta approvazione *medio tempore* della legge regionale Siciliana n.

⁹⁴ In questo senso, cfr. S. FOÀ, A. CHIARELLA, *Audiatur et altera pars: “giusto processo” e diritto al contraddittorio nel giudizio di parifica*, cit., 35 ss.

26 del 2021, di approvazione del rendiconto generale della Regione per l'esercizio finanziario 2019 e del rendiconto consolidato dell'esercizio 2019. Nell'assunto della ricorrente, la definizione del giudizio avrebbe determinato la lesione delle attribuzioni costituzionali e statutarie della Regione siciliana.

Nel giudizio di costituzionalità per conflitto tra enti, sia la Regione siciliana sia la Procura generale della Corte dei conti sostenevano: che il giudizio di parifica si esplica in attività ausiliaria alle funzioni legislative di controllo politico dell'assemblea legislativa, sicché neanche le Sezioni riunite in speciale composizione, che giudicano sull'impugnazione di tale peculiare atto, avrebbero potuto proseguire il giudizio in quanto l'atto giudicato avrebbe mutato natura a seguito dell'approvazione con legge del rendiconto, con l'effetto di esaurire la suddetta funzione ausiliaria, ritenendo, quindi, il procedimento di parifica espressione di attività di natura *sostanzialmente amministrativa* su un atto anch'esso amministrativo, ma che partecipa della funzione legislativa. A seguire tale prospettazione, poiché l'atto amministrativo ha assunto *medio tempore* forma legislativa, la sentenza delle Sezioni riunite in speciale composizione n. 20 del 2021 sarebbe stata adottata in assenza del presupposto processuale, così determinando un eccesso di potere giurisdizione, in quanto sarebbe stato invaso il merito insindacabile della discrezionalità politico-legislativa dell'Assemblea legislativa regionale.

I ricorsi per conflitto tra enti, riuniti in un unico giudizio, sono stati decisi dalla sentenza della Corte costituzionale n. 184 del 2022 che ha respinto la prospettazione regionale e quella del Procuratore generale della Corte dei conti e, con essa, la pretesa della Regione ricorrente di affermare l'intangibilità del rendiconto per effetto della sua approvazione con legge nelle more della definizione del giudizio di impugnazione della delibera di parificazione. Il Giudice dei conflitti ha invece ribadito, nella scia di una giurisprudenza consolidata, la «funzione di controllo-garanzia» della parifica che si esplica in un giudizio «ad esito dicotomico (parifica/non parifica)» posto a tutela della legalità costituzionale-finanziaria e che, conseguentemente, «non può arrestarsi per il sopravvenire della legge regionale»⁹⁵.

La tesi sostenuta dalla difesa regionale appariva, invero, paradossale perché, lungi dall'affermare la natura ausiliaria del procedimento, avrebbe

⁹⁵ Corte cost. n. 184/2022, punto n. 5.2 del “Considerato in diritto”.

attribuito al legislatore regionale il potere di *paralizzare* lo svolgimento del giudizio di parifica e, quindi, della funzione costituzionalmente prevista di riscontro/verifica giuridico-contabile del rendiconto regionale. La Corte costituzionale, invece, ha ribadito che la decisione di parifica non costituisce atto conclusivo dell'attività di controllo che funge da mero presupposto per l'approvazione con legge del rendiconto, bensì esito di un giudizio di accertamento espletato sulla base dell'applicazione di parametri normativi rispetto al quale è preclusa ogni interferenza da parte dell'Assemblea legislativa.

In tal modo, è stata confermata la consolidata giurisprudenza costituzionale in forza della quale «le sfere di competenza della Regione e della Corte dei conti si presentano distinte e non confliggenti»⁹⁶, consistendo l'una «nel controllo da parte dell'assemblea legislativa delle scelte finanziarie dell'esecutivo, illustrate nel rendiconto» e, l'altra, «nel controllo di legittimità/regolarità (la “validazione”) del risultato di amministrazione e cioè delle “risultanze contabili della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente” [...] su cui si basa il rendiconto, alla luce dei principi costituzionali di stabilità finanziaria»⁹⁷. Ne consegue che «la configurazione della decisione di parifica [...] induce ad escludere che l'adozione della legge regionale di approvazione del rendiconto da parte dell'assemblea regionale possa costituire ostacolo all'emanazione della decisione con cui si accerta, a seguito dell'impugnativa, la legittimità/regolarità di quei fatti»⁹⁸.

Da questo punto di vista, se – tesi che qui si condivide – sussiste e permane il potere giurisdizionale delle Sezioni riunite sulla parificazione del rendiconto regionale *anche* nella fase *successiva* all'approvazione legislativa del rendiconto stesso, il ricorso per conflitto rivolto a contestare l'esercizio di *quel* potere giurisdizionale – che si esplica in *quella* fase del procedimento e secondo *quelle* modalità normativamente previste – avrebbe potuto essere dichiarato inammissibile per carenza di tono costituzionale in quanto rivolto a censurare il *concreto* esercizio del potere stesso, per quanto la difesa regionale dichiarasse di contestare *in radice* l'esistenza del

⁹⁶ L'affermazione è contenuta in Corte cost., n. 72/2012, punto n. 2.2 del “Considerato in diritto” e sostanzialmente ribadita in Corte cost. n. 235/2015 e n. 215 e n. 247/2021; ma v. già, nello stesso senso, Corte cost. n. 121/1966, punto n. 1 del “Considerato in diritto”.

⁹⁷ Corte cost., n. 184/2022, punto n. 5.2 del “Considerato in diritto”.

⁹⁸ Corte cost., n. 184/2022, punto n. 5.2 del “Considerato in diritto”.

potere giurisdizionale nei confronti della ricorrente⁹⁹. La Corte costituzionale, invece, assumendo che quest'ultima fosse la prospettazione della ricorrente Regione siciliana, nel solco dei precedenti¹⁰⁰ ha rigettato le eccezioni di inammissibilità ed è entrata nel merito della questione escludendo qualsiasi forma di illegittima interferenza delle Sezioni riunite rispetto alla sfera di competenza riservata all'autonomia regionale.

Nel far ciò, con la sentenza n. 184 del 2022, la Corte costituzionale viene ad avvalorare la strumentalità della decisione di parifica alla tutela della legalità costituzionale-finanziaria che si esplica in una *specific*a funzione di «controllo/garanzia».

Muovendo dalla sentenza n. 39 del 2014, nella parte in cui – come sopra detto – aveva affermato la garanzia della tutela giurisdizionale sugli esiti dei controlli di legittimità-regolarità dei conti¹⁰¹, con la sentenza n. 184 del 2022 la Corte costituzionale “chiude il cerchio” e risponde a quella ineludibile esigenza secondo cui qualunque atto di organo magistratuale che comprima la “facoltà di statuire” di un organo del circuito rappresentativo non può eludere il principio supremo dell'art. 24. Cost.

In sintesi, la sentenza n. 184 del 2022 ha motivato l'esito del conflitto attraverso i seguenti passaggi: a) oggetto del giudizio di parifica non è l'atto, né amministrativo, né legislativo, ma i saldi di bilancio; b) il procedimento unitario di parifica si articola in due fasi («controllo» e «impugnativa») che, «in stretto collegamento», complessivamente realiz-

⁹⁹ Ciò che, invece, ha indotto la Corte a rigettare le eccezioni preliminari sollevate da parte statale e da parte del Procuratore generale della stessa Corte dei conti: cfr. sentenza n. 184 del 2022, punti n. 4.2 e n. 4.2.1 del *Considerato in diritto*. L'ipotesi dell'inammissibilità è correttamente formulata anche da L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale e giurisdizionalizzazione dei controlli della Corte dei conti*, cit., 188.

¹⁰⁰ Secondo i quali «i conflitti di attribuzione innescati da atti giurisdizionali sono ammissibili allorché è contestata in radice l'esistenza stessa del potere giurisdizionale nei confronti del ricorrente e non ipotetici errores in iudicando, valendo, per questi ultimi, “i consueti rimedi previsti dagli ordinamenti processuali delle diverse giurisdizioni” (sentenza n. 224 del 2019)»: Corte cost., n. 184/2022, punto n. 4.2 del “Considerato in diritto”, riprendendo Corte cost., n. 90/2022, nonché n. 107 e n. 235/2015; n. 2 del 2018; n. 22/2020.

¹⁰¹ Corte cost. n. 39 del 2014, punto n. 6.3.9.8 del “Considerato in diritto”, ove si legge che «non può essere esclusa [...] la garanzia della tutela dinanzi al giudice assicurata dal fondamentale principio degli artt. 24 e 113 Cost.» restando in discussione «non già l'an, ma soltanto il *quomodo* di tale tutela».

zano un «controllo-garanzia» riferibile ad un unico procedimento¹⁰², in quanto affidato un giudice neutrale che svolge la propria attività assistito dalle garanzie delle «forme della giurisdizione contenziosa», quindi, in particolare, nella «previa trattazione in udienza pubblica, con la partecipazione del procuratore generale, in contraddittorio dei rappresentanti dell'Amministrazione»¹⁰³, e nell'applicazione di parametri normativi che determinano una decisione sui saldi «“ad esito dicotomico” (parifica/non parifica), cui accede l'eventuale impugnativa, in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica»¹⁰⁴; c) la funzione ausiliaria non riguarda l'organo rappresentativo, ma lo Stato-ordinamento a tutela della «legalità costituzionale-finanziaria»¹⁰⁵.

Riqualificando tale rapporto di ausiliarietà, la Corte ha chiarito che il controllo della Corte dei conti non viene svolto in funzione di una attività legislativa dell'Assemblea (o amministrativa della Giunta), ma a tutela della legalità costituzionale del bilancio, come poi avrebbe confermato con la sentenza n. 39 del 2024, elevando, di fatto, la decisione di parifica, a parametro interposto nel controllo di costituzionalità delle leggi regionali.

Anche le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 304 del 2023, hanno affermato che le Sezioni riunite in speciale composizione, proseguendo nel giudizio di impugnazione della parifica nonostante l'approvazione *medio tempore* con legge del rendiconto, non hanno ecceduto dai limiti esterni della loro giurisdizione. La Suprema Corte ha affermato che «oggetto specifico della decisione delle sezioni riunite», in esito al procedimento davanti alla Sezione regionale, «non è [...] la legge di approvazione del rendiconto, ma il risultato di amministrazione e cioè i saldi contabili che lo rappresentano in un determinato momento», sicché «la promulgazione della legge regionale di approvazione del rendiconto [...] non è idonea a incidere sulla materia del contendere e a costituire un ostacolo all'emanazione della decisione nel giudizio di parificazione del rendiconto»¹⁰⁶.

Parallelamente, nella fase successiva alle sentenze della Corte costi-

¹⁰² Corte cost. n. 184/2022, punto n. 5.1 del “Considerato in diritto”.

¹⁰³ Corte cost. n. 184/2022, punto n. 5.1 del “Considerato in diritto”.

¹⁰⁴ Corte cost. n. 184/2022, punto n. 5.2 del “Considerato in diritto”.

¹⁰⁵ Corte cost. n. 184/2022, punto n. 5.1 del “Considerato in diritto”.

¹⁰⁶ Corte di cassazione, Sez. Un., ord. 9 gennaio 2023, n. 304.

tuzionale n. 1 e n. 9 del 2024, riassunto il giudizio di parificazione sul rendiconto del 2020, come sopra detto, quest'ultimo viene impugnato e, nell'ambito di questo giudizio, viene deferita la questione di massima che conduce alla citata sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 34 del 2024.

Impregiudicato il tema dell'ammissibilità del deferimento alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale della soluzione della questione di massima, la pronuncia citata muove dal presupposto che sia attribuita la funzione nomofilattica alle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale in quanto intercettata dal segmento del procedimento ascrivibile alla funzione giurisdizionale ai sensi dell'art. 40 del r.d. n. 1214 del 1934 («da Corte delibera [...] con le formalità della *sua giurisdizione contenziosa*»)¹⁰⁷. Da ciò sembrerebbe desumersi che, proprio perché le Sezioni riunite in sede giurisdizionale costituiscono l'*unico* organo di vertice della Corte dei conti a cui è affidata la funzione nomofilattica¹⁰⁸, anche *a prescindere* dalla natura del giudizio di parifica, il procedimento sembrerebbe essere attratto nell'alveo della funzione giurisdizionale non soltanto in riferimento alla fase attivabile su istanza di parte *ex art.* 123 del Codice della giustizia contabile, ma anche, almeno in misura tale da giustificare la competenza nomofilattica, anche con riguardo alle *forme* mediante le quali fornire garanzie adeguate alla fase della deliberazione della Sezione regionale¹⁰⁹.

In estrema sintesi, la sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 34 del 2024 conferma l'esigenza di assicurare una *generalizzata giustiziabilità* delle delibere delle Sezioni regionali, *limitatamente* ai controlli di legittimità-regolarità dei conti aventi effetti potenzialmente lesivi sulla sfera giuridica dei destinatari¹¹⁰. Da questo punto di vista, la pronuncia si pone nella scia della giurisprudenza costituzionale che, a partire dalla sen-

¹⁰⁷ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, «Diritto», n. 3.1, n. 3.2, n. 3.3, n. 3.4 e, soprattutto, n. 5.1.

¹⁰⁸ Larga parte della motivazione è rivolta a sottolineare che le Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione non possono essere qualificate come organo di vertice della giurisdizione contabile al pari delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale: cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, «Diritto», n. 3.4.1, n. 3.4.2, 3.4.3, 3.5.

¹⁰⁹ Per un approfondimento di questa prospettiva, cfr. G. Rivosecchi, *Stat rosa pristina nomine, nomina nuda tenemus, ovvero: disvelata natura giurisdizionale della parificazione dei rendiconti*, cit., 1302 ss.

¹¹⁰ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, «Diritto», n. 4.2.2., n. 4.2.3.

tenza n. 39 del 2014, ha ripetutamente affermato che «non sono consentiti ambiti privi di tutela giurisdizionale ogni qualvolta che dall'accertamento delle Sezioni di controllo [...] discenda una lesività [...] di posizioni giuridicamente protette»¹¹¹, così confermando l'effetto conformativo e potenzialmente lesivo dell'autonomia regionale determinato dall'esito del procedimento di parificazione del rendiconto che si svolge davanti alla Sezione regionale, con un considerevole scostamento, anche sotto questo profilo, dalla sopra citata pronuncia dell'organo della nomofilachia del controllo¹¹².

In secondo luogo, quanto alla qualificazione della natura giuridica della parifica, la sentenza n. 34 del 2024 distingue i due segmenti del procedimento, riconducendo quello che si svolge davanti alla Sezione regionale ai controlli di legittimità-regolarità dei conti e, invece, quello che si svolge in un unico grado davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione alla funzione giurisdizionale, sulla base di molteplici argomenti di carattere testuale e logico-sistematico, pur tenendo conto che si tratta di materia – secondo quanto sopra si è tentato di argomentare – di difficile inquadramento rispetto alla quale, anche in ragione delle lacune normative, difficilmente può giungersi a una soluzione univoca, stante la duplice “anima” (“relazione e “decisione”) che connota il procedimento.

In particolare, la sentenza n. 34 del 2024 enfatizza la portata delle due pronunce del 2014 e del 2016 delle Sezioni Unite della Corte di cassazione che, invero, secondo quanto sopra argomentato, non sembrano giungere a una soluzione definitiva e l'orientamento assunto da alcune pronunce della Corte costituzionale¹¹³.

Inoltre, quale argomento testuale, è richiamato l'art. 4 del decreto-legge n. 543 del 1996, rubricato «Sezioni riunite in sede non giurisdizionale», che prevede l'incremento del numero minimo dei votanti delle Sezioni riunite della Corte dei conti, «*comprese* quelle di cui all'articolo 40» del T.U. La norma, quindi, includendo il collegio a cui è affidato il procedimento di parificazione, ricondurrebbe tale funzione a quelle espletate dalle «Sezioni riunite in sede non giurisdizionale»¹¹⁴. Trattati di argomento, invero, non

¹¹¹ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, “Diritto”, n. 4.2.2.

¹¹² Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, delib. n. 5 del 2022.

¹¹³ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, “Diritto”, n. 5.2, n. 5.5 e n. 5.6.

¹¹⁴ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024,

irresistibile, in quanto potrebbe osservarsi, per converso, che, proprio perché «*comprese*» quelle a cui è affidato il giudizio di parificazione ai sensi dell'art. 40 del r.d. n. 1214 del 1934, tali Sezioni potrebbero ritenersi non pacificamente riconducibili alle «Sezioni riunite in sede non giurisdizionale» di cui alla rubrica del citato art. 4.

In risposta ai quesiti formulati, la sentenza n. 34 del 2024 ha affermato che: a) la parifica non è esercizio di funzione giurisdizionale e non è un giudizio in senso tecnico-processuale; b) l'art. 40 del r.d. n. 1214 del 1934 si riferisce alle *formalità* della giurisdizione contenziosa con riguardo a quelle che regolano la trattazione in udienza pubblica, la deliberazione delle questioni e la decisione della causa; c) non essendo un giudizio in senso tecnico-processuale, mancano i presupposti soggettivi e oggettivi per applicare alla parifica le norme del Codice di giustizia contabile, pur discostandosi, la pronuncia in esame, dalla delibera n. 5 del 2022 delle Sezioni riunite in sede di controllo quanto alla richiesta di un intervento del legislatore volto ad assicurare la necessaria uniformità del controllo anche in punto di istruttoria e contraddittorio.

5. *Verso una ricomposizione degli orientamenti della giurisprudenza?*

Si tratta ora di comprendere come ricomporre gli orientamenti – come si è visto spesso divergenti – degli stessi organi di vertice della Corte dei conti al fine di trarre principi e regole idonei, in particolare, ad assicurare il rafforzamento dell'istruttoria e del contraddittorio e la necessaria prevedibilità al fine di garantire l'*effettività* della tutela.

In estrema sintesi, è possibile individuare alcuni “punti fermi” desumibili dagli orientamenti della giurisprudenza sopra richiamati.

In primo luogo, il c.d. giudizio di parifica si esplica in un procedimento articolato in due fasi, ma unitariamente rivolto alla funzione di “controllo-garanzia” della legalità costituzionale-finanziaria. Ad una prima fase di controllo ad effetti certatori e indirettamente conformativi sull'autonomia regionale, che si svolge davanti alla Sezione regionale, segue una seconda fase impugnatoria su istanza di parte che si esplica in un giudizio in unico grado davanti alle Sezioni Riunite in speciale composizione, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. e), del Codice della giustizia contabile, a cui è

n. 34, “Diritto”, n. 5.7.

attribuita una giurisdizione esclusiva nelle «materie di contabilità pubblica», con riguardo all'impugnazione delle delibere delle Sezioni regionali in cui esitano i controlli di legittimità-regolarità dei conti che, quindi, lungi dal costituire atti amministrativi di controllo, sono dotate di potenziali effetti impeditivi e lesivi delle posizioni giuridiche degli enti destinatari¹¹⁵.

In secondo luogo, occorre distinguere “decisione” e “relazione”, nel senso che la prima deve essere “autosufficiente”, vale a dire idonea ad indicare in maniera esaustiva e adeguatamente motivata il saldo giuridicamente accertato a una certa data e lo stato complessivo delle informazioni contabili della Regione. Ciò poiché è soltanto dalla “decisione” che possono scaturire eventuali impugnazioni ai sensi dell'art. 123 del Codice di giustizia contabile, atteso che la delibera ha effetti potenzialmente lesivi nei confronti dei destinatari.

In terzo luogo, quanto alla “decisione”, essendo ancorata a parametri normativi e avendo struttura dicotomica, la delibera della Sezione regionale accerta il saldo a una certa data e, quindi, *a prescindere* dalla natura dell'attività, ha gli effetti di una pronuncia che “fa stato” nei confronti delle parti in ordine ai fatti di gestione e alle informazioni contabili accertate.

In quarto luogo, il giudizio di parificazione ha ad oggetto i saldi come sopra indicato e il ciclo di informazioni in cui consiste il bilancio, sicché ad essere impugnato non è l'atto sottoposto a controllo, bensì l'effetto giuridico conseguente al riscontro dello stato del bilancio. Ne consegue che il giudizio di parifica non si può arrestare per il sopravvenire della legge regionale di approvazione del rendiconto, trattandosi di “controllo-garanzia” della legalità finanziaria capace di produrre effetti conformativi sulla Regione destinataria¹¹⁶.

In quinto luogo, il criterio della c.d. “doppia perimetrazione”, ripetutamente utilizzato dalla giurisprudenza della Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale in spec. comp.¹¹⁷, è ricavabile dal principio della domanda e consente di individuare la portata e dei limiti del giudizio d'impugnazione *ex* art. 123 del Codice della giustizia contabile: la prima perimetrazione è determinata dalla “decisione” di parifica della Sezione

¹¹⁵ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, “Diritto”, n. 4.2.2., n. 4.2.3.

¹¹⁶ Tra le tante, cfr. ancora, tra le ultime sentenze, Corte cost. n. 184/2022, n. 1, n. 9, n. 39 e n. 120/2024; e ord. Cass. Sez. Un. n. 304 del 2023.

¹¹⁷ Tra le tante, Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale in spec. comp., n. 9 e n. 21 del 2021; n. 7 del 2022; n. 2 e n. 9 del 2023; n. 4 del 2024.

regionale (sulla base degli esiti istruttori e delle proposte del magistrato istruttore il collegio decide sulla regolarità o meno del rendiconto ai fini della sua parificazione); la seconda dai motivi di ricorso davanti alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione. Tale ricorso, esattamente come afferma la sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 34 del 2024, «può attingere tutta o alcune parti della deliberazione» della Sezione regionale¹¹⁸. Si tratta pertanto di un criterio utile a “collegare” in un procedimento unitario di garanzia la fase del controllo a quella giurisdizionale, come già prefigurato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione¹¹⁹.

Infine, occorre ribadire l'esigenza di assicurare pienezza ed effettività del contraddittorio. La Regione deve essere adeguatamente coinvolta sin dalla fase istruttoria e posta in condizione di contraddire in posizione paritaria rispetto al Pubblico ministero contabile nell'ambito di un procedimento decisorio rivolto al contemperamento di interessi costituzionalmente rilevanti e potenzialmente antagonisti: da un lato, l'autonomia regionale e, dall'altro lato, la legalità costituzionale-finanziaria. Sia la Regione, sia il Pubblico ministero contabile dovrebbero poter fruire, sin dalla fase officiosa, dei necessari elementi informativi per assicurare la pienezza del contraddittorio tecnico e paritario tra le parti pubbliche chiamate in causa in quanto portatrici di interessi costituzionali rilevanti.

6. *Le garanzie necessarie dell'autonomia regionale: tecniche istruttorie e tutela del contraddittorio nella parificazione dei rendiconti regionali*

La questione relativa al dibattito sulla natura del giudizio di parificazione sembra ormai complessivamente superata e «poco appassionante», stante la riconosciuta «definitività del giudizio»¹²⁰.

Più utile discutere sul *quomodo* che è il vero tema da affrontare in un contesto complessivo, soprattutto sotto il profilo delle garanzie. Se si ritiene ormai pacifico il carattere indirettamente conformativo della parifica sull'autonomia politico-legislativa della Regione, è dubbio che

¹¹⁸ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, “Diritto”, n. 5.13.

¹¹⁹ Cfr. Corte di cassazione, Sez. Un., sent. 25 novembre 2016, n. 22645.

¹²⁰ Così, B.G. MATTARELLA, *Il giudizio di parificazione dopo 150 anni*, cit., 151.

possa ritenersi garanzia adeguata il solo potere di impugnativa della deliberazione di controllo nella sede giurisdizionale delle Sezioni riunite in speciale composizione. Occorrerebbe, invece, fornire garanzie adeguate, assimilabili a quelle del “doppio grado”, sin dalla fase che si svolge davanti la Sezione regionale. Infatti, la complessità delle questioni tecnico-giuridiche e finanziarie che emergono di fronte alle Sezioni regionali in sede di parifica richiede che esse siano affrontate sin dalla loro fase genetica per assicurare la pienezza del contraddittorio quale garanzia indispensabile nella composizione degli interessi e delle situazioni giuridiche soggettive. Peraltro, la recente tendenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale a configurare il procedimento di parifica alla stregua di un mero “procedimento camerale”¹²¹ sembrerebbe porre le stesse esigenze di tutela del contraddittorio che la giurisprudenza della Corte di cassazione ha affermato per quel tipo di giudizi¹²².

Nello scarno quadro normativo di riferimento, la giurisprudenza costituzionale ha affermato che il contraddittorio deve essere assicurato in tutte le fasi del procedimento, senza però specificare quali siano le garanzie “minime” necessarie. Se «l'accertamento delle irregolarità/illegittimità dei dati contabili oggetto della decisione di parifica [...] ha l'effetto di mettere a disposizione dell'ente controllato dati contabili corretti che riflettono le condizioni del bilancio a una certa data»¹²³, il contraddittorio riveste un ruolo essenziale non soltanto al fine di garantire alla Regione il diritto di “replicare”, ma soprattutto per consentire al controllore di accertare correttamente, cioè senza fraintendimenti o lacune, i “fatti” di gestione “a monte” del dato di bilancio.

Tale specifica connotazione finalistica del giudizio di parificazione presuppone un'istruttoria idonea ad accertare la veridicità e la correttezza del dato di bilancio, da intendersi come conformità dei “fatti di gestione” alle norme e ai principi contabili.

Quanto detto comporta che, ai fini dell'istruttoria, gli effetti sul saldo non possono essere ritenuti presunti sulla base della mancanza di contro-

¹²¹ Cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, “Diritto”, n. 5.9, n. 5.10 e n. 5.11.

¹²² Sulla valorizzazione del principio del contraddittorio nel “procedimento camerale”, cfr. Cass., S.U. 30 luglio 1953, n. 2593; Cass., S.U. 2 ottobre 1953, n. 3141; Cass., S.U. 25 novembre 2021, n. 36956. In dottrina, cfr. G. Arieta, *Giurisdizione camerale e sindacato contenzioso*, in *Riv. dir. proc.*, 1995, 1039 ss.

¹²³ Sent. Corte cost. n. 184 del 2022, punto n. 5.2 del “Considerato in diritto”.

deduzioni o di riscontri o di dinamiche di gestione ritenute non rispondenti ai principi della “sana” finanza pubblica, ma occorre verificarne l’effetto “effettivo” sul saldo. Basti pensare, al riguardo, alle sopra richiamate questioni che si sono poste in ordine alla parificazione dei rendiconti della Regione siciliana o a quelle della Regione Molise¹²⁴. In sostanza, non basta un “indizio” di irregolarità, ma occorre verificare la sua evidenza.

In questa prospettiva, assumono valore dirimente le modalità di *concreto* svolgimento dell’istruttoria. Al riguardo, si sono rivelate, ad esempio, particolarmente utili le istruttorie c.d. “incrociate”, vale a dire funzionali ad acquisire informazioni e dati anche da soggetti terzi rispetto alla Regione ma a questa collegati, come aventi e/o danti causa. Ciò si è verificato, ad esempio, nella verifica dei rapporti debito/credito tra Regione ed enti terzi, ivi inclusi i Ministeri, i cui esiti incidono sull’accertamento dell’effettiva consistenza della massa attiva e passiva del bilancio.

Inoltre, occorrerebbe assicurare il rispetto del principio del contraddittorio pieno e paritario tra le parti sin dalla fase dell’istruttoria, alla stregua di tutti quei giudizi in cui la fase decisoria, per la sua struttura inquisitoria (che si esplica nel potere del giudice di cercare la prova), pone il problema di assicurare l’anticipazione delle garanzie. Analogamente nel giudizio di parifica, avente, nella sua concretezza, carattere officioso e sindacatorio ed essendo “a struttura camerale”, si pongono analoghi problemi di tutela. Ne discende che il contraddittorio si lega indissolubilmente all’istruttoria e che, anzi, il principio del contraddittorio non è da intendersi soltanto come garanzia di difesa, ma anche come vero e proprio “strumento di istruttoria”.

Infine, per quanto riguarda l’effettività del contraddittorio tra le parti occorre assicurare la partecipazione al procedimento del Pubblico ministero contabile, come affermato dalla giurisprudenza costituzionale anche mediante il riferimento dell’art. 40 del T.U. del 1934 alle «forme della giurisdizione contenziosa», da cui – secondo la Corte – discende il necessario coinvolgimento del Pubblico ministero contabile «a tutela dell’interesse generale oggettivo alla regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell’ente territoriale»¹²⁵ e a «tutela degli interessi dell’intera collettività alla

¹²⁴ Su cui cfr. Corte cost. n. 34/2024. In dottrina, cfr. R. FAVA, *Le sentenze di illegittimità costituzionale delle leggi regionali di approvazione dei rendiconti e gli effetti del ciclo di bilancio dell’ente: il caso Molise*, in *Giur. cost.*, n. 4/2024, 1665 ss.

¹²⁵ Corte cost. n. 89/2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

corretta gestione delle risorse pubbliche»¹²⁶, in entrambe le fasi in cui si articola il procedimento a struttura unitaria. Allo stato, quindi, la giurisprudenza costituzionale afferma espressamente la partecipazione del p.m. anche nella fase del controllo. D'altro canto se il Pubblico ministero può contestare la delibera nel termine di trenta giorni dovrebbe essere messo in condizione di prendere parte al procedimento che conduce a quella decisione.

In questa prospettiva, si tratta di individuare procedimenti rivolti a stimolare le amministrazioni destinatarie ad avvalersi dell'istruttoria e del contraddittorio quale specifica forma di garanzia. A tali fini, *de iure condendo* si possono prefigurare due percorsi: o un intervento del legislatore che, introducendo un vero e proprio "rito" del controllo, fornisca un riordino organico dell'intera materia in maniera sistematica, completa ed efficace, come auspicato dalla sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 34 del 2024¹²⁷; o, in alternativa, la previsione di forme di regolazione del rito mediante delibere di orientamento della Sezione delle autonomie e delle Sezioni riunite in sede di controllo, al fine di fornire linee-guida alle Sezioni regionali per individuare *standard* comuni nella qualificazione dei fatti di gestione.

Sarebbe preferibile un intervento del legislatore per diversi ordini di ragioni.

In primo luogo, l'effettività della tutela degli interessi potenzialmente antagonisti da comporre nel giudizio di parifica passa per la garanzia della neutralità dell'organo magistratuale a cui è affidato il controllo che può ritenersi tale soltanto se esso opera sulla base di una completa eteronomia, sicché il vero elemento di bilanciamento non può che risiedere in una adeguata e compiuta disciplina *legislativa* delle forme e delle modalità di esercizio della parifica.

In secondo luogo, l'intervento del legislatore consentirebbe di soddisfare le diverse riserve di legge ordinaria e "rinforzata" previste dall'all'art. 5, comma 1, lett. a), della legge costituzionale n. 1 del 2012 quanto alla disciplina delle «verifiche, preventive e consuntive, sugli andamenti di finanza pubblica» e dall'art. 20, comma 2, della legge n. 243 del 2012 per la disciplina delle «forme» e delle «modalità» dei controlli successivi sull'e-

¹²⁶ Corte cost. n. 184/2022, punto n. 3.1 del "Considerato in diritto".

¹²⁷ Cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, sent. 11 dicembre 2024, n. 34, "Diritto", n. 5.10.

equilibrio di bilancio delle Regioni ai fini del rispetto dell'art. 97, primo comma, Cost. quanto al principio di sostenibilità delle finanze pubbliche.

Da questo punto di vista, appare un'occasione mancata il progetto di legge recentemente approvato dalla Camera dei deputati e attualmente all'esame del Senato (A.S. n. 1457, c.d. Pdl Foti), nella parte in cui non prevede alcun intervento di riforma dei controlli sui bilanci e sui rendiconti degli enti territoriali idoneo ad assicurare gli interessi costituzionalmente rilevanti di neutralità, uniformità e tutela delle parti pubbliche interessate nei procedimenti. All'opposto, la menzionata riforma dei controlli non interviene tenendo conto della dimensione oggettiva del controllo sugli atti e sulle gestioni finanziarie, bensì risulta *unicamente* rivolta ad utilizzare la funzione di controllo allo scopo di ottenere l'esenzione della responsabilità per danno erariale¹²⁸.

Qualche perplessità suscita anche la recente scelta della Sezione delle autonomie della Corte dei conti di adottare una rinnovata delibera di orientamento sulle parifiche dei rendiconti regionali¹²⁹. In primo luogo, la delibera muove una supposta «netta convergenza» tra la delibera n. 5 del 2022 delle Sezioni riunite in sede di controllo e la sentenza n. 34 del 2024 delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale¹³⁰, mentre, come sopra ricostruito, tali pronunce non risultano perfettamente allineate: la seconda accentua la funzione di accertamento giudiziale del procedimento e – soprattutto, per il profilo che qui maggiormente rileva – auspica un intervento del legislatore volto ad assicurare la necessaria uniformità; la delibera n. 5 del 2022, invece, non lamenta alcuna lacuna normativa.

In secondo luogo, la delibera n. 10 del 2025 della Sezione delle autonomie sembrerebbe riproporsi di limitare l'effetto conformativo (almeno indiretto) del giudizio di parifica in caso di scostamento della Regione dagli equilibri e dai saldi di bilancio nella validazione del risultato di amministrazione, sottostimando la portata di alcune pronunce della Corte costituzionale, che hanno riconosciuto effetti certativi e conformativi al “controllo-garanzia”, con la conseguenza di limitare la parifica a una «funzione precipua di [...] *supporto tecnico* all'assemblea legislativa»¹³¹, enfa-

¹²⁸ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOSACCHI, *Il bastone e la carota. Appunti su una proposta di riforma della Corte dei conti*, in *Osservatorio AIC*, n. 4/2024, 5 ss.

¹²⁹ Deliberazione n. 10/SEZAUT/2025/INPR, recante “Linee di orientamento sulle parifiche dei rendiconti generali delle Regioni/Province autonome”.

¹³⁰ Deliberazione n. 10/SEZAUT/2025/INPR, cit., 1.

¹³¹ Deliberazione n. 10/SEZAUT/2025/INPR, cit., 14 (cors. ns.).

tizzando la portata dei principi internazionali in materia di controllo e di alcune pronunce risalenti della Corte dei conti¹³².

Infine, la recente pronuncia della Sezione delle autonomie favorisce la diffusione di metodologie valutative dell'attività gestoria non del tutto in linea con la natura di controllo di legittimità-regolarità dei conti, pur riconosciuta alla parifica dei rendiconti¹³³: i controlli "a campione", i raccordi con i controlli interni e con il ruolo dei revisori, ad esempio, appaiono maggiormente sintonici con la dimensione dei controlli sulla gestione amministrativo-finanziaria che con la parifica dei rendiconti regionali, la quale rischierebbe di essere così attratta alla sfera dei controlli amministrativi.

Tali orientamenti meritano alcune precisazioni.

Quanto all'idoneità delle delibere della Sezione delle autonomie e, più in generale, degli atti di c.d. *soft law* a vincolare controllori e controllati, occorre ricordare che, in base alle norme vigenti, le linee-guida della Sezione delle autonomie sono indirizzate agli organi di revisione economico-finanziaria degli enti territoriali ai fini della predisposizione delle apposite relazioni sul conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica (e non già alle Sezioni regionali); o, ancora, sono rivolte ad introdurre determinati *standard* nello svolgimento di taluni segmenti di procedimenti preliminari al controllo-decisione (ad esempio: l'istruttoria sui piani di riequilibrio finanziario dei Comuni).

Occorre distinguere all'interno di una congerie di strumenti che potremmo genericamente definire di *soft law* – pur con tutte le accortezze del caso quando si richiama questa scivolosa categoria – in relazione al grado di vincolatività sia nei confronti dei controllori, sia nei confronti dei controllati. Si tratta di strumenti formalmente sprovvisti di vincolatività, ma che hanno progressivamente assunto un ruolo rilevante nella produzione delle norme e in sede di interpretazione. Il Consiglio di Stato, ad esempio, in alcune recenti pronunce, ha riconosciuto un effetto conformativo alle linee-guida, nei casi in cui esse consentono l'ingresso nell'ordinamento di *standard qualificati*, specie quando riproduttivi di indicazioni provenienti da organismi sovranazionali, ammettendo «un superamento del *continuum* gerarchico delle fonti normative»¹³⁴. Questa potrebbe esse-

¹³² Deliberazione n. 10/SEZAUT/2025/INPR, cit., 5 ss.

¹³³ Deliberazione n. 10/SEZAUT/2025/INPR, cit., 10 s.

¹³⁴ Ad esempio: Cons. St., Sez. IV, sent. 6 aprile 2016, n. 1360.

re una delle ragioni per cui la delibera n. 10 del 2025 della Sezione delle autonomie valorizza la portata dei principi internazionali in materia di controllo.

Pur con tutti i profili critici di questo approccio e per quanto esso sia prevalentemente limitato all'integrazione di clausole generali o di concetti giuridici indeterminati, è però difficile relegare il c.d. *soft law* a una dimensione extra-giuridica, sia pure con alcune precisazioni.

Gli strumenti richiamati, pur non essendo fonti del diritto, possono essere di particolare utilità in sede di *interpretazione/applicazione* dei parametri dei controlli, ad esempio per individuare *standard* comuni nella qualificazione dei fatti di gestione rappresentati nei bilanci e nei rendiconti al fine di assicurare la *misurabilità* dei risultati e verificare l'*effettivo* conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

Altro problema è se tali strumenti possano vincolare *direttamente* il giudice del controllo. Al riguardo, la giurisprudenza costituzionale ha puntualizzato l'efficacia delle delibere di orientamento della Sezione delle autonomie. Le norme che le prevedono – secondo la Corte costituzionale – si limitano ad attribuire a tale Sezione «una funzione nomofilattica in caso di interpretazioni discordanti tra le Sezioni regionali della Corte dei conti» che non attiene alla sfera normativa¹³⁵. Ne consegue che tali delibere non sono idonee a vincolare l'esercizio del potere giurisdizionale delle Sezioni riunite della Corte in speciale composizione di fronte alla quale possono essere impugnati gli esiti dei controlli delle Sezioni regionali¹³⁶. Le questioni di legittimità aventi ad oggetto le norme che prevedono questi istituti sono state dichiarate non fondate, in quanto essi sono stati ritenuti dalla Corte costituzionale non vincolanti nei confronti del controllore e del controllato. L'interpretazione dei fatti di gestione è quindi rimessa all'*autonomia* del magistrato contabile, sin dalla fase del procedimento di parifica che si svolge davanti alla Sezione regionale, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza costituzionale¹³⁷.

Ciò non toglie che le delibere di orientamento della Sezione delle autonomie costituiscano strumenti di particolare utilità per prevenire contrasti interpretativi e per assicurare la necessaria uniformità. Se, invece, si

¹³⁵ Corte cost. n. 39 del 2014, punto n. 8.10 del “Considerato in diritto”.

¹³⁶ Corte cost. n. 4 del 2020, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

¹³⁷ Cfr. Corte cost. 39 del 2014, punto n. 8.10 del “Considerato in diritto”; n. 4 del 2020, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

intende assicurare che la funzione di controllo sia svolta secondo criteri che soddisfino ancora di più il valore dell'uniformità, sarebbe necessario – come sopra detto – un intervento del legislatore che introduca un vero e proprio “rito” del controllo. Infatti, non pare possibile riconoscere a tali atti ulteriori effetti vincolanti, in quanto, con riguardo al principio di legalità, essi pongono quesiti complessi. Anche se vincolanti *de facto* (anche per l'autorevolezza del consesso che li adotta), permane un problema di legittimazione all'esercizio di funzioni sostanzialmente normative; se diventano parametro integrativo della funzione di controllo pongono problemi di certezza del diritto, in quanto l'inosservanza del *soft law* non genera conseguenze ed è tendenzialmente non giustiziabile e ciò potrebbe provocare una ridotta tutela delle posizioni giuridiche degli enti destinatari; infine, sono strumenti che favoriscono la “fuga” dalle fonti tipiche per la disciplina dei procedimenti (legge e regolamento).

Tali aspetti critici sono acuiti nell'ambito del diritto del bilancio e del sistema dei controlli, là dove sul rapporto tra fonti primarie e fonti secondarie nell'approvazione dei bilanci si è storicamente sviluppato il conflitto tra i poteri per il controllo sull'impiego delle risorse. Sin dalle origini la legalità finanziaria è il riflesso del primato del Parlamento nelle scelte allocative e pertanto l'inserimento di parametri dei controlli in fonti secondarie può attenuare questo principio¹³⁸.

Tutto ciò si è tradotto in limiti di ordine costituzionale – quelli, appunto, posti a presidio della legalità finanziaria – che dovrebbero segnare una chiara distinzione tra quello che dovrebbe essere collocato nella disciplina *legislativa* dei controlli sui bilanci, cioè in fonti di rango primario, e quello che, invece, può essere collocato in fonti secondarie atipiche, quali i c.d. principi contabili applicati, o “veicolato” da delibere di orientamento e “linee-guida”.

D'altro canto, quanto al giudizio di parificazione dei rendiconti regionali, è la stessa delibera n. 10 del 2025 della Sezione delle autonomie a rilevare la «mancanza di una disciplina positiva delle modalità di svolgimento del procedimento»¹³⁹ e a sottolineare le lacune normative, anche con riguardo ai «contenuti della decisione»¹⁴⁰.

¹³⁸ Per un approfondimento, cfr. G. RIVOSECCHI, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, Cedam, 2007, spec. 221 ss.

¹³⁹ Deliberazione n. 10/SEZAUT/2025/INPR, cit., 4.

¹⁴⁰ Deliberazione n. 10/SEZAUT/2025/INPR, cit., 14.

Da quanto detto segue che l'esigenza di uniformare i procedimenti, individuare l'oggetto della decisione e predeterminarne gli esiti ben difficilmente potrà essere conseguita senza un organico intervento del legislatore. Soltanto in questa prospettiva, un'adeguata formalizzazione della fase istruttoria e del contraddittorio avrebbe l'effetto di garantire le parti pubbliche non soltanto nella fase pienamente giurisdizionale che si svolge davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione, ma anche in quella affidata alla Sezione regionale al fine di soddisfare quelle necessarie esigenze di prevedibilità e certezza del contraddittorio.

L'analisi condotta ha mostrato che, a seguito dei rinnovati precetti costituzionali sull'equilibrio di bilancio e sulla sostenibilità delle finanze pubbliche, in uno con i principi del diritto dell'Unione europea sui quadri di bilancio degli Stati membri e sulle relative verifiche, si è prodotto un significativo ampliamento dell'oggetto e del parametro del giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni.

In questo contesto, armonizzazione dei bilanci e costituzionalizzazione del precetto dell'equilibrio costituiscono la premessa del rafforzamento del controllo giudiziale/certatorio ad effetti conformativi costituito dalla parifica dei rendiconti regionali. Quest'ultimo si esplica in un procedimento officioso e sindacatorio e che prevede la presenza necessaria del Pubblico ministero contabile.

Tutto ciò ha condotto al progressivo ampliamento dei "fatti", vale a dire dell'oggetto degli accertamenti contabili, e dei "materiali" normativi rilevanti, in cui possiamo ormai includere il complesso delle fonti di rango costituzionale e legislativo che costituiscono il "diritto del bilancio", creando conseguentemente i presupposti per l'allargamento del *thema decidendum* del giudizio di parifica. Quest'ultimo è ormai esteso alla verifica delle "informazioni contabili" complessive dell'ente territoriale che si esplica in un controllo del rendiconto articolato su più livelli a tutela del bilancio come "bene pubblico" rispetto all'obbligo del rendicontare sintetizzato nel sistema dei "saldi" nei quali si esprimono i risultati della gestione e vengono sintetizzare le scelte allocative dell'ente a cui la parifica conferisce certezza giuridica.

Tutto ciò rende il giudizio di parifica strumento fondamentale di ausilio al circuito democratico-rappresentativo, in quanto funzionale al rafforzamento della responsabilità politica poiché esso, attribuendo certezza giuridica ai conti e assicurando trasparenza e veridicità delle scritture

contabili, restituisce alle Assemblee elettive e alla comunità politica la verifica giudiziale inerente all'impiego delle risorse da parte dei governanti nella realizzazione dei programmi e nella garanzia dei diritti costituzionali.

Abstract

Il contributo prende in esame il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali nei più recenti sviluppi, ponendone in rilievo la crescente complessità a seguito della costituzionalizzazione del precetto dell'equilibrio e dei vincoli europei al governo dei conti pubblici che impongono un accertamento giudiziale delle informazioni contabili dell'ente, trattandosi di giudizio unitariamente rivolto ad assicurare la funzione di "controllo-garanzia" della legalità finanziaria e a restituire alle Assemblee elettive e alla comunità politica la verifica inerente all'impiego delle risorse, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di cassazione e della Corte dei conti. Tutto ciò, a prescindere dalla questione della natura dell'attività svolta, richiederebbe adeguati bilanciamenti con l'autonomia regionale attorno ad alcuni profili irrinunciabili al fine di garantire l'effettività della tutela delle parti pubbliche e degli interessi costituzionalmente rilevanti e potenzialmente antagonisti coinvolti nel giudizio stesso (Regione, Pubblico ministero contabile, interessi finanziari adespoti alla "sana gestione"): autosufficienza della "decisione" di parifica, distinta dall'allegata "relazione", in quanto avente effetti assimilabili a quelli di una pronuncia che "fa stato" nei confronti delle parti in ordine ai fatti di gestione accertati rispetto ai parametri normativi; criterio della c.d. "doppia perimetrazione", ricavabile dal principio della domanda, che consente di individuare la portata del giudizio d'impugnazione ex art. 123 del Codice della giustizia contabile; valorizzazione della fase istruttoria, anche mediante le c.d. istruttorie "incrociate", vale a dire funzionali ad acquisire informazioni e dati da soggetti terzi rispetto alla Regione ma a questa collegati; pienezza ed effettività del contraddittorio in tutte le fasi del procedimento. A tali fini, de iure condendo viene auspicato un intervento del legislatore rivolto ad introdurre un vero e proprio rito del controllo, in quanto la garanzia della neutralità dell'organo magistratuale e della funzione, da un lato, e dell'autonomia regionale, dall'altro lato, può ritenersi tale soltanto se la Corte dei conti opera sulla base di una completa eteronomia in tutte le fasi del procedimento.

Approval of accounts and regional autonomy

The article examines the equalisation of regional accounts in its most recent developments, highlighting its growing complexity following the constitutionalisation of the principle of equilibrium and the European constraints on the management of public accounts, which require a judicial assessment of the entity's accounting information, because it is a single judgement aimed at guaranteeing the function of "control-guarantee" of financial legality and restoring to the elected assemblies and the political community the control inherent in the use of resources, as confirmed by the jurisprudence of the Constitutional Court, the Court of Cassation and the Court of Auditors. All this, regardless of the nature of the activity carried out, would require an appropriate balance with regional autonomy around certain inalienable profiles to guarantee the effectiveness of the protection of the public parties and the constitutionally relevant and potentially antagonistic interests involved in the judgment itself (Region, Public Prosecutor for Accounting, financial interests affected by sound administration): the autonomy of the "decision" of equalisation, as opposed to the attached "report", in that it has effects similar to those of a decision that "establishes" the status of the parties concerning the administrative facts established with regard to the regulatory parameters; the criterion of the so-called "double perimeter", which can be derived from the principle of the question, which allows to identify the scope of the appeal proceedings under article 123 of the Code of Accounting Justice; the strengthening of the preliminary investigation phase, also by means of the so-called "cross" preliminary investigations, i.e. functional to obtain information and data from third parties with respect to the region but connected to it; full and effective cross-examination at all stages of the proceedings. To these ends, *de iure condendo*, it is hoped that the legislator will intervene to establish a true and proper rite of control, since the guarantee of the neutrality of the judicial body and function, on the one hand, and of regional autonomy, on the other, can only be considered as such if the Court of Audit operates based on complete heteronomy at all stages of the proceedings.