

31 LUGLIO 2019

La parificazione dei rendiconti
regionali nella giurisprudenza
costituzionale

di Guido Rivosecchi
Professore ordinario di Diritto costituzionale
Università LUMSA



La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*

di Guido Rivosecchi

Professore ordinario di Diritto costituzionale
Università LUMSA

Sommario: **1.** Premessa: vincoli di bilancio, controlli sulla finanza territoriale e parificazione dei rendiconti. **2.** Equilibrio di bilancio, rendiconti delle Regioni e giudizio di parificazione nella prospettiva della giurisprudenza costituzionale. **3.** L'accesso alla giustizia costituzionale in sede di giudizio di parificazione: origine e ampliamento "per oggetto" e "per parametro". **4.** Il giudizio di parificazione come strumento per garantire l'equilibrio di bilancio. **5.** Oltre l'equilibrio di bilancio: il giudizio di parificazione come strumento di legalità costituzionale, tra responsabilità di mandato e principio di equità intergenerazionale. **6.** La "chiusura del cerchio": l'accesso della Corte dei conti in sede di controllo alla giustizia costituzionale. **7.** Considerazioni conclusive: il giudizio di parifica nella prospettiva della legalità costituzionale-finanziaria.

1. Premessa: vincoli di bilancio, controlli sulla finanza territoriale e parificazione dei rendiconti

L'inquadramento della parificazione dei rendiconti nella prospettiva della giurisprudenza costituzionale non può prescindere da una più ampia analisi dei recenti sviluppi nella funzione di controllo delle finanze pubbliche, ponendo anzitutto in rilievo, per quanto qui interessa, come il dato economico-finanziario abbia progressivamente influenzato le motivazioni delle sentenze della Corte costituzionale.

Basti pensare che, ancora prima della sua riforma, rivolta a costituzionalizzare il precetto dell'equilibrio, l'art. 81 Cost. negli ultimi quindici anni è stato evocato a parametro nei giudizi di costituzionalità con una frequenza sempre più intensa.

Nel complesso della sua attività, la Corte costituzionale ha emesso circa trecentocinquanta pronunce per definire giudizi in riferimento ad asserite violazioni del parametro in parola. Tra queste, più di due terzi sono state rese a seguito di ricorsi promossi in via principale. Ciò dimostra che il principio della copertura finanziaria e, successivamente, dell'equilibrio di bilancio incide più direttamente sulle relazioni tra enti

* Riceviamo e volentieri pubblichiamo. Relazione al Seminario di studio «Il giudizio di parificazione dei rendiconti. Dal modello statale a quello regionale: profili evolutivi», Corte dei conti – Seminario di formazione permanente, Roma, 8 maggio 2019.

territoriali che su quelle intersoggettive¹. In effetti, le “strette” dell’accesso in via incidentale specie in punto di rilevanza delle disposizioni contenute nella legislazione finanziaria si riflettono sulla difficoltà di assicurare la giustiziabilità dell’equilibrio di bilancio, anche se negli ultimi anni si registrano maggiori “aperture” in favore dell’ammissibilità di questioni sollevate in riferimento agli artt. 81 e 119 Cost., ad esempio per l’esigenza di assicurare il parallelismo tra funzioni e risorse ai diversi livelli territoriali di governo e, quindi, l’adeguato finanziamento dei servizi sociali affidati agli enti sub-statali².

In questo contesto, nella prospettiva che qui rileva deve essere sottolineato il maggiore “attivismo” delle Sezioni regionali della Corte dei conti nel sollevare questioni di legittimità costituzionale a presidio dell’equilibrio di bilancio, soprattutto, come si dirà, in sede di giudizio di parificazione³, ma anche in sede di controllo⁴, dopo che, invece, era stato per lungo tempo poco sfruttato l’accesso alla giustizia costituzionale consentito dalla sentenza n. 226 del 1976, sia pure con riguardo alla sede di controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo⁵.

In questa prospettiva, il giudizio di parificazione dei rendiconti costituisce ormai uno strumento incisivo nel controllo della finanza pubblica e nell’accesso alla giustizia costituzionale al fine di assicurare il rispetto dell’equilibrio di bilancio e l’estensione delle compatibilità finanziarie agli enti sub-statali.

È preliminarmente opportuno ricordare che la giurisprudenza costituzionale che sarà esaminata e, più in generale, le pronunce rese dalla Corte per definire giudizi in cui è evocato a parametro l’art. 81 Cost., hanno quasi sempre ad oggetto leggi regionali: soltanto due delle circa ottanta dichiarazioni di illegittimità costituzionale pronunciate dai Giudici costituzionali in giudizi in via principale per violazione dell’art. 81 Cost. sono state rese in relazione a disposizioni di legge statale. Sicché l’art. 81 Cost., specie negli ultimi anni, assieme ai parametri costituzionali sul coordinamento della finanza pubblica (artt. 97, primo comma; 117, terzo comma, e 119 Cost.), ha operato prevalentemente come meccanismo di controllo statale dei bilanci regionali⁶. In altre parole, lo Stato ha assicurato limiti alla spesa delle proprie amministrazioni,

¹ In questo senso, cfr. M. LUCIANI, *L’equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in Corte costituzionale, *Il principio dell’equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2013, Milano, Giuffrè, 2014, 39 s.

² Cfr., ad esempio, sentt. n. 188 del 2015 e n. 10 del 2016.

³ Cfr. sentt. n. 181 del 2015, n. 89 del 2017 e n. 196 del 2018.

⁴ Cfr. sent. n. 18 del 2019.

⁵ Che le leggi di spesa o le leggi che hanno ricadute finanziarie possano investire una pluralità di rapporti giuridici e più controinteressati rispetto ai destinatari dei benefici economici, con conseguenti problemi di tutela, è ad esempio efficacemente osservato da V. Onida, *Giudizio di costituzionalità delle leggi e responsabilità finanziaria del Parlamento*, in *Le sentenze della Corte costituzionale e l’art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del Seminario svoltosi in Roma - Palazzo della Consulta nei giorni 8 e 9 novembre 1991, Milano, Giuffrè, 1993, 20 s.

⁶ In questo senso, ad esempio, G. SCACCIA, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, in *Il Filangieri – Quaderno 2011, Costituzione e pareggio di bilancio*, a cura di V. LIPPOLIS, N. LUPO, G.M. SALERNO, G. SCACCIA, Napoli, Jovene, 2011, 216; nonché G. RIVOSECCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall’attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative*

estendendoli a quelle regionali e locali sotto forma di principi di coordinamento finanziario e di equilibrio “dinamico” della finanza pubblica (rivolto, cioè, a garantire il rispetto dei vincoli tra diversi esercizi finanziari, in una prospettiva pluriennale), e, successivamente, ha impugnato davanti alla Corte costituzionale le leggi regionali per contrasto, tra l’altro, con l’art. 81 Cost.⁷.

Su questi orientamenti hanno indubbiamente influito i vincoli sovranazionali al governo dei conti pubblici. Al riguardo, vengono anzitutto in rilievo i limiti interni al diritto dell’Unione europea: dal patto di stabilità e crescita del 1997⁸, ai c.d. *Six Pack* e *Two Pack*, vale a dire i “pacchetti” di regolamenti e direttive comunitarie rivolti a rafforzare il vincolo di bilancio e, conseguentemente, a fornire più incisivi parametri dei controlli finanziari. Si ravvisano, però, anche vincoli esterni al diritto euro-unitario: dal c.d. patto *Europlus* del 2011 al Trattato sulla stabilità, coordinamento e *governance* nell’Unione economica e monetaria (c.d. *Fiscal Compact*), al Meccanismo europeo di stabilità (MES, c.d. Fondo “salva-Stati”)⁹.

Tali processi si sono riflessi sulla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (*Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*), che ha, tra l’altro, sostituito l’art. 81 Cost. e premesso un comma all’art. 97 Cost. rivolto ad imporre a tutte le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l’ordinamento dell’Unione europea, di assicurare l’equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico¹⁰.

La costituzionalizzazione dell’equilibrio di bilancio ha quindi messo in moto un complesso processo riformatore, secondo quanto previsto dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243 (*Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’articolo 81, sesto comma, della Costituzione*) – la legge rinforzata di attuazione del nuovo art. 81 Cost. – successivamente culminato nella riforma della legge di contabilità (legge 4 agosto 2016, n. 163, recante «*Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, concernenti il contenuto della legge di bilancio, in attuazione dell’articolo 15 della legge 24 dicembre 2012, n. 243*»).

dopo la revisione del Titolo V, a cura di S. MANGIAMELI, Milano, Giuffrè, 2014, 194 ss.; Id., *Armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 117.3)*, in *Le materie dell’art. 117 nella giurisprudenza costituzionale dopo il 2001. Analisi sistematica della giurisprudenza costituzionale sul riparto di competenze fra Stato e Regioni 2001-2014*, a cura di R. BIFULCO e A. CELOTTO, Napoli, Editoriale Scientifica, 2016, 304 ss.

⁷ Cfr., ad esempio, sentt. n. 51 e n. 138 del 2013.

⁸ Sotto questo profilo, per un ulteriore approfondimento, sia consentito rinviare a G. RIVOSECCHI, *L’indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, Cedam, 2007, *passim*, spec. 361 ss. (e agli ulteriori riferimenti bibliografici ivi richiamati).

⁹ Per un approfondimento, cfr., se si vuole, G. RIVOSECCHI, *Il Trattato sul Mes e il Fiscal Compact al vaglio del Tribunale Costituzionale Federale e della Corte di giustizia*, in *Giorn. dir. amm.*, n. 5/2014, 478 ss.

¹⁰ Per una prima valorizzazione del comma premesso all’art. 97 Cost. ai fini del rafforzamento del vincolo di bilancio sul complesso delle amministrazioni pubbliche, cfr. N. LUPO, *La revisione costituzionale della disciplina di bilancio e il sistema delle fonti*, in *Il Filangieri – Quaderno 2011, Costituzione e pareggio di bilancio*, cit., 92 ss. Nella giurisprudenza costituzionale, il rinnovato parametro costituzionale assume particolare rilievo ai fini della garanzia dei controlli finanziari sugli enti sub-statali: cfr., in particolare, sentt. n. 60 del 2013, spec. punto n. 5.2 del “Considerato in diritto” e n. 18 del 2019, punti n. 3 e n. 5 del “Considerato in diritto”.

A ciò devono aggiungersi gli itinerari seguiti dalla giurisprudenza costituzionale degli ultimi anni, che hanno fornito una significativa interpretazione dei parametri costituzionali del coordinamento della finanza pubblica e dell'equilibrio di bilancio¹¹.

È in questo contesto che si colloca la valorizzazione dei controlli finanziari sulle amministrazioni regionali e locali – soprattutto, come si dirà appresso, sotto forma di controlli di legittimità e regolarità dei conti – perseguita dal legislatore nell'ultimo ventennio e culminati nel decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 (*Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012*), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 7 dicembre 2012, n. 213¹²; nonché, per quanto qui in particolare rileva, il ruolo del giudizio di parificazione, già previsto per le autonomie speciali e successivamente esteso alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 1, comma 5, del menzionato decreto-legge n. 174 del 2012.

Al fine di cogliere appieno la portata dei fenomeni qui in esame occorre anzitutto soffermarsi sulle premesse che hanno condotto al corposo rafforzamento dei controlli di legittimità-regolarità dei conti e all'estensione del giudizio di parificazione ai rendiconti regionali, particolarmente valorizzato dalla giurisprudenza costituzionale degli ultimi anni.

Al riguardo, bisogna anzitutto ricordare che la finanza pubblica è basata quasi esclusivamente sul principio dell'imposizione tributaria, e quindi sul prelievo coattivo della ricchezza privata. Ne consegue che le funzioni di controllo attribuite alla Corte dei conti, volte ad assicurare il rispetto delle regole sulla trasparenza delle decisioni finanziarie e contabili, da cui discende il corretto impiego delle risorse, appartengono a pieno titolo al sistema delle garanzie dell'ordine costituzionale. La disciplina in parola trova infatti esplicito fondamento in ben determinati parametri, a partire dall'art. 100 Cost., che garantisce l'indipendenza della Corte dei conti dal Governo in relazione al plesso dei compiti ad essa affidati¹³. Tutto ciò è stato prontamente colto dalla giurisprudenza costituzionale che si è posta a presidio della stabilità delle finanze pubbliche, valorizzando i principi dell'equilibrio di bilancio e del coordinamento della finanza pubblica (artt. 81 e 117, terzo comma, Cost.) e il relativo sistema dei controlli affidati alla Corte

¹¹ Sul punto, per un approfondimento, sia consentito un rinvio a G. RIVOSECCHI, *Il difetto di copertura di una legge regionale di bilancio: la Corte accelera sul c.d. pareggio*, in *Giur. cost.*, 2012, 2335 ss.

¹² Per un primo commento, si vedano A. BRANCASI, *La fine della legislatura nel segno di nuove regole e controlli per le autonomie*, in *Gior. dir. amm.*, n. 4/2013, 385 ss.; nonché D. MORGANTE, *I nuovi presidi della finanza regionale e il ruolo della Corte dei conti nel d.l. n. 174 del 2012*, in *Federalismi.it*, n. 1/2013.

¹³ Cfr., ad esempio, U. ALLEGRETTI, *Controllo finanziario e Corte dei conti: dall'unificazione nazionale alle attuali prospettive*, in *Rivista AIC*, n. 1/2013, spec. 10 ss.; G. D'AURIA, *Sull'ingresso in Costituzione del principio del "pareggio di bilancio" (a proposito di un recente parere delle sezioni riunite della Corte dei conti)*, in *Foro it.*, III, 2012, 55 s.

dei conti, in un difficile bilanciamento con gli altri parametri costituzionali, sia quelli relativi ai diritti costituzionali, sia quelli che sorreggono le autonomie territoriali¹⁴.

In questo contesto, sono state progressivamente accresciute le funzioni della Corte dei conti, nel passaggio dal controllo preventivo di legalità sugli atti a quello successivo, anche in via concomitante, sulla gestione¹⁵.

In sintesi, si deve rammentare che il percorso seguito dal legislatore e dalla giurisprudenza costituzionale negli anni di attuazione della riforma del Titolo V Cost. del 2001 muoveva da una forte valorizzazione dell'autonomia politica degli enti territoriali che implicava anche il ridimensionamento dei controlli – specie di quelli preventivi di legittimità sugli atti – ma, nel contempo, vedeva già in origine il sistematico rafforzamento della Corte dei conti per bilanciare la soppressione dei controlli preventivi di legittimità e giungere, infine, all'irrobustimento dei controlli sulla gestione amministrativa ed economico-finanziaria, nonché, successivamente, di quelli di legittimità e regolarità dei conti.

In questa prospettiva, i controlli sulle finanze pubbliche sono sempre più rivolti a prevenire squilibri di bilancio e danni irreparabili agli equilibri di bilancio: si tratta, quindi, di verifiche svolte non già nell'esclusivo interesse degli enti controllati, ma di quello più ampio della legalità finanziaria. Essi, tra l'altro, implicano poteri sanzionatori e repressivi che possono esplicarsi nei confronti degli enti territoriali, sino al punto di attivare misure interdittive e di sospensione dei programmi di spesa¹⁶.

In questo contesto, la giurisprudenza costituzionale ha precisato il rilievo assunto dalla parifica dei rendiconti regionali. Costituendo questi ultimi il parametro fondamentale ai fini della valutazione del rispetto tra il programmato e il realizzato, e quindi fornendo il principale strumento di controllo nella pianificazione-gestione dell'ente territoriale, i Giudici costituzionali hanno ripetutamente affermato che le norme volte a fissare termini e adempimenti inerenti agli obblighi di rendicontazione da parte delle Regioni costituiscono diretto riflesso dei precetti costituzionali inerenti al coordinamento della finanza pubblica, all'armonizzazione dei bilanci e all'equilibrio di bilancio¹⁷.

Muovendosi sul crinale del difficile bilanciamento tra coordinamento della finanza pubblica e autonomia politica degli enti territoriali, tali pronunce forniscono un'interpretazione costituzionalmente orientata da

¹⁴ In questa prospettiva, cfr., di recente, A. CAROSI, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, in *Rivista AIC*, n. 4/2017, spec. 9 ss.

¹⁵ Al riguardo, cfr. U. ALLEGRETTI, *Controllo finanziario e Corte dei conti: dall'unificazione nazionale alle attuali prospettive*, cit., 12.

¹⁶ Per un approfondimento di questa prospettiva, sia consentito rinviare a G. RIVOSECCHI, *I controlli della Corte dei conti sugli enti territoriali*, in *Studi in memoria di Sergio Zambardi*, a cura di E. BRANDOLINI e F. LILLO, Milano, Giuffrè, 2015, 131 ss.

¹⁷ Cfr. sentt. n. 184 del 2016; n. 181 del 2015; n. 49 del 2018, spec. punto n. 3 del “Considerato in diritto”; n. 89 del 2017; n. 196 del 2018.

un lato delle disposizioni sull'attuazione dell'equilibrio di bilancio, ora determinato anche per gli enti sub-statali¹⁸, e, dall'altro, delle regole di armonizzazione dei bilanci poste in essere dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*), successivamente modificato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 (*Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*)¹⁹. Queste ultime sono infatti funzionali a garantire la raffrontabilità dei bilanci e, quindi, il consolidamento dei conti e l'unità economica della Repubblica²⁰, nonché a verificare il rispetto della stessa regola dell'equilibrio²¹.

In questa prospettiva, come si vedrà meglio appresso, la giurisprudenza costituzionale ha precisato le funzioni svolte dal rendiconto regionale e dal relativo giudizio di parificazione delle Sezioni regionali.

2. Equilibrio di bilancio, rendiconti delle Regioni e giudizio di parificazione nella prospettiva della giurisprudenza costituzionale

In estrema sintesi, si può anticipare che nella più recente giurisprudenza costituzionale rendicontazione e giudizio di parificazione costituiscono istituti rivolti a garantire il rispetto dei precetti costituzionali sull'equilibrio di bilancio.

In relazione al principio costituzionale dell'equilibrio, la Corte ha ripetutamente affermato che l'art. 81, terzo comma, Cost. «non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata»²². Di esso costituisce pertanto fondamentale corollario il principio di «continuità degli esercizi finanziari»: quest'ultimo è infatti «essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale», richiedendo, al contempo, che «si rimedi con modalità diacroniche agli eventuali squilibri»²³.

¹⁸ Cfr. il Capo IV della l. 24 dicembre 2012, n. 243, titolato «Equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli enti locali e concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico».

¹⁹ Su entrambi gli aspetti, strettamente connessi, sia consentito rinviare a G. RIVOCCHI, *La Corte costituzionale garante dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali nella problematica attuazione dell'equilibrio di bilancio*, in *Giur. cost.*, 2017, 2580 s.

²⁰ In questo senso, tra le tante, cfr. sentt. n. 390 del 2004; n. 417 del 2005; n. 156 e n. 326 del 2010.

²¹ Cfr., tra le ultime, sentt. n. 184 del 2016; 247 e n. 274 del 2017.

²² Da ultimo, sent. n. 18 del 2019, punto n. 5 del “Considerato in diritto”.

²³ Cfr. sentt. n. 250 del 2013, punti n. 3 e n. 3.2 del “Considerato in diritto”; n. 266 del 2013, punti n. 4 e n. 4.2 del “Considerato in diritto”; n. 274 del 2017, punti n. 4 n. 4.1 del “Considerato in diritto”; n. 5 del 2018, punti 9.2 e 9.3 del “Considerato in diritto”.

Analogamente, in relazione al menzionato art. 97, primo comma, Cost. – che richiama, come si è detto, tutte le amministrazioni pubbliche a conseguire il pareggio di bilancio e la sostenibilità del debito pubblico – la Corte costituzionale ha affermato che l'«*articolazione teleologica del precetto costituzionale [...] può essere tradotta, sotto il profilo dinamico, nella continua ricerca degli equilibri*», sicché esso «*si sostanzia nel divieto – per ciascun ente – di previsioni di disavanzo economico e nella continua ricerca dell'equilibrio tendenziale nella gestione finanziaria*»²⁴. Detto altrimenti: da un lato, il principio dell'equilibrio di bilancio, inteso in senso statico, implica che ogni misura di spesa sia soggetta all'obbligo della previa copertura nel momento in cui essa viene disposta dal legislatore; dall'altro lato, inteso in senso dinamico, vale a dire su un arco temporale pluriennale, esso presuppone il rigoroso accertamento del risultato di amministrazione. La scorretta determinazione di ciò che residua dall'esercizio finanziario precedente può infatti riverberarsi, in una sorta di «*effetto domino*»²⁵, sulle decisioni di bilancio successive, determinandone l'illegittimità per violazione del principio di continuità dei conti che costituisce – nel senso sopra chiarito – indefettibile corollario dell'equilibrio di bilancio²⁶.

Quanto detto impone all'amministrazione regionale «*un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio*»²⁷.

Nella prospettiva valorizzata dalla giurisprudenza costituzionale, quindi, il rendiconto costituisce uno dei principali strumenti di valutazione del rispetto dell'equilibrio, del coordinamento della finanza territoriale e dell'armonizzazione dei bilanci, funzionali a garantire il consolidamento dei conti pubblici. Esso, infatti, per la Corte costituzionale deve fornire una «*trasparente corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge*»²⁸ non soltanto in relazione all'esercizio finanziario a cui si riferisce, ma anche quale parametro per gli esercizi successivi. Pertanto, il rendiconto e il relativo giudizio di parificazione costituiscono il principale strumento per garantire il principio di continuità degli esercizi finanziari, nel senso che ogni rendiconto – secondo quanto si desume dal giudizio di parificazione – risulta geneticamente collegato ai risultati dell'esercizio precedente, da cui prende le mosse. Da quanto detto segue che l'infedele rappresentazione delle risultanze economiche nel rendiconto può inficiare gli esercizi finanziari successivi, pregiudicando la legalità finanziaria presidiata dal giudizio di parificazione²⁹.

²⁴ Cfr. sent. n. 247 del 2017, punti n. 8.5 e n. 9.2 del “Considerato in diritto”.

²⁵ Cfr. sent. n. 274 del 2017, punto n. 4.1 del “Considerato in diritto”: su cui, cfr. C. BERGONZINI, *Trasparenza e veridicità dei bilanci: l'annullamento del rendiconto oggetto di manipolazioni contabili*, in *Le Regioni*, 2018, 511 s.

²⁶ Sul punto v., in particolare, sentt. n. 266 del 2013, n. 107 del 2016 e n. 274 del 2017.

²⁷ Sent. n. 250 del 2013, punto n. 3.2 del “Considerato in diritto”.

²⁸ Sent. n. 274 del 2017, punto n.4.4 del “Considerato in diritto”.

²⁹ Cfr., in particolare, sentt. n. 89 del 2017, punto n. 5.1 del “Considerato in diritto”; n. 274 del 2017, punto n. 4.1 del “Considerato in diritto”.

La giurisprudenza costituzionale più risalente tendeva a collocare il procedimento di parificazione a metà strada tra funzione di controllo e funzione giurisdizionale, risolvendosi in un'attività di controllo-referto, sia pure resa con le formalità della giurisdizione contenziosa³⁰. Non vi è dubbio che la parifica risponda all'interesse costituzionalmente rilevante di assicurare alla Corte dei conti funzioni di garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario, della sana gestione finanziaria degli enti sub-statali e della corretta gestione delle risorse in una visione unitaria e coordinata della finanza pubblica³¹.

Pur restando ancora aperta la questione relativa alla natura dell'attività di parifica, e ribadendo il Giudice delle leggi che essa non è immediatamente ascrivibile alla *«funzione giurisdizionale in senso stretto»*³², occorre però precisare che nella giurisprudenza costituzionale più recente si scorge la tendenza ad un'ulteriore assimilazione del giudizio di parificazione alla funzione giurisdizionale, o, per meglio dire, al riconoscimento di una forma “peculiare” di giurisdizione incentrata sull'accertamento di fatti giuridico-contabili rappresentati nel conto consuntivo³³.

In questo senso, in estrema sintesi, si possono addurre i seguenti argomenti.

In primo luogo, nel corso degli ultimi anni il Giudice delle leggi ha fortemente valorizzato lo schema decisorio binario del procedimento di parificazione, sottolineando come esso sia orientato a verificare la conformità a diritto delle operazioni della gestione finanziaria sottostante³⁴. In altre parole, accostando il giudizio di parificazione ai controlli di legittimità-regolarità dei conti³⁵, nella prospettiva avvalorata dalla giurisprudenza costituzionale il procedimento in esame finisce per attenuare gli originari connotati del controllo-referto, di natura collaborativa – mantenuti, invece, dalla specifica relazione allegata alla decisione di parifica in senso tecnico – per divenire sempre più assimilabile a un sindacato ad esito dicotomico, che si traduce, per usare le parole della Corte costituzionale, *«nel senso di ammettere o escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio»*³⁶.

In secondo luogo, occorre ricordare che è stata affermata la ricorribilità delle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione nella forma di un procedimento

³⁰ Cfr. sentt. n. 165 del 1963; n. 121 del 1966; n. 142 e 143 del 1968; n. 226 del 1976; n. 181 del 2015; n. 49 del 2018; n. 89 del 2017; n. 196 del 2018.

³¹ Cfr. sentt. n. 89 del 2017; n. 49 del 2018; n. 18 del 2019, punto n. 5.3 del “Considerato in diritto”

³² Sent. n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

³³ Per uno sviluppo di questa prospettiva, cfr. F. Sucameli, *Il giudizio di parifica tra costituzionalismo antico e moderno. Il modello cavouriano e il lungo percorso verso la sentenza di San Valentino*, in *Riv. Corte conti*, n. 1/2019, 65 ss.

³⁴ Cfr., in particolare, sentt. n. 181 del 2015, spec. punti n. 2 e n. 7 del “Considerato in diritto”; n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”; n. 196 del 2018, punto 2.1.1 del “Considerato in diritto”.

³⁵ Su cui cfr., in particolare, sentt. n. 60 del 2013, punti n. 4.1 e n. 4.2 del “Considerato in diritto” e n. 40 del 2014, spec. punti n. 4.5 e n. 4.6 del “Considerato in diritto”.

³⁶ Sent. n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

inequivocabilmente giurisdizionale, ivi incluse quelle relative alla parifica³⁷, sul modello della procedura rivolta a garantire la giustiziabilità degli atti di controllo delle Sezioni regionali in materia di dissesto guidato e di riequilibrio finanziario pluriennale del bilancio degli enti locali. Sulla scorta di norme appositamente introdotte per giudizi ad istanza di parte aventi ad oggetto talune tipologie di delibere delle Sezioni regionali³⁸, è stata infatti affermata una giurisdizione speciale *ratione materiae* in tema di contabilità pubblica *ex art. 103, secondo comma, Cost.*³⁹. Al riguardo, la stessa giurisprudenza costituzionale ha espressamente ribadito «*la giurisdizione delle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione avverso le delibere della sezione regionale di controllo (art. 243-quater, comma 5, del TUEL)*»⁴⁰.

In terzo luogo, sul piano del processo costituzionale, il Giudice delle leggi ha affermato che le modalità di esercizio e le risultanze del giudizio di parifica non possono essere censurate per conflitto di attribuzione⁴¹. Con la sentenza n. 72 del 2012 la Corte costituzionale ha infatti dichiarato inammissibile un conflitto tra enti promosso dalla Regione Trentino-Alto Adige, che lamentava un difetto di contraddittorio nel giudizio di parificazione, sul rilievo per cui il ricorso per conflitto costituisce «*improprio strumento di sindacato del modo di esercizio della funzione giurisdizionale*»⁴². I Giudici costituzionali sono potuti giungere a tale conclusione qualificando espressamente come «*giurisdizionale*» l'attività esercitata dalla

³⁷ V., in particolare, Corte dei conti, Sezioni Riunite, 3 luglio 2014, n. 27; 11 novembre 2014, n. 38; e 15 dicembre 2017, n. 44.

³⁸ Cfr. l'art. 3, comma 1, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16 (*Disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche*), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 maggio 2014, n. 68, che ha modificato l'art. 243-quater, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (*Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*), introducendo un giudizio ad istanza di parte innanzi alle Sezioni riunite della Corte dei conti avente ad oggetto la delibera di approvazione o di diniego del piano di riequilibrio finanziario pluriennale dell'ente locale adottata dalla Sezione regionale; l'art. 33, comma 2, lett. a), n. 3, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91 (*Disposizioni urgenti per il settore agricolo, la tutela ambientale e l'efficientamento energetico dell'edilizia scolastica e universitaria, il rilancio e lo sviluppo delle imprese, il contenimento dei costi gravanti sulle tariffe elettriche, nonché per la definizione immediata di adempimenti derivanti dalla normativa europea*), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 11 agosto 2014, n. 116, che ha modificato l'art. 1, comma 12, del decreto-legge n. 174 del 2012, in materia di controlli sui gruppi dei consigli regionali, consentendo, avverso le delibere della Sezione regionale di controllo, l'impugnazione, nelle stesse forme, davanti alle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione.

³⁹ In questo senso, cfr. Sezioni riunite della Corte dei conti, sentenze n. 3 e n. 18/2014/EL. Inoltre, le Sezioni riunite della Corte dei conti avevano già chiarito che le delibere delle Sezioni regionali di controllo in materia di dissesto guidato e di procedura di riequilibrio finanziario pluriennale «non sono suscettibili di impugnazione innanzi ad altro giudice diverso dalle Sezioni riunite della Corte dei conti, dovendosi affermare che le stesse delibere delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, in quanto rientranti sicuramente nella materia di contabilità pubblica, ed in quanto aventi una sicura rilevanza nel sistema generale di controllo della finanza pubblica, intestato dalla legislazione vigente alla Corte dei conti, [...] rientrano nella giurisdizione esclusiva della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica ai sensi dell'art. 103 comma 2 della Costituzione» (sentenza n. 2/2013/EL).

⁴⁰ Sent. n. 228 del 2017, punto n. 4 del «Considerato in diritto».

⁴¹ Cfr. sent. n. 72 del 2012, punto n. 2.3 del «Considerato in diritto».

⁴² Cfr. sent. n. 72 del 2012, punto n. 2.3 del «Considerato in diritto».

Sezione regionale in sede di parifica⁴³, richiamando la consolidata giurisprudenza costituzionale che, appunto, preclude il ricorso al conflitto per censurare *errores in iudicando*⁴⁴.

Questo triplice ordine di argomenti, che andranno comunque ulteriormente testati nel corso del tempo, già esprimono la tendenza a ricollocare il giudizio di parificazione dei rendiconti nella prospettiva di un'attività dai connotati fortemente giurisdizionalizzati, in quanto rivolta all'applicazione obiettiva del diritto nella forme della giurisdizione contenziosa e nell'interesse esclusivo della legalità costituzionale-finanziaria⁴⁵.

Deve infine ritenersi definitivamente risolta e consolidata la questione relativa alla legittimazione a sollevare questioni di costituzionalità in sede di giudizio di parificazione rispetto alla quale si coglie il più immediato apprezzamento del procedimento qui in esame da parte della giurisprudenza costituzionale, su cui è bene soffermare l'attenzione.

3. L'accesso alla giustizia costituzionale in sede di giudizio di parificazione: origine e sviluppi in relazione alle esigenze di controllo della finanza pubblica

È appena il caso di ricordare che la giurisprudenza costituzionale ha riconosciuto la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità non soltanto in sede giurisdizionale⁴⁶, ma in altri due ambiti specifici:

⁴³ V. ancora sent. n. 72 del 2012, punto n. 2.3 del “Considerato in diritto”, ove la Corte, di fronte alle censure mosse dalla Regione ricorrente nel giudizio per conflitto, motivate sul difetto di contraddittorio, rileva che «*la ricorrente mira a utilizzare il conflitto tra enti quale mezzo improprio di censura dell'esercizio della funzione giurisdizionale e a trasformare il giudizio presso questa Corte “in un nuovo grado di giurisdizione avente portata tendenzialmente generale”*». Secondo Cass., Sez. Un., 30 ottobre 2014, n. 23072, si tratterebbe di vero e proprio “diritto vivente” generato dal suddetto orientamento della giurisprudenza costituzionale.

⁴⁴ In questo senso, ad esempio, le sentt. n. 326 del 2003, n. 150 del 2007, n. 81 del 2012.

Con l'orientamento espresso nella sentenza n. 72 del 2012, la Corte costituzionale finisce così per riecheggiare, quantomeno implicitamente, quella dottrina risalente nel tempo che riteneva il giudizio di parificazione espressione di funzione materialmente giurisdizionale (così, F. De FILIPPIS, *L'eccezione di incostituzionalità nel giudizio di parificazione del rendiconto statale*, in *Foro amm.*, 1969, II, 81 ss.) o partecipe, al contempo, della funzione di controllo e di quella giurisdizionale nelle materie di contabilità pubblica (così, A. DE STEFANO, *Osservazioni sui rapporti tra “giudizio di parificazione” e “approvazione con legge” del rendiconto generale dello Stato*, in *Foro amm.*, 1969, I, 255 ss.). Nello stesso senso, v. ora le acute osservazioni di F. Sucameli, *Il giudizio di parifica tra costituzionalismo antico e moderno*, cit., 61 ss.

⁴⁵ Sulla natura del giudizio di parificazione, v. anche *infra*, par. 7.

⁴⁶ Per un'esauritiva casistica, cfr. F. GARRI – G. DAMMICCO – A. LUPI – P. DELLA VENTURA – L. VENTURINI, *I giudizi innanzi alla Corte dei conti. Responsabilità, conti, pensioni. Istituti e rassegna della giurisprudenza*, IV Ed., Milano, Giuffrè, 2007. Sui persistenti limiti del giudizio di responsabilità amministrativa per danno all'erario, anche in relazione all'accesso alla giustizia costituzionale, cfr. A. ODDI, *Il “giusto processo” dinanzi alla Corte dei conti*, Napoli, Jovene, 2010, spec. 137 ss.; nonché, per la sede cautelare, P. NOVELLI, *I provvedimenti cautelari nei giudizi contabili*, Milano, Giuffrè, 2009.

a) in sede di giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato e delle Regioni, poiché esso si svolge nelle forme della giurisdizione contenziosa;

b) in sede di controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, muovendo anzitutto dalla riscontrata analogia tra la funzione svolta in quella sede dalla Corte dei conti e la funzione giurisdizionale⁴⁷. Tralasciando questo secondo orientamento⁴⁸, per quanto maggiormente rileva in questa sede, si deve osservare che la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità in sede di giudizio di parificazione è sempre stata ritenuta pacifica dalla giurisprudenza costituzionale, sin dalle sentenze dei primi anni Sessanta del secolo scorso. Si può però oggi riconoscere che tale legittimazione, nel corso degli anni, è stata progressivamente estesa da un lato “per oggetto”, poiché essa riguarda ormai tutte le disposizioni che possono produrre effetti, anche indiretti, sulla spesa pubblica, e, dall’altro lato, “per parametro”, non essendo più limitata alle sole violazioni dell’art. 81 Cost., ben potendo essere evocati dal giudice rimettente *altri* parametri costituzionali (sia pure a talune condizioni, come si dirà, poste dalle sentenze n. 196 del 2018 e n. 138 del 2019)⁴⁹.

Sin dalle sue prime pronunce, la Corte costituzionale ha affermato – con particolare chiarezza nella sentenza n. 121 del 1966 (redatta da Sandulli) – che l’art. 40 del regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 (*Approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti*) dispone che la pronuncia della Corte dei conti sul rendiconto generale dello Stato viene adottata a Sezioni riunite e con le formalità della sua giurisdizione contenziosa, e perciò previa trattazione in udienza pubblica, con la partecipazione del procuratore generale, in contraddittorio con i rappresentati dell’amministrazione. In tale sede, la Corte dei conti accerta, a consuntivo, la conformità dei risultati del rendiconto generale dello Stato alla legge di bilancio, sia con riguardo alle entrate, sia con riguardo alle spese.

Quanto all’“oggetto”, però, in una prima fase la Corte costituzionale aveva escluso che, in sede di giudizio di parificazione, potessero essere sollevate questioni in relazione alla legge di bilancio o alle leggi di spesa per difetto di rilevanza delle stesse, atteso che, in tale giudizio, la Corte dei conti non applica né l’una né le altre, trattandosi, soprattutto in origine, di un raffronto non già tra atti e leggi, ma tra scritture contabili. Di qui, l’irrilevanza delle questioni sollevate in relazione alla legge di bilancio o alle leggi di spesa per difetto di copertura, in ragione del peculiare ambito di cognizione riservato alla Corte dei conti in sede di giudizio di parificazione. Quest’ultimo, infatti, consisteva esclusivamente nel verificare se le entrate

⁴⁷ Si vedano le sentenze n. 226 del 1976, punti n. 2 e n. 3 del “Considerato in diritto”; n. 384 del 1991, punto n. 2 del “Considerato in diritto”; nonché le ordinanze n. 295 e n. 310 del 1998 (in riferimento al controllo preventivo di legittimità sugli atti di Regioni a statuto speciale).

⁴⁸ Per un approfondimento, sia consentito rinviare a G. RIVOSECCHI, *Controlli della Corte dei conti e incidente di costituzionalità*, in *Dir. pubbl.*, 2017, 382 ss.

⁴⁹ In analoga prospettiva, cfr. F.S. MARINI, *La disomogeneità dei controlli e la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità: una giurisprudenza in espansione*, in *Federalismi.it*, n. 13/2019.

riscosse o versate ed i resti da riscuotere o da versare, risultanti dal rendiconto redatto dal Governo, fossero conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte dei conti dai singoli ministeri e se le spese ordinate e pagate concordassero con le scritture tenute o controllate dalla stessa Corte⁵⁰.

In definitiva, il giudizio di parificazione non appariva come raffronto tra atti e leggi, ma tra scritture contabili⁵¹. L'inammissibilità delle questioni sollevate in relazione a disposizioni contenute nella legge di bilancio o nelle leggi di spesa, allora motivate per il peculiare difetto di rilevanza⁵², avrebbe potuto essere intesa anche come difetto di legittimazione attiva, per ragioni attinenti non al singolo giudizio, ma ad ogni possibile giudizio di parificazione⁵³, sebbene – si badi – per come, in quella fase, era strutturato il bilancio dello Stato e per il rapporto che intercorreva tra la legge di bilancio e le altre leggi.

La richiamata giurisprudenza costituzionale degli anni Sessanta del secolo scorso, però, rispecchiava l'ordinamento contabile e la configurazione del bilancio dello Stato risalente alla fase antecedente alle leggi 5 agosto 1978, n. 468 (*Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*) e 23 agosto 1988, n. 362 (*Nuove norme in materia di bilancio e di contabilità dello Stato*), secondo cui la legge di bilancio costituiva soltanto “autorizzazione” e “limite” dell'attività amministrativa, in funzione di salvaguardia della legalità della spesa⁵⁴, in un sistema basato esclusivamente sulla legge di bilancio, da un lato, e sulle leggi di spesa, dall'altro⁵⁵. Sicché la Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione,

⁵⁰ Cfr. l'art. 39 del regio decreto n. 1214 del 1934, a mente del quale «La Corte dei conti 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 di bilancio.

A tale effetto verifica se le entrate riscosse e versate e i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto, siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte dai singoli ministeri; se le spese ordinate e pagate durante l'esercizio concordino con le scritture tenute o controllate dalla Corte ed accerta i residui passivi in base alle dimostrazioni allegate ai decreti ministeriali di impegno ed alle proprie scritture.

La Corte dei conti con eguali accertamenti verifica i rendiconti, allegati al rendiconto generale, delle aziende, gestioni ed amministrazioni statali con ordinamento autonomo soggette al suo riscontro».

⁵¹ Esemplicativa, al riguardo, la dottrina degli anni Sessanta: cfr., ad esempio, S. BUSCERNA, *Il Parlamento e i rendiconti della Cassa DD.PP. e degli Istituti di previdenza*, in *Giur. cost.*, 1963, 1617 s.; R. CHIEPPA, *Sulle questioni di legittimità costituzionale sollevabili incidentalmente nel corso di giudizio di parificazione del rendiconto generale (a proposito della registrazione con riserva di atti regionali siciliani) e sulle nuove prospettive per i conflitti di attribuzione*, in *Giur. cost.*, 1966, 1657; L. ELIA, *Manifesta irrilevanza della quaestio o carenza di legittimazione del giudice a quo?*, in *Giur. cost.*, 1968, 2344 ss.

⁵² Quella che fu definita irrilevanza «istituzionale» delle questioni sollevate in relazione alla legge di bilancio o al supposto difetto di copertura delle leggi di spesa: così, G. AMATO, nota senza titolo a sent. C. cost. n. 142 del 1968, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 596.

⁵³ In questo senso, L. ELIA, *Manifesta irrilevanza della quaestio o carenza di legittimazione del giudice a quo?*, cit., 2343.

⁵⁴ Così, in maniera significativa, M.V. LUPÓ AVAGLIANO, *Pieni poteri alla Corte dei conti per il controllo della spesa pubblica?*, in *Giur. cost.*, 1995, 1781.

⁵⁵ Per un approfondimento, cfr. A. BRANCASI, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, Milano, Giuffrè, 1985, 273 ss.; Id., *Le decisioni di finanza pubblica secondo l'evoluzione della disciplina costituzionale*, in *La costituzione economica: Italia, Europa*, a cura di C. PINELLI e T. TREU, Bologna, il mulino, 2010, 351 ss., spec. 353; nonché, se si vuole, G. RIVOSECCHI, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, cit., 222 ss.; Id., *Legge di bilancio e leggi di spesa tra vecchio e nuovo articolo 81 della Costituzione*, in *Rivista della Corte dei conti*, n. 1-2, 2013, 457 ss.

verificava il rendiconto generale e ne poneva a raffronto i risultati rispetto alla legge di bilancio, tanto per le entrate, quanto per le spese.

Ben presto, però, già con la legge n. 468 del 1978, il bilancio dello Stato diventò strumento di politica economica e atto di indirizzo finanziario e fu collocato in una programmazione pluriennale, rispondendo alle esigenze poste dalla crescita dello Stato sociale e alle rinnovate forme di intervento pubblico nell'economia. Tutto ciò finì per riflettersi sulla fisionomia e sulla struttura della legge di bilancio, sempre più complessa e articolata. Pertanto, venendo meno ogni residuo della teoria formale-sostanziale – invero già difficilmente compatibile con un ordinamento a Costituzione rigida, che viene a conformare i contenuti e la forza attiva e passiva di ogni fonte di rango primario – la legge di bilancio assunse progressivamente un contenuto piuttosto ricco, essendo in essa contenuti capitoli di spesa non sorretti “a monte” da autonome leggi di spesa⁵⁶.

In questa rinnovata prospettiva, mutato nei termini cennati l'oggetto del giudizio di parificazione, quest'ultimo non poteva più ritenersi, contrariamente a quanto era accaduto in precedenza, soltanto espressione di una verifica della regolarità del rendiconto rispetto al bilancio, inteso quale atto autorizzativo dell'attività amministrativa. Né, di conseguenza, il procedimento di parificazione poteva considerarsi espressione di una verifica limitata al piano del riscontro formale tra scritture contabili, dal cui accertamento discendeva la dichiarazione, nel dispositivo della pronuncia, della regolarità del rendiconto. Pur continuando ad essere disciplinato dalle stesse disposizioni, le richiamate modificazioni del suo oggetto avevano ormai mutato struttura e funzione del giudizio di parificazione.

Sicché, nella fase successiva, che già si apre con la legge n. 468 del 1978 e tuttora perdurante, la parifica, pur esprimendosi sempre nel riscontro delle risultanze del rendiconto generale rispetto alla legge di bilancio, assume una più ampia prospettiva, includendo anche la verifica degli scostamenti che, negli equilibri stabiliti nel bilancio preventivo, si evidenziano in sede consuntiva, anche in relazione ai vincoli posti dal legislatore con la legge finanziaria e con i nuovi istituti della decisione di bilancio. Di qui, muta l'orientamento della giurisprudenza costituzionale che tende a dichiarare ammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione, per violazione dell'art. 81 Cost. aventi ad oggetto disposizioni contenute nella legge di bilancio o nelle leggi di spesa che determinino alterazioni degli equilibri fissati nel bilancio dello Stato⁵⁷.

⁵⁶ Per un approfondimento, cfr. N. Lupo, *Art. 81*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. BIFULCO – A. CELOTTO – M. OLIVETTI, vol. II, Artt. 55-100, Utet, Torino, 2006, 1587 s.

⁵⁷ Il mutamento dell'orientamento giurisprudenziale è efficacemente colto da C. CHIAPPINELLI, *La Corte costituzionale muta radicalmente indirizzo e riconosce nuovi compiti al giudizio di parificazione*, in *Riv. Corte dei conti*, 1995, n. 3, parte II, 169 ss.

In questa prospettiva, i giudizi di parificazione svolti dalla Corte dei conti sul rendiconto generale dello Stato e delle Regioni sono assimilabili a quelli giurisdizionali, pur non essendolo in senso proprio⁵⁸, poiché, ai fini della legittimazione a sollevare questioni di costituzionalità, soddisfano le condizioni richieste dall'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1 (*Norme sui giudizi di legittimità costituzionale e sulle garanzie d'indipendenza della Corte costituzionale*) e dall'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (*Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale*).

Nondimeno, anche a ritenere che tale procedimento, come ancora sostenuto da larga parte della dottrina, sia espressione della fase finale di una peculiare procedura di controllo⁵⁹, assistita dalle garanzie della giurisdizione contenziosa nella massima espressione collegiale della Corte dei conti⁶⁰, il risultato non cambia ai fini della legittimazione a sollevare, in quella sede, questioni di costituzionalità, come recentemente ribadito, anche per la parifica dei rendiconti delle Regioni a statuto ordinario, dalle sentenze n. 181 del 2015, n. 89 del 2017, n. 196 del 2018 e n. 138 del 2019⁶¹.

Tale giudizio ha infatti la funzione di verificare se le entrate riscosse e versate e i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto dello Stato e delle Regioni siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte, e si risolve in una pronuncia definitiva e insindacabile che viene trasmessa direttamente all'assemblea elettiva, affinché quest'ultima possa approvare il rendiconto senza peraltro ingerirsi nel riscontro giuridico espletato dalla Corte dei conti⁶². Pertanto, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza costituzionale, il procedimento in parola risponde al preminente interesse pubblico della certezza del diritto, che potrebbe essere insidiato da eventuali dubbi di incostituzionalità delle norme che il giudice contabile si trovasse ad applicare.

⁵⁸ Come ribadito anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione: Cass., Sez. Un., 30 ottobre 2014, n. 23072: per un approfondimento, cfr. P. SANTORO, *Manuale di Contabilità e di finanza pubblica*, VII Ed., Maggioli, San Marino, 2015, 220.

⁵⁹ Cfr., ad esempio, R. PEREZ, *La finanza pubblica*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di S. CASSESE, *Diritto amministrativo generale*, tomo I, Milano, Giuffrè, 2003, 661.

⁶⁰ In questo senso, ascrivendo il procedimento in esame ad una funzione di garanzia per certi profili accostabile a quella giurisdizionale, si veda la dottrina più risalente: cfr. C. CHIMENTI, *Parificazione dei rendiconti ed eccezione id incostituzionalità*, in *Giur. cost.*, 1963, 889 ss.; S. Buscema, *Il Parlamento e i rendiconti della Cassa DD.PP. e degli Istituti di previdenza*, cit., 1617, per il quale la parificazione «è la sintesi del controllo e della vigilanza» e il relativo procedimento «segue la forma giurisdizionale»; L. ELIA, *Manifesta irrilevanza della quaestio o carenza di legittimazione del giudice a quo?*, cit., 2345; G. CAIANIELLO, *Notazioni varie sui controlli della Corte dei conti, con particolare riguardo alle questioni di costituzionalità, alla parificazione ed alla registrazione con riserva*, in *Foro amm.*, 1967, II, 53 ss., il quale ritiene che il giudizio di parificazione sia espressione dell'attività di controllo della Corte dei conti nella sua massima espressione collegiale, pur trattandosi di funzione di garanzia naturalmente accostabile alla funzione giurisdizionale.

⁶¹ Sul punto, si vedano già le sentt. n. 165 del 1963, n. 244 del 1995; nonché, più di recente, sentt. n. 213 del 2008, punto n. 4 del “Considerato in diritto”; n. 181 del 2015, punto n. 2 del “Considerato in diritto”, e n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto” (che esprime un'ulteriore valorizzazione del precedente costituito dalla sentenza n. 226 del 1976); n. 196 del 2018, punto n. 2.1.1 del “Considerato in diritto”.

⁶² Cfr. sentt. n. 165 del 1963 e n. 121 del 1966.

La sede rappresentata dal giudizio di parificazione si è quindi rivelata particolarmente proficua per sottoporre allo scrutinio di costituzionalità *«tutte quelle disposizioni di legge che determinano effetti modificativi dell'articolazione del bilancio per il fatto stesso di incidere, in senso globale, sulle unità elementari, vale a dire sui capitoli con riflessi sugli equilibri di gestione, disegnati con il sistema dei risultati differenziali»*⁶³. Ciò in relazione tanto al bilancio dello Stato e delle autonomie speciali⁶⁴, quanto ai bilanci delle Regioni di diritto comune, a cui è stato esteso il giudizio di parificazione dall'art. 1, comma 5, del decreto-legge n. 174 del 2012⁶⁵.

Quando, infatti, vengono sollevate, in questa sede, questioni di costituzionalità per difetto di copertura, la Corte costituzionale ha sistematicamente rigettato – come nel giudizio definito dalla sentenza n. 181 del 2015⁶⁶ – le eccezioni sollevate dall'Avvocatura dello Stato o dalla Regione per asserita irrilevanza, formulate sul rilievo che le norme censurate si riferirebbero ad un esercizio finanziario ormai concluso nella sua configurazione di spesa, ribadendo, invece, la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni in sede di giudizio di parificazione. Ciò in relazione a tutte quelle disposizioni di legge che determinano, nell'articolazione e nella gestione del bilancio stesso, effetti non consentiti dai principi posti a tutela degli equilibri economico-finanziari e dagli altri precetti costituzionali posti a presidio della sana gestione finanziaria⁶⁷. Vengono così ravvisate, anche in relazione alle leggi di bilancio delle Regioni, le condizioni per le quali è stato ammesso il promovimento di questioni in via incidentale nell'ambito dell'attività di controllo di legittimità della Corte dei conti, essendo ad esse applicabile, una volta esteso l'istituto della parificazione del rendiconto, la relativa disciplina di carattere sostanziale e processuale⁶⁸.

In particolare, la sentenza n. 81 del 2017 è giunta a delineare un vero e proprio statuto giuridico delle condizioni richieste ai fini della legittimazione a sollevare questioni di costituzionalità⁶⁹, ricostruite nei seguenti termini:

«a) applicazione di parametri normativi. È da sottolineare, in proposito, come nel procedimento di parifica il prevalente quadro normativo di riferimento sia quello del d.lgs. n. 118 del 2011 e come l'esito del procedimento sia dicotomico nel senso di ammettere od escludere dalla parifica le singole partite di spesa e di entrata che compongono il bilancio (sull'esito dicotomico dei controlli di legittimità-regularità sui bilanci degli enti territoriali, sentenza n. 40 del 2014);

⁶³ Cfr. sent. n. 244 del 1995, punto n. 2 del “Considerato in diritto”, richiamata anche dalla sent. n. 213 del 2008, punto n. 4 del “Considerato in diritto”.

⁶⁴ Cfr. le sentenze n. 244 del 1995 e n. 213 del 2008.

⁶⁵ Cfr. le sentenze n. 181 del 2015, punto n. 2 del “Considerato in diritto”; n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”.

⁶⁶ Cfr. la sentenza n. 181 del 2015, punti n. 1.2 e n. 2 del “Considerato in diritto”.

⁶⁷ Cfr. le sentenze n. 244 del 1995, n. 213 del 2008 e n. 181 del 2015.

⁶⁸ Cfr. le sentenze n. 181 del 2015, punto n. 2 del “Considerato in diritto” e n. 89 del 2017, punto n. 2 del “Considerato in diritto”, con richiami alla sentenza n. 226 del 1976.

⁶⁹ Una sorta di «test di giurisdizionalità»: così, F. Sucameli, *Il giudizio di parifica tra costituzionalismo antico e moderno*, cit., 62.

b) *giustiziabilità del provvedimento in relazione a situazioni soggettive dell'ente territoriale eventualmente coinvolte. Infatti, l'art. 1, comma 12, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 (Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012), convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, come modificato dall'art. 33, comma 2, lettera a), numero 3), del decreto-legge del 24 giugno 2014, n. 91 (Disposizioni urgenti per il settore agricolo, la tutela ambientale e l'efficientamento energetico dell'edilizia scolastica e universitaria, il rilancio e lo sviluppo delle imprese, il contenimento dei costi gravanti sulle tariffe elettriche, nonché per la definizione immediata di adempimenti derivanti dalla normativa europea), convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, dispone che avverso le delibere della sezione regionale di controllo della Corte dei conti – tra le quali, appunto, quella afferente al giudizio di parificazione – «è ammessa l'impugnazione alle Sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione, con le forme e i termini di cui all'articolo 243-quater, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, numero 267»;*

c) *pieno contraddittorio sia nell'ambito del giudizio di parifica esercitato dalla sezione di controllo della Corte dei conti sia nell'eventuale giudizio ad istanza di parte, qualora quest'ultimo venga avviato dall'ente territoriale cui si rivolge la parifica. In entrambe le ipotesi è contemplato anche il coinvolgimento del pubblico ministero a tutela dell'interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente territoriale (art. 243-quater, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante «Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali»; artt. 53 e seguenti del regolamento di procedura di cui al regio decreto 13 agosto 1933, n. 1038, recante «Approvazione del regolamento di procedura per i giudizi innanzi alla Corte dei conti», ora sostituiti dagli artt. 172 e seguenti dell'allegato 1 del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174, recante «Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'articolo 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124»). In definitiva, anche nel procedimento di parifica «è garantita la possibilità che gli interessi ed il punto di vista dell'amministrazione, nelle sue varie articolazioni, siano fatti valere nel corso del procedimento. [...] D'altronde, sul piano sostanziale, il riconoscimento di tale legittimazione [al giudizio costituzionale] si giustifica anche con l'esigenza di ammettere al sindacato della Corte costituzionale leggi che, come nella fattispecie in esame, più difficilmente verrebbero, per altra via, ad essa sottoposte» (sentenza n. 226 del 1976)».*

Può pertanto riconoscersi che, ad oggi, la principale via di accesso alla giustizia costituzionale per la Corte dei conti continua ad essere rappresentata dal giudizio di parificazione. Pur scontando 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 irreversibilmente consumati⁷⁰, occorre nondimeno osservare che esso costituisce utile presidio a tutela della legalità costituzionale-finanziaria, consentendo di sollevare questioni in relazione a leggi violative dell'art. 81 Cost. Alla stregua del penetrante sindacato di costituzionalità, sviluppato a seguito di recenti *quaestiones* sollevate

⁷⁰ Così, G. SCACCIA, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, cit., 218.

in quella sede, all'eventuale declaratoria di incostituzionalità segue non soltanto l'obbligo dell'ente territoriale di iscrivere la quota eccedente il limite consentito come "posta passiva" nel bilancio dell'anno successivo, ma altresì quello di provvedere adeguatamente e tempestivamente alla copertura, anche in ragione del principio di continuità nei conti pubblici⁷¹.

Quanto, infine, all'ampliamento della legittimazione "per parametro" della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità, occorre richiamare le significative sentenze n. 196 del 2018 e n. 138 del 2019. Limitata alle sole violazioni dell'art. 81 Cost., prima di queste pronunce era infatti escluso che la facoltà di provocare l'incidente di costituzionalità potesse estendersi a parametri diversi da quelli strettamente attinenti al precetto costituzionale della previa copertura finanziaria⁷². Con la sentenza n. 196 del 2018, invece, i Giudici costituzionali hanno affermato che, a determinate condizioni, i parametri costituzionali attinenti al riparto delle competenze tra Stato e Regioni possono affiancarsi quelli posti a tutela degli equilibri finanziari ai fini del promovimento della questione da parte della Sezione regionale.

Nel caso di specie, la Corte dei conti era stata chiamata a verificare la regolarità di spese disposte dalla Regione Liguria in relazione all'istituzione del ruolo dei vice-dirigenti regionali, rimessa, invece, alla contrattazione collettiva dalle norme statali sul testo unico sul pubblico impiego. La Corte costituzionale ha così dichiarato illegittime le norme regionali che hanno, rispettivamente, da un lato destinato l'incremento del Fondo per il trattamento accessorio del personale prioritariamente al finanziamento della retribuzione di posizione e di risultato della vice-dirigenza regionale, e, dall'altro, provveduto a disciplinarne le modalità di erogazione. Ciò sul rilievo per cui il legislatore regionale ha disposto «*una spesa priva di copertura normativa, e quindi lesiva dell'art. 81, quarto comma, Cost., in quanto relativa a una voce, quella che concerne l'indennità dei vice-dirigenti regionali, connessa all'istituzione di un ruolo del personale regionale, avvenuta senza il necessario fondamento nella contrattazione collettiva e in violazione della competenza statale esclusiva in materia di "ordinamento civile"*»⁷³.

La legge regionale censurata non aveva quindi alcun titolo di competenza ad intervenire e, conseguentemente, ad impiegare risorse. In altre parole, la violazione del parametro competenziale (art. 117, secondo comma, lett. l), Cost., relativo all'«ordinamento civile») secondo la Corte è di per sé idonea

⁷¹ Si veda, in questo senso, sent. n. 181 del 2015, con la quale la Corte costituzionale ha svolto un penetrante sindacato, anche tra differenti esercizi finanziari della Regione Piemonte, a tutela degli equilibri di bilancio; nonché sent. n. 89 del 2017, in relazione a diversi esercizi finanziari della Regione Abruzzo, con cui, alla stregua della medesima forma di sindacato, è stata dichiarata l'incostituzionalità di alcune disposizioni contenute nella legge regionale finanziaria e nella legge regionale di bilancio, in esito ad una decisione di parifica soltanto parziale sul rendiconto regionale del 2013 da parte della rimettente Sezione regionale della Corte dei conti, imponendo la Corte, con tale decisione, l'obbligo di provvedere tempestivamente alla copertura.

⁷² Sul punto, in maniera esemplificativa, A. BALDANZA, *Le funzioni di controllo della Corte dei conti*, in V. Tenore (a cura di), *La nuova Corte dei conti: responsabilità, pensioni, controlli*, Milano, Giuffrè, 2004, 1087.

⁷³ Sent. n. 196 del 2018, punto 3.1 del "Considerato in diritto".

a determinare l'incremento del Fondo per il trattamento accessorio del personale regionale per finanziarne le relative indennità al di fuori della contrattazione nazionale di comparto e in violazione della competenza esclusiva statale.

Con la sentenza n. 138 del 2019, la Corte ha infine consolidato l'estensione al giudizio di parificazione della c.d. ridondanza. Si tratta di una regola processuale introdotta in via giurisprudenziale nel giudizio in via principale per attenuare l'asimmetria tra Stato e Regioni, consentendo a queste ultime di evocare nel giudizio parametri diversi da quelli che attengono al riparto di competenze qualora la loro lesione si rifletta sulle attribuzioni regionali. In maniera non dissimile, ora la Corte dei conti, in sede di giudizio di parificazione, può evocare parametri diversi dall'art. 81 Cost. qualora la loro lesione incida sull'attività svolta in sede di parifica⁷⁴. In altre parole, è onere della Sezione regionale che solleva la questione dimostrare che la lesione dei parametri costituzionali evocati ridondi funzionalmente sull'attività svolta in sede di parifica, poiché l'applicazione della legge asseritamente incostituzionale interferisce con la parificazione del rendiconto (nel senso che preclude il diniego di parifica)⁷⁵.

In base a queste pronunce, la legittimazione della Sezione regionale a sollevare questioni di costituzionalità in sede di giudizio di parificazione, pur estesa a parametri diversi da quelli strettamente attinenti agli equilibri finanziari, è comunque opportunamente limitata ai casi in cui l'intervento del legislatore regionale determini una illegittima espansione della capacità di spesa dell'ente sub-statale per effetto della violazione delle norme costituzionali evocate a parametro, causando conseguentemente l'alterazione degli equilibri finanziari. Da ciò segue l'ammissibilità delle questioni sollevate dalla Corte dei conti che è chiamata a presidiare tali equilibri proprio in sede di giudizio di parificazione.

Sull'orientamento assunto dalla Corte ha altresì influito l'esigenza di sottoporre al sindacato di costituzionalità le disposizioni denunciate, che, impiegando nuove risorse *«senza che peraltro siano ravvisabili diretti controinteressati, non potrebbe agevolmente essere sottoposta al giudizio [di costituzionalità] per altra via che non sia il giudizio di parificazione»*⁷⁶.

4. Il giudizio di parificazione come strumento per garantire l'equilibrio di bilancio

La più recente giurisprudenza costituzionale, una volta ampliato l'accesso alla giustizia costituzionale della Corte dei conti in sede di giudizio di parificazione dei rendiconti regionali secondo quanto sopra

⁷⁴ Cfr. sent. n. 138 del 2019, punti n. 1.1, n. 4 e n. 6 del “Considerato in diritto”.

⁷⁵ Sul punto, cfr. F.S. MARINI, *La disomogeneità dei controlli e la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità*, cit., 9.

⁷⁶ Sent. n. 196 del 2018, punto n. 2.1.2 del “Considerato in diritto”.

argomentato⁷⁷, ha conseguentemente fornito un'ulteriore valorizzazione delle potenzialità dell'istituto qui in esame quale indefettibile strumento di controllo della legalità finanziaria.

Già nella fase di transizione dall'originario quarto comma dell'art. 81 Cost. (copertura finanziaria delle leggi) alla costituzionalizzazione dell'equilibrio di bilancio, la Corte ha propugnato un'interpretazione rigorosa del vincolo di bilancio⁷⁸, che passa anzitutto per la puntualizzazione delle legittime modalità di copertura finanziaria. A tali fini, la giurisprudenza costituzionale ha infatti precluso, anche nella fase antecedente all'applicazione della legge costituzionale n. 1 del 2012, l'utilizzo delle partite che vanno a comporre l'avanzo di amministrazione giuridicamente non accertato.

Alla stregua di questi principi, la Corte costituzionale, nella sua giurisprudenza degli ultimi anni, ha valorizzato il rendiconto e il relativo giudizio di parificazione quale principale parametro di controllo ai fini del sindacato di costituzionalità delle disposizioni di legge regionale che:

a) utilizzano a fini di copertura l'avanzo di amministrazione senza che sia approvato il relativo rendiconto⁷⁹;

b) prevedono la «riprogrammazione delle economie di bilancio» non giuridicamente accertate con l'approvazione del rendiconto⁸⁰;

c) dispongono, più in generale, l'iscrizione in bilancio di fittizie partite di entrata non giuridicamente accertate⁸¹;

d) consentono l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non accertato per fronteggiare le obbligazioni perfezionate negli esercizi finanziari precedenti e quelle in scadenza nell'esercizio in corso, sul rilievo che ciò produce uno squilibrio di bilancio a seguito dell'allargamento delle autorizzazioni di spesa così determinate⁸²;

e) determinano l'ampliamento della facoltà di spesa mediante la riprogrammazione di «economie vincolate»⁸³;

f) attestano quote di avanzo “libero” a fronte di un risultato di amministrazione negativo⁸⁴;

g) utilizzano illegittimamente il c.d. «disavanzo tecnico», determinando un'impropria espansione della capacità di spesa della Regione⁸⁵;

⁷⁷ V. *supra*, par. 3.

⁷⁸ V., in particolare, sentt. n. 70, n. 115 e n. 309 del 2012.

⁷⁹ Dalla sent. n. 70 del 2012 in poi.

⁸⁰ Cfr. sent. n. 241 del 2013.

⁸¹ Cfr., ad esempio, sentt. n. 192 del 2012; n. 250 del 2013; n. 274 del 2017, spec. punto n. 4.2.1 del “Considerato in diritto”.

⁸² Sent. n. 250 del 2013.

⁸³ Cfr., ad esempio, sent. n. 89 del 2017.

⁸⁴ Cfr. sent. n. 274 del 2017.

⁸⁵ Cfr. sent. n. 6 del 2017, spec. punti n. 3, n. 4.1 e n. 4.2 del “Considerato in diritto”.

h) non provvedono al corretto riaccertamento dei residui, con il rischio di inficiare la determinazione dell'avanzo di amministrazione e, conseguentemente, il disavanzo finanziario⁸⁶.

Si pensi, inoltre, alle pronunce in cui la Corte costituzionale ha stigmatizzato il ricorso a pratiche contabili non rigorose delle Regioni sottoposte a piani di rientro dal disavanzo sanitario, con riguardo all'accertamento dei residui o dei crediti sulla base dei quali sono stati approvati bilanci di previsione o rendiconti⁸⁷.

Deve essere infine ricordato che la tardiva approvazione del rendiconto nella recente giurisprudenza costituzionale costituisce, di per sé, indice sintomatico di una sospetta violazione dell'art. 81 Cost., poiché essa non è compatibile con il rispetto del principio di continuità dei conti⁸⁸.

Nelle pronunce richiamate, che hanno ormai alimentato nutriti “filoni” della giurisprudenza costituzionale, dal momento che la legge rinforzata di attuazione dell'art. 81 Cost. e le norme sull'armonizzazione dei bilanci vengono spesso ad integrare il parametro nel giudizio di costituzionalità, e sono quindi valorizzate dalla Corte quali fonti interposte ai fini della verifica del rispetto della regola dell'equilibrio, è molto spesso il rendiconto regionale e il relativo giudizio di parificazione a costituire lo strumento su cui poggiano le motivazioni delle pronunce dei Giudici costituzionali ai fini dello sviluppo di un più penetrante sindacato sulle diverse forme di illegittimo ampliamento della capacità di spesa dell'ente territoriale, a cui, una volta accertato, segue la declaratoria di incostituzionalità della legge regionale. Le linee di sviluppo del controllo di costituzionalità rispetto ai rinnovati parametri forniti dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, dalla legge rinforzata di attuazione dell'art. 81 Cost. e dalle norme sull'armonizzazione dei bilanci (decreto legislativo n. 118 del 2011, come successivamente modificato dal decreto legislativo n. 126 del 2014) hanno quindi consentito alla Corte di sviluppare da un lato un penetrante sindacato sulle leggi regionali di approvazione del rendiconto e, dall'altro lato, di utilizzare le risultanze del giudizio di parificazione delle Sezioni regionali per enucleare veri e propri indici sintomatici dell'incostituzionalità della legge regionale per le diverse forme di illegittima autorizzazione o di improprio ampliamento della capacità di spesa determinata da scorrette pratiche contabili.

In questa prospettiva, soffermando l'attenzione sulle più recenti pronunce della Corte costituzionale, occorre richiamare la sentenza n. 89 del 2017, con la quale i Giudici costituzionali hanno dichiarato l'illegittimità costituzionale di alcune disposizioni contenute in leggi regionali finanziarie e di bilancio della Regione Abruzzo per violazione del principio dell'equilibrio. Le norme denunciate dalla competente

⁸⁶ Cfr. sentt. n. 89 del 2017, punti n. 6.4, n. 8.1 e n. 8.2 del “Considerato in diritto”; n. 49 del 2018, punti n. 3.1.1 e n. 3 del “Considerato in diritto”.

⁸⁷ Cfr., ad esempio, sent. n. 107 del 2016, punto n. 4.1 del “Considerato in diritto”.

⁸⁸ Cfr. sentt. n. 89 del 2017 e n. 49 del 2018.

Sezione regionale in sede di giudizio di parificazione disponevano infatti la riprogrammazione di economie realizzate negli esercizi precedenti vincolandole al conseguimento di nuovi obiettivi di spesa, così eludendo l'obbligo di assicurare la certezza della previa copertura.

La Corte costituzionale ha inoltre affermato che la tardiva approvazione del rendiconto regionale, allo scopo di garantire l'adeguamento ai rilievi precedentemente mossi dalla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti in sede di parifica, non era idonea, nel caso di specie, a sanare i vizi originari del disegno di legge di rendiconto proposto dalla Giunta regionale, oggetto del giudizio di parificazione, perché la legge regionale di approvazione del rendiconto, peraltro approvata con considerevole ritardo, non aveva apportato correttivi sufficienti a rimuovere i vizi denunciati dalla magistratura contabile. Sul punto, la Corte costituzionale ha affermato che *«le norme censurate ripetono e aggravano fenomeni distorsivi della finanza regionale già oggetto di sindacato negativo da parte di questa Corte (infedeltà del risultato d'amministrazione e mancato accertamento dei residui; sforamento dei limiti di spesa attraverso l'iscrizione di fittizie partite di entrata quali l'avanzo di amministrazione presunto: sentenze n. 192 del 2012 e n. 250 del 2013), mentre la sopravvenuta legge reg. Abruzzo n. 16 del 2017, oltre a non tenere in alcun conto la parifica parziale della Corte dei conti effettuata con delibera n. 39/2016/PARI, finisce per alterare in modo ancor più grave le disfunzioni accertate per gli anni precedenti»*⁸⁹.

Dalla richiamata pronuncia discende il principio secondo cui il legislatore regionale non può eludere il controllo esplicito in sede di giudizio di parificazione con la tardiva approvazione del rendiconto se non adeguandosi puntualmente ai rilievi mossi dalla Sezione regionale.

In conclusione, la legittimazione della Corte dei conti a sollevare questioni in sede di giudizio di parificazione disvela tutte le sue potenzialità al fine di evitare la formazione di zone d'ombra nel controllo di costituzionalità nelle quali può essere illegittimamente aumentata la spesa pubblica.

A questo rigoroso sindacato sugli illegittimi ampliamenti della capacità di spesa regionale, in cui, come si è visto, svolge un ruolo fondamentale il giudizio di parificazione, corrisponde un altro significativo orientamento della giurisprudenza costituzionale che si è recentemente manifestato nei giudizi di costituzionalità aventi ad oggetto norme statali sulla determinazione degli equilibri.

I Giudici costituzionali hanno infatti assicurato un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme sulla determinazione e calcolo dell'equilibrio degli enti territoriali, sintonica con il principio autonomistico, pur senza aggravare i saldi di bilancio. Si pensi alle sentenze interpretative di rigetto di questioni promosse in relazione a tali disposizioni⁹⁰; o, quando il legislatore statale persiste nella sua interpretazione, alle pronunce di accoglimento⁹¹, che consentono agli enti territoriali di utilizzare l'avanzo

⁸⁹ Sent. n. 89 del 2017, punto 8.1 del "Considerato in diritto".

⁹⁰ Sent. n. 247 del 2017.

⁹¹ Sent. n. 101 del 2018.

di amministrazione giuridicamente accertato (che non può rifluire nel conto consolidato delle amministrazioni pubbliche, in quanto risultato di politiche di bilancio delle autonomie) e preservano la garanzia conservativa delle risorse non ancora erogate ma già finalizzate al pagamento dei debiti pregressi delle amministrazioni pubbliche⁹².

In altre parole, al sindacato rigoroso sulle leggi regionali con riguardo al principio di continuità dei conti, che poggia sulla valorizzazione del giudizio di parificazione e si traduce in puntuale accertamento della composizione del risultato di amministrazione (in quanto quest'ultimo può inficiare i successivi bilanci in cui confluisce, qualora una partita che lo compone risponda ad un infedele risultato) corrisponde un'interpretazione delle nuove regole sulla determinazione dell'equilibrio di bilancio coerente con il principio autonomistico. Quest'ultima, infatti, pone limiti alla pretesa del legislatore statale di utilizzare i bilanci regionali per conseguire gli obiettivi generali di finanza pubblica, sottraendo risorse giuridicamente accertate e correttamente rappresentate nei rendiconti dagli enti sub-statali per farle rifluire nel conto consolidato delle amministrazioni pubbliche⁹³.

5. Oltre l'equilibrio di bilancio: il giudizio di parificazione come strumento di legalità costituzionale, tra responsabilità di mandato e principio di equità intergenerazionale

A quanto detto deve infine aggiungersi che dalla recente giurisprudenza costituzionale emerge un'ulteriore valorizzazione del rendiconto dell'ente territoriale e del relativo giudizio di parificazione, sotto un duplice e rilevante profilo.

La Corte costituzionale ha infatti più volte argomentato le sue pronunce, rivolte ad affermare il più stringente sindacato sulla legislazione finanziaria regionale di cui si è detto⁹⁴, muovendo proprio dal rendiconto e dal giudizio di parificazione che consentono, rispettivamente, la rappresentazione e la verifica delle scelte dell'ente territoriale in relazione sia alle entrate e alle spese, sia alla realizzazione delle politiche pubbliche, così permettendo il raffronto tra il programmato e il realizzato⁹⁵. In tal modo, i Giudici costituzionali hanno potuto affermare la fondamentale funzione del rendiconto e del relativo

⁹² Cfr., in particolare, sentt. n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018. Sul punto, cfr. C. BERGONZINI, *Ancora un singolare malfattore legale? I perduranti ritardi nel pagamento dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni* (19 giugno 2017), in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

⁹³ V., in particolare sentt. n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018: alla pronuncia interpretativa di rigetto delle questioni promosse in relazione alle disposizioni sulla determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali segue una decisione di accoglimento per assicurare l'ordinario utilizzo del fondo pluriennale vincolato – volto a garantire il finanziamento di obbligazioni passive dell'ente esigibili negli esercizi successivi a quello in corso – ed evitare che esso sia trasformato in strumento finalizzato a imporre alle autonomie determinati obiettivi di finanza pubblica. La Corte ha così affermato che tale saldo non può essere incluso nelle entrate dell'ente sub-statale ai fini del calcolo dell'equilibrio.

⁹⁴ V. *supra*, par. 4.

⁹⁵ Cfr., in particolare, sent. n. 184 del 2016, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

controllo in sede di parificazione rispetto al principio democratico, stante la garanzia della «specificazione delle procedure e dei progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma, che ha concorso a far ottenere l'investitura democratica, e le modalità di rendicontazione di quanto realizzato»⁹⁶. Sicché il bilancio quale «bene pubblico», il rendiconto regionale e il giudizio di parificazione vengono intrinsecamente connessi ai principi di trasparenza e controllabilità dei conti, direttamente collegati al principio democratico e al rispetto della legalità costituzionale.

La Corte individua infatti nell'approvazione del bilancio dell'ente territoriale e del rendiconto stesso il principale strumento di verifica dell'operato dei governanti e di controllo democratico sulle scelte di impiego delle risorse nella realizzazione delle politiche pubbliche. In questa prospettiva, la Corte ha censurato la legislazione e le pratiche contabili che sottraggono agli elettori e agli amministrati la possibilità di esprimere un giudizio sui governanti e sugli amministratori in base alle modalità di impiego delle risorse nel loro mandato rispetto ai risultati conseguiti; orientamenti, di per se stessi, idonei a violare il principio di responsabilità di mandato nell'esercizio della rappresentanza democratica⁹⁷.

Infine, in questo stesso “filone” di pronunce, la Corte costituzionale utilizza gli istituti qui in esame e valorizza il ruolo della Corte dei conti nel giudizio di parificazione per censurare le leggi regionali che “scaricano” oneri sugli esercizi finanziari successivi, così violando il principio di equità intergenerazionale che si traduce nell'obbligo di preservare adeguate «opportunità di crescita delle generazioni future, garantendo loro risorse sufficienti per un equilibrato sviluppo»⁹⁸.

Sotto questo profilo, la giurisprudenza costituzionale sembra correttamente inquadrare il tema dell'equità intergenerazionale nella prevalente prospettiva dei doveri delle generazioni presenti nei confronti delle generazioni future⁹⁹, sottolineando che i precetti costituzionali dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico, rivolti a realizzare principi di solidarietà e di effettiva eguaglianza, debbono tradursi in limiti alla tendenza a perpetuare disavanzi strutturali nel tempo. Quest'ultima infatti – ha sottolineato la Corte – «finisce per paralizzare qualsiasi ragionevole progetto di risanamento, in tal modo entrando in collisione sia con il principio di equità intragenerazionale che intergenerazionale»¹⁰⁰.

⁹⁶ Sent. n. 184 del 2016, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

⁹⁷ Cfr. sent. n. 18 del 2019, punto n. 5.3 del “Considerato in diritto”.

⁹⁸ Cfr. sent. n. 18 del 2019, punto n. 6 del “Considerato in diritto”. Sul punto, v. anche sent. n. 88 del 2014, punto n. 7.2 del “Considerato in diritto”, ove la Corte sottolinea che i precetti costituzionali dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico, da cui discendono vincoli di solidarietà e di eguaglianza, non sono propri «solo delle istituzioni ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle generazioni future».

⁹⁹ Sul punto, cfr. già M. LUCIANI, *Generazioni future, distribuzione temporale della spesa pubblica e vincoli costituzionali*, in *Un diritto per il futuro. Teorie e modelli dello sviluppo sostenibile e della responsabilità intergenerazionale*, a cura di R. BIFULCO – A. D'ALOIA, Napoli, Jovene, 2008, 424 s.

¹⁰⁰ Sent. n. 18 del 2019, punto n. 6 del “Considerato in diritto”.

Deve essere sottolineato che il richiamato orientamento della giurisprudenza costituzionale, lungi dal riconoscere diritti delle generazioni future giustiziabili quali termini di bilanciamento e limitazione dei diritti delle generazioni presenti, sembra collocare il principio di equità prioritariamente all'interno delle generazioni presenti (e, di riflesso, tra diverse generazioni) quale limite all'illegittima espansione della spesa pubblica. Altrimenti opinando, il bilanciamento tra diritti in relazione ai limiti delle risorse, nella riserva, cioè, del "ragionevole e del possibile", sarebbe erroneamente condotto tra entità disomogenee – generazioni presenti e generazioni future – e, quindi, non bilanciabili. Non è certamente un caso che la Corte costituzionale non abbia mai elevato i diritti delle generazioni future a termine di bilanciamento con quelli delle generazioni presenti, avvalorando, invece, nei limiti sopra richiamati, il principio di equità intergenerazionale¹⁰¹.

Le tendenze qui cennate consentono di scorgere nell'orientamento recentemente assunto dal Giudice delle leggi una significativa valorizzazione dei rendiconti e del relativo giudizio di parificazione che, in uno con il ribadito accesso delle Sezioni regionali alla giustizia costituzionale, sembra foriero di ulteriori sviluppi nella più ampia prospettiva di garanzia della legalità costituzionale.

6. La "chiusura del cerchio": l'accesso della Corte dei conti in sede di controllo alla giustizia costituzionale

In questo contesto deve essere collocato anche il recente orientamento manifestato dalla giurisprudenza costituzionale favorevole, sia pure a ben determinate condizioni, a legittimare la Corte dei conti a sollevare questioni di costituzionalità in specifiche sedi di controllo.

Le trasformazioni da tempo in atto nella legislazione in ordine al sistema dei controlli sulla finanza territoriale, segnate dal rafforzamento dei controlli di legittimità e regolarità dei conti, delineano funzioni e attività delle Sezioni regionali sempre più rivolte a prevenire squilibri di bilancio e, conseguentemente, connotate da moduli procedurali strutturalmente binari, che si esplicano, cioè, in schemi decisionali a struttura dicotomica, rivolti, ad esempio, ad accertare lo stato di dissesto o il mancato rispetto del patto

¹⁰¹ Oltre alle già menzionate sentt. n. 88 del 2014, punto n. 7.2 del "Considerato in diritto" e n. 18 del 2019, punto n. 6 del "Considerato in diritto", v. anche sentt. n. 259 del 1996, punto n. 3 del "Considerato in diritto"; n. 246 del 2009, punto n. 9 del "Considerato in diritto". Come rilevato da M. LUCIANI, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, in *Rivista AIC*, n. 3/2016, 13 s., nota 69, appare invece distonica rispetto a questo orientamento la sent. n. 345 del 2005, in cui la Corte afferma, per quanto incidentalmente, che «l'equilibrio del bilancio, che può giocare un ruolo decisivo in materia pensionistica [...] ove si tratta di pareggiare le entrate costituite dai contributi versati con le uscite rappresentate dalle prestazioni erogate» opera «in un'ottica in cui il sacrificio nel godimento del diritto alla pensione da parte delle generazioni presenti è volto ad assicurare il godimento di un analogo diritto alle generazioni future».

di stabilità interno¹⁰². In esito a tali controlli potrebbero essere pregiudicati gli equilibri di bilancio o prodursi effetti preclusivi e pregiudizievoli per i soggetti sottoposti al controllo.

Cogliendo questo angolo di visuale, potrebbero essere ravvisabili ulteriori motivi di legittimazione della Corte dei conti nell'accesso alla giustizia costituzionale. In questa prospettiva, con la sentenza n. 18 del 2019 la Corte ha deciso una questione avente ad oggetto le norme sulla riformulazione e rimodulazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale degli enti locali in c.d. stato di predissesto, che si verifica quando l'ente presenta gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio. In tali casi, l'ente locale può adottare un piano di riequilibrio pluriennale, soggetto ad approvazione iniziale e a vigilanza semestrale da parte della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti¹⁰³. Chiamata a vigilare sull'esecuzione del piano, la Sezione regionale deve poi adottare, in sede di controllo, apposita "pronuncia" di approvazione o diniego dell'atto, sulla base della congruenza del piano proposto ai fini del riequilibrio dell'ente.

Nell'ambito di tale procedimento, la Sezione regionale della Campania ha sollevato questione di legittimità costituzionale, per violazione, tra gli altri, dell'art. 81 e 97, primo comma, Cost., in relazione a una norma, contenuta nella legge 28 dicembre 2015, n. 208 (*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2016*), come sostituita dall'art. 1, comma 434, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019*). Nel caso in cui alla data di presentazione o approvazione del piano di riequilibrio non fosse stato ancora effettuato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, la norma denunciata era rivolta a consentire all'ente locale di modificare il piano sotto il profilo temporale e quantitativo, scorporando la quota di disavanzo risultante dalla revisione straordinaria dei residui e ripianando la stessa nell'arco di *trenta anni*.

La Corte costituzionale ha anzitutto riconosciuto la legittimazione della Sezione regionale a sollevare questioni in quel segmento della procedura di predissesto, già inquadrato, in quanto riconducibile ai controlli previsti dal Titolo VIII del decreto legislativo n. 267 del 2000, nella categoria di controlli di legittimità-regolarità dei conti¹⁰⁴, a cui, nel procedimento in esame, fa seguito, a completamento del procedimento di controllo, la giurisdizione delle Sezioni riunite in speciale composizione avverso le delibere della sezione regionale¹⁰⁵. Da ciò si evince l'intento del legislatore di collegare, nelle verifiche relative all'andamento dei conti pubblici degli enti locali, la funzione di controllo della Corte dei conti a

¹⁰² Cfr. sentt. n. 60 del 2013, punti n. 4.1 e n. 4.2 del "Considerato in diritto" e n. 40 del 2014, spec. punti n. 4.5 e n. 4.6 del "Considerato in diritto".

¹⁰³ Cfr. l'art. 243-*bis* decreto legislativo n. 267 del 2000 che disciplina il procedimento c.d. di predissesto, alternativo a quello relativo agli enti in condizioni strutturalmente deficitarie (art. 242 del decreto legislativo n. 267 del 2000) e a quello relativo agli enti in stato di dissesto (art. 244 del decreto legislativo n. 267 del 2000).

¹⁰⁴ Cfr. sent. n. 39 del 2014, punto n. 2 del "Considerato in diritto".

¹⁰⁵ Come riconosciuto dalla Corte di Cassazione: cfr. Cass., Sez. Un., ord. 13 marzo 2014, n. 5805.

quella giurisdizionale ad essa attribuita dall'art. 103, terzo comma, Cost., con riflessi, come si è visto, sul giudizio di parificazione.

Nel merito, il Giudice delle leggi ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma denunciata per violazione degli artt. 81 e 97 Cost., in quanto essa prevede una misura di salvaguardia dell'equilibrio di bilancio destinata a dipanarsi in un arco temporale dilatato ben oltre il ciclo triennale di bilancio – pari addirittura ad un trentennio – e ad ampliare illegittimamente la capacità di spesa dell'ente in condizioni di accertato squilibrio.

La sentenza n. 18 del 2019 rappresenta un ulteriore tassello del potenziamento dei controlli sulla finanza territoriale, strettamente connessi, come si è detto, alla valorizzazione del giudizio di parificazione. Con questa pronuncia, la Corte costituzionale viene infatti a completare l'interpretazione costituzionalmente orientata del sistema dei controlli finanziari in favore del principio dell'equilibrio, tracciando, in particolare, la distinzione tra il controllo di legittimità-regolarità, come quello relativo al procedimento di predissesto e al giudizio di parificazione, da un lato, e il controllo-referto, dall'altro.

A tali conclusioni i Giudici costituzionali sono pervenuti valorizzando da un lato la forma degli atti in cui si esprime la suddetta funzione di controllo, e, dall'altro lato, la sottoposizione alla giurisdizione piena ed esclusiva delle Sezioni riunite della Corte dei conti sulle impugnazioni aventi ad oggetto tali pronunce¹⁰⁶.

Il controllo di legittimità-regolarità sui bilanci degli enti territoriali si esprime in una forma assimilabile alla sentenza (recante l'instestazione «Repubblica Italiana», l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e il dispositivo), definita «pronuncia»¹⁰⁷, mentre il controllo-referto si esprime nella forma della «relazione» redatta nell'esclusivo interesse dell'ente controllato e quindi funzionale ad attivare procedimenti di autocorrezione. Nel procedimento di predissesto, gli atti di controllo adottati dalle sezioni regionali sarebbero quindi connotati dai caratteri della definitività e dell'inoppugnabilità ritenuti necessari ai fini della legittimazione a provocare l'incidente di costituzionalità¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Cfr. sent. n. 18 del 2019, punto n. 3 del “Considerato in diritto”, ove la Corte osserva: «*La forma della sentenza (articolata in motivazione in diritto e dispositivo) con cui si configurano le delibere di controllo sulla legittimità dei bilanci e delle gestioni finanziarie a rischio di dissesto – e la sottoposizione di tali delibere alla giurisdizione esclusiva delle sezioni riunite della Corte dei conti in speciale composizione – determinano un'integrazione della funzione giurisdizionale e di quella di controllo, geneticamente riconducibile al dettato costituzionale (artt. 100 e 103 Cost.) in materia di contabilità pubblica, ove sono custoditi interessi costituzionalmente rilevanti, sia adespoti (e quindi di difficile giustiziabilità), sia inerenti alle specifiche situazioni soggettive la cui tutela è affidata, ratione materiae, alla giurisdizione a istanza di parte della magistratura contabile (artt. 11, comma 6, lettere a ed e, e 172 e seguenti del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174, recante «Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'art. 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124»)».*

¹⁰⁷ Cfr. l'art. 243-*quater*, comma 3, decreto legislativo n. 267 del 2000.

¹⁰⁸ In questo senso, v. già A.M. SANDULLI, *La Corte dei conti nella prospettiva costituzionale*, in *La Corte dei conti strumento di attuazione della Costituzione nella materia della finanza pubblica*, Atti del Convegno «Corte dei conti e finanza pubblica», Napoli-Salerno, 19-21 giugno 1979, I, Napoli, ESI, 1979, 47 s.

Da quanto detto discende la legittimazione della Corte dei conti in sede di controllo, in relazione a quello specifico procedimento, a sollevare questioni a presidio dell'equilibrio di bilancio, e, nel merito, la fondatezza delle questioni sollevate in riferimento agli artt. 81 e 97, primo comma, Cost., perché le norme denunciate hanno l'effetto di aumentare la capacità di spesa dell'ente pur in presenza di uno stato di conclamato disavanzo.

La portata della sentenza n. 18 del 2019, quindi, sembra andare ben oltre l'affermazione dello statuto di conformità a Costituzione della procedura di prevenzione dal dissesto degli enti locali, da ritenersi legittima soltanto nella misura in cui si esplica mediante un piano di rientro strutturale di breve periodo, rispetto al quale risulta indispensabile assicurare adeguate procedure di controllo. La Corte costituzionale ha infatti affermato che di fronte all'impossibilità di risanare strutturalmente l'ente in disavanzo, la procedura di predissesto non può essere procrastinata in modo irragionevole, dovendosi necessariamente trovare un punto di cesura con la passata gestione finanziaria ai fini del risanamento dell'ente e del mantenimento della regola dell'equilibrio.

In definitiva, dai più recenti orientamenti della giurisprudenza costituzionale il sistema dei controlli sulla finanza territoriale affidati alla Corte dei conti, quando essi si risolvono in un esito dicotomico, rivolto ad assicurare il rispetto dei parametri normativi della legalità finanziaria, a partire, appunto, dal procedimento di parifica, si configura come strumento preordinato a garantire i vincoli di bilancio e a consentire quindi, in tali sedi, il promovimento di questioni di legittimità costituzionale in relazione alle declinazioni legislative del principio dell'equilibrio.

7. Considerazioni conclusive: il giudizio di parifica nella prospettiva della legalità costituzionale-finanziaria

L'analisi condotta ha consentito di riscontrare il rilievo assunto dal giudizio di parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale degli ultimi anni sotto il duplice profilo del controllo della finanza pubblica e del rispetto del precetto costituzionale dell'equilibrio di bilancio, in una prospettiva di controllo unitario della gestione economico-finanziaria dell'ente territoriale nell'esclusivo interesse alla legalità costituzionale-finanziaria.

I diversi "filoni" della giurisprudenza costituzionale qui sopra presi in esame dimostrano come gli orientamenti assunti del Giudice delle leggi nel difficile bilanciamento tra equilibrio di bilancio, autonomie territoriali e tutela dei diritti costituzionali siano spesso incentrati, in diverse pronunce, sull'apprezzamento del giudizio di parificazione quale diretto riflesso dei precetti costituzionali inerenti al coordinamento della finanza pubblica, all'armonizzazione dei bilanci e al consolidamento dei conti.

In particolare, la valorizzazione delle norme che fissano termini e adempimenti inerenti agli obblighi di rendicontazione da parte delle Regioni (decreto legislativo n. 118 del 2011, come modificato dal decreto legislativo n. 126 del 2014), spesso elevate al rango di fonti interposte nel giudizio di costituzionalità, finisce per riflettersi sulla parificazione dei rendiconti quale strumento idoneo a consentire un penetrante sindacato di costituzionalità delle leggi regionali viziato per illegittimo ampliamento della capacità di spesa dell'ente sub-statale.

In secondo luogo, il giudizio di parificazione è riconosciuto quale sede privilegiata nell'accesso alla giustizia costituzionale ai fini dell'estensione delle garanzie inerenti alla legalità finanziaria: precetto dell'equilibrio, coordinamento della finanza pubblica, consolidamento dei conti, giustiziabilità delle misure interdittive della capacità di spesa a cui possono essere assoggettati i destinatari dei controlli di legittimità-regolarità. Nelle pronunce prese in esame, è molto spesso il rendiconto regionale e il relativo giudizio di parificazione a costituire lo strumento su cui poggiano le motivazioni delle sentenze dei Giudici costituzionali.

Alla stregua di quanto detto, se il sindacato di costituzionalità dei vizi delle leggi regionali passa molto spesso per l'utilizzo del giudizio di parificazione in riferimento non soltanto ai parametri costituzionali inerenti all'equilibrio di bilancio (v. sentenze n. 196 del 2018 e n. 138 del 2019), ciò potrebbe gettare nuova luce sull'originario nesso di strumentalità della parifica nei confronti dell'ente territoriale. Infatti, quest'ultimo dovrebbe essere ormai collocato non soltanto nella prospettiva funzionale ad attivare processi di correzione della gestione finanziaria, ma anche in quella più comprensiva dell'ausiliarità rispetto al valore dell'ordine costituzionale alla legalità finanziaria.

Sotto questo profilo, può essere utile richiamare la distinzione già normativamente radicata negli artt. 39-41 del regio decreto n. 1214 del 1934 – non a caso espressamente richiamati dall'art. 1, comma 5, del decreto-legge n. 174 del 2012 – tra *deliberazione* della parifica e *relazione* allegata all'apposito giudizio, redatta, a fini collaborativi, ai sensi del citato art. 41 del T.U. Mentre la prima assume il carattere della «decisione», pronunciata nella forma contenziosa e tipica della «sentenza», la seconda è rivolta a formulare osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione economico-finanziaria dell'ente al fine di stimolare l'adozione delle conseguenti misure correttive.

La giurisprudenza costituzionale ha colto la richiamata differenziazione, valorizzando il primo profilo della parifica. La Corte ha infatti affermato che *«la legge di approvazione del rendiconto [...] deve contenere [...] tre elementi fondamentali: a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione; b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli*

esercizi futuri»¹⁰⁹. In questa prospettiva, «il primo risultato chiarisce la situazione economico-finanziaria al termine dell'esercizio in modo comparabile a quella dell'anno precedente e a quella che sarà determinata per l'esercizio successivo. Il secondo enuclea – dal contesto complessivo di cui al precedente punto a) – le risultanze della gestione annuale integralmente imputabile agli amministratori in carica. Il terzo fornisce il quadro pluriennale dell'indebitamento, consentendo una prospettiva di sindacato sia in relazione ai vincoli europei, sia in relazione all'equità intergenerazionale, strumento servente alla determinazione dei costi-benefici afferenti alle generazioni future con riguardo alle politiche di investimento in concreto adottate»¹¹⁰.

In altre parole, mentre la relazione allegata al giudizio di parifica si colloca nella tradizionale prospettiva del controllo-referto, la «decisione» di parifica assume invece gli effetti certativo-prescrittivi del giudicato contabile, vincolando la Regione ai “fatti” giuridico-contabili accertati, e rispondendo così ad un modello dicotomico di decisione giudiziale, in esito al quale si produce un effetto conformativo sull'ente territoriale.

In definitiva, la questione relativa alla natura dell'attività di parifica resta sostanzialmente ancora aperta, non risolta neppure dagli orientamenti assunti negli ultimi anni dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che pure hanno negato il sindacato per motivi di giurisdizione sulle decisioni emesse in tale giudizio, avendo la Corte regolatrice dichiarato inammissibili – si badi, per come sono stati prospettati – i ricorsi proposti dal Procuratore regionale rappresentante il pubblico ministero presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la Regione Liguria¹¹¹.

Nondimeno, l'orientamento assunto dalla giurisprudenza costituzionale sembra configurare una rinnovata prospettiva di ausiliarità delle Sezioni regionali della Corte dei conti non più confinata alla funzione del controllo-referto, ma estesa all'accertamento in forma giudiziale di fatti giuridico-contabili a presidio della legalità finanziaria e nell'interesse dei valori costituzionalmente rilevanti.

¹⁰⁹ Sent. n. 49 del 2018, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

¹¹⁰ Sent. n. 49 del 2018, punto n. 3 del “Considerato in diritto”.

¹¹¹ Cfr. Cass., Sez. Un., 30 ottobre 2014, n. 23072; Cass., Sez. Un., 13 settembre 2016, n. 22645.