

11 APRILE 2018

Il giudizio di parificazione del  
rendiconto generale delle Regioni,  
dopo il 2012. Gli orientamenti della  
Corte Costituzionale

di Rosario Scalia

Presidente di Sezione della Corte dei conti



# Il giudizio di parificazione del rendiconto generale delle Regioni, dopo il 2012. Gli orientamenti della Corte Costituzionale \*

**di Rosario Scalia**

Presidente di Sezione della Corte dei conti

**Sommario:** **1.** Il giudizio di parificazione della Corte dei conti dei Rendiconti generali delle Regioni: le analisi, più o meno recenti, della Corte Costituzionale **2.** Il ruolo della Corte dei conti, dopo la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, a tutela del bilancio in quanto da considerare “bene pubblico”; **3.** Le questioni di legittimità costituzionale sollevabili, in via incidentale, dalla Corte dei conti; **4.** Il giudizio di parificazione non contiene prescrizioni con funzioni di (sola) persuasione morale.

## **1. Il giudizio di parificazione della Corte dei conti dei Rendiconti generali delle Regioni: le analisi, più o meno recenti, della Corte Costituzionale**

Più volte la Corte Costituzionale, in tempi ravvicinati, si è ritrovata a dover svolgere alcune interessanti riflessioni sul tema e, quindi, ad interpretare le disposizioni che legittimano la Corte dei conti a sollevare, in via incidentale, questioni di legittimità costituzionale in occasione del giudizio di parificazione dei Rendiconti generali delle Regioni.

Proponendo una lettura in sequenza temporale di alcune di esse, si ha la possibilità di individuare, al contempo, il percorso di faticosa omogeneizzazione che il Legislatore nazionale ha dovuto intraprendere a ridosso della “legge La Loggia”, nel 2003, provvedimento normativo che ha assicurato operatività, dopo due anni di discussione politica (e anche dottrinale), alla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3.

È con la disposizione abrogativa – art. 9 – degli articoli del testo originario del 1948 che si riscopre – nella giusta estensione possibile, ma non totale – il ruolo che la Corte dei conti è chiamata ad assumere nel nuovo contesto ordinamentale, contrassegnato dalla perdita di un sistema dei controlli (artt. 125 e 130 Cost.) ritenuto dalla dottrina di allora inefficiente e incapace di fornire al Popolo l’effettiva situazione finanziaria del sistema delle Autonomie territoriali.

Ma già qualche tempo prima (sent. n. 29/95) – a seguito della entrata in vigore della legge n. 20 del 1994 – le Autonomie territoriali (regionali e, tramite esse, quelle locali) si erano dimostrate tutte concordi

---

\* Riceviamo e volentieri pubblichiamo. Intervento al Seminario di studi sul tema “*Il rinnovamento delle autonomie regionali*”, promosso dall’Istituto “Max Weber”, ad Acireale, il 21 gennaio 2018, presso l’IPAB “Santonoceto e Collegi riuniti”, successivamente aggiornato.

nell'impugnare la legge in questione sulla base di un semplice, troppo elementare assunto: che non poteva essere esercitato su di esse un controllo (quello "sulla gestione") fondato su parametri <sup>1</sup> diversi dalla semplice legittimità-regolarità (o conformità alla legislazione vigente in materia di contabilità pubblica), stante il richiamo alla sola legittimità prevista dalle indicate disposizioni della Costituzione (artt. 125 e 130, appunto).

La c.d. "legge La Loggia" – se riguardata con gli occhi della storia, di una storia del sistema nazionale dei controlli, che è ancora tutto da scrivere <sup>2</sup> – ha cercato di mediare tra due esigenze: l'esigenza politica, tutta rivolta a salvaguardare le Autonomie territoriali dall'intervento (non certo gradito a quel tempo e anche ... dopo) di una magistratura, quella contabile; l'esigenza tecnico-politica della ricerca di una fondamentale uniformità di azioni nei riguardi delle Autonomie territoriali, richiesta dalla dottrina costituzionalista e amministrativistica, nello svolgere un controllo – indipendente ed esterno – che avrebbe dovuto chiarire, alla fine, i veri costi delle diverse politiche pubbliche e come essi venivano ad essere esposti nei documenti contabili.

Si può affermare che la timidezza dimostrata dal Legislatore del 1994 nei riguardi delle Regioni (con la legge n. 20/1994, all'art. 3, c. 5-6) si è confermata, poco meno di dieci anni dopo, nel 2003, con le disposizioni contenute nell'art. 7, c. 7, della legge n. 131/2003.

Un ritardo culturale si è registrato, quindi, nell'assumere la decisione di dover uniformare le regole a presidio delle attività riconducentisi al controllo indipendente esterno, quello della Corte dei conti, nei riguardi delle Regioni a statuto ordinario, essendo possibile estendere ad esse – da tempo – ciò che era previsto per le Regioni a statuto speciale (nei rispettivi Statuti risalenti al 1948).

In tal modo si è coltivato per decenni un falso mito: quello della "differenziazione necessaria" del controllo finanziario-contabile sulle Regioni, come se l'applicazione della matematica (a base delle regole della disciplina che indichiamo come "contabilità pubblica") potesse subire torsioni in ragione della "maggiore" o "minore" autonomia nella gestione delle risorse finanziarie pubbliche assegnate a tali Enti territoriali dotati di potestà legislativa.

Un modo di pensare che si riflette sull'applicazione in concreto, e nel tempo, delle regole contabili.

Fenomeno questo che risulta evidenziato dalla Corte Costituzionale, chiamata, per tale via, a una funzione (da ritenere impropria) di supplenza nei riguardi di un Legislatore (quello regionale, ovviamente) che

---

<sup>1</sup> I parametri di verifica, in questo caso, dell'azione amministrativa sono quelli previsti dalla "Dichiarazione di Lima", nel 1977, elaborati dall'INTOSAI: efficienza, economicità, efficacia.

<sup>2</sup> Essa può essere scritta e, in quanto tale, narrata a condizione che se ne riescano ad individuare gli effetti positivi (c.d. "impatto") sulle decisioni assunte dalle Assemblee legislative.

vorrebbe essere lasciato libero di assicurare ai principi fondamentali della contabilità pubblica una “versione addomesticata”, o, nel migliore dei casi, una “versione personalizzata”<sup>3</sup>.

Infatti, è ciò che stigmatizza il Giudice delle leggi quando richiama i casi in cui ha avuto modo di esprimere il suo punto di vista prima del 2015: «... *Al contrario, il legislatore regionale, manipolando lo schema legislativo che si fonda sul parallelismo di tali delicati processi, ha contemporaneamente: a) alterato il futuro risultato di amministrazione, nella misura in cui ha considerato tra le risorse destinate alla copertura di nuove spese una mera anticipazione di liquidità (sulla incostituzionalità di norme creatrici di pratiche contabili finalizzate a consentire capacità apparente di spesa, si vedano le sentenze n. 266 e n. 138 del 2013 e n. 309 del 2012); b) omesso di impiegare le somme per l'adempimento degli obblighi pregressi, siano essi quelli previsti dall'art. 2 o dall'art. 3 del d.l. n. 35 del 2013 (in tema di squilibrio di bilancio originato da situazioni debitorie provocate dall'inerzia e dai ritardi del legislatore regionale, si veda la sentenza 250 del 2013); c) utilizzato per spese di competenza dell'esercizio 2013 l'anticipazione dello Stato, gestendola come un contratto di mutuo in patente contrasto con la “regola aurea” di cui all'art. 119, sesto comma, Cost. (sentenze n. 188 del 2014 e n. 425 del 2004)...*» (sent. n. 181/2015).

Altre interpretazioni di fonte regionale, suggellate dall'approvazione di una legge, vengono denunciate essere in contrasto con i fondamentali della contabilità pubblica, due anni dopo, con la sentenza n. 274/2017.

Infatti, si pone fine alla “prassi”, seguita da molte Regioni, del ricorso al c.d. “mutuo a pareggio”:

*«... L'istituto dei “mutui autorizzati e non contratti” è una peculiarità originata da un'eccentrica prassi della gestione finanziaria delle Regioni, che erroneamente la convenuta fa risalire all'art. 10 della legge n. 281 del 1970, il quale non la contemplava affatto: detta prassi consisteva nell'autorizzare spese d'investimento determinandone la copertura con prestiti inseriti nella legge di bilancio regionale, senza vincoli di previo perfezionamento degli stessi.»*

A tal riguardo, si dà contezza del processo decisionale che la Regione avrebbe potuto avviare:

*«Il perfezionamento avveniva solo nel caso di impossibilità di finanziare gli investimenti con la liquidità presente in tesoreria.»*

---

<sup>3</sup> È il caso della Regione Abruzzo che, in sede di giudizio di legittimità costituzionale della L.R. approvativa del Rendiconto generale riguardante l'esercizio finanziario 2013, difende le decisioni assunte che si dimostrano in contrasto con la legislazione statale (Corte Cost., sentenza n. 49/2018).



La legislazione di riferimento per una storia del controllo indipendente esterno della Corte dei conti.

Legge 14.1.1994, n. 20

Art. 3

**c. 5**

*Nei confronti delle amministrazioni regionali, il controllo della gestione concerne il perseguimento degli obiettivi stabiliti dalle leggi di principio e di programma.*

**c. 6**

*La Corte dei conti riferisce, almeno annualmente, al Parlamento ed ai consigli regionali sull'esito del controllo eseguito. Le relazioni della Corte sono altresì inviate alle amministrazioni interessate, alle quali la Corte formula, in qualsiasi altro momento, le proprie osservazioni. Le amministrazioni comunicano alla Corte ed agli organi elettivi, entro sei mesi dalla data di ricevimento della relazione, le misure conseguenzialmente adottate.*

Legge 5.6.2003, n. 131

Art. 7

1. Lo Stato e le Regioni, secondo le rispettive competenze, provvedono a conferire le funzioni amministrative da loro esercitate alla data di entrata in vigore della presente legge, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza, attribuendo a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato soltanto quelle di cui occorra assicurare l'unitarietà di esercizio, per motivi di buon andamento, efficienza o efficacia dell'azione amministrativa ovvero per motivi funzionali o economici o per esigenze di programmazione o di omogeneità territoriale, nel rispetto, anche ai fini dell'assegnazione di ulteriori funzioni, delle attribuzioni degli enti di autonomia funzionale, anche nei settori della promozione dello sviluppo economico e della gestione dei servizi. Stato, Regioni, Città metropolitane, Province, Comuni e Comunità montane favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà. In ogni caso, quando sono impiegate risorse pubbliche, si applica l'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241. Tutte le altre funzioni amministrative non diversamente attribuite spettano ai Comuni, che le esercitano in forma singola o associata, anche mediante le Comunità montane e le unioni dei Comuni.

**OMISSIS**

7. La Corte dei conti, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, in relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai consigli degli enti controllati. Resta ferma la potestà delle Regioni a statuto speciale, nell'esercizio della loro competenza, di adottare particolari discipline nel rispetto delle suddette finalità. Per la determinazione dei parametri di gestione relativa al controllo interno, la Corte dei conti si avvale anche degli studi condotti in materia dal Ministero dell'interno.

segue art. 7

8. Le Regioni possono richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate, di norma tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città metropolitane.

OMISSIS

*Tanto veniva giustificato con la finalità di risparmiare in termini di interessi sui prestiti, finalità che peraltro si sarebbe potuta raggiungere in modo più corretto attraverso l'accertamento – ove sussistente – dell'avanzo di amministrazione, unico strumento certo di “copertura giuridica”, dal momento che la mera disponibilità di cassa non costituisce cespite di sicuro affidamento.*

*A lungo andare – e tenuto conto delle congiunture economiche non favorevoli alle Regioni – **un simile modo di sostenere spese di investimento, senza una copertura reale ma mediante il ricorso al fondo cassa regionale, si è rivelato fonte di progressivi incrementi del disavanzo finanziario.***».

E, quindi, la Corte Costituzionale denuncia all'opinione pubblica l'inerzia intellettuale che ha contraddistinto da tempo il sistema:

*«È di palmare evidenza, poi, come un simile meccanismo giuridico fosse in problematico rapporto con il principio dell'equilibrio del bilancio di cui all'art. 81 Cost. e con lo stesso art. 119, sesto comma, Cost., il quale contempla la “regola aurea” secondo cui l'indebitamento può servire solo alla promozione di investimenti e non alla sanatoria di spese per investimenti non coperti ...».*

In considerazione di ciò, non può certo essere lesivo dell'autonomia delle Regioni, intesa nel senso più lato possibile, il principio contenuto nel richiamato art. 119 Cost..

Non c'è alcun dubbio che aver fatto fare al Parlamento nazionale una scelta coraggiosa, nel 2012, introducendo il giudizio di parificazione anche per le Regioni a statuto ordinario per decreto-legge (d.l. n. 174), ha costituito un modo per far prendere coscienza alle diverse classi politiche “periferiche” che l'esposizione numerica effettuata nei documenti contabili delle Regioni avrebbe dovuto conformarsi, nell'approvare le leggi di loro competenza, ai nuovi principi contenuti non solo nell'art. 81, ma anche in altri articoli (dal 97, 1° c., al 119), introdotti dalla Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (e applicati, però, a partire dall'esercizio finanziario relativo all'anno 2014).

Nello stesso tempo si è richiesto alla Corte dei conti di svolgere un controllo più puntuale sulle metodologie usate dalle Assemblee regionali (non solo di quelle a statuto ordinario) per assicurare una corretta copertura finanziaria alle leggi di spesa.

Il contatto della Corte dei conti con i decisori politici, a livello regionale, si è rafforzato. Ma l'attività di controllo svolta è stata riguardata, nella prassi, come un ostacolo alla piena affermazione dell'autonomia di tale livello di governo <sup>4</sup>; autonomia che si è inteso coniugare sotto i più diversi profili: con l'esercizio della potestà legislativa, con l'esercizio della potestà amministrativa, con l'esercizio della potestà gestionale (nei casi in cui l'attività amministrativa richiede, per esprimersi, l'utilizzo di risorse finanziarie)...

Comunque, la Corte Costituzionale ha ritenuto di affermare – in occasione di un giudizio di legittimità costituzionale promosso, in via incidentale, dalla Corte dei conti – che era da ritenere giunto, ormai, il tempo per considerare differente, nel metodo da usare come nelle finalità da perseguire, l'attività di controllo indipendente che la stessa era chiamata ad esercitare quando essa si conclude con un giudizio di parificazione; un giudizio che richiede l'assunzione di una decisione (sent. n. 142/1968, par. 2, in fatto) <sup>5</sup>.

Lo ha fatto in un'epoca della storia del sistema nazionale dei controlli – cioè a metà degli anni '90 del secolo scorso (XX), in un periodo di crisi economica protrattosi per diversi anni in cui si era pensato di dover prestare, nell'ordinamento contabile, una maggiore attenzione al tema del rispetto sostanziale, da parte del Governo, degli equilibri di bilancio.

E ciò in ragione del fatto che si sarebbe venuto a creare, secondo la Corte dei conti remittente, un “diverso contesto normativo” <sup>6</sup> che avrebbe dovuto indurre plausibilmente l'interprete ad assegnare un nuovo ruolo al giudizio di parificazione: uno strumento che riguarda “gli equilibri complessivi della gestione, quali sono espressi dal conto del bilancio e del patrimonio; equilibri da porre in relazione al sistema dei vincoli e dei limiti posti dalla legge finanziaria”.

Da qui la rilevanza di essa (e della articolazione delle varie fasi del procedimento di bilancio riconosciuto dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 2/1994) per un auspicabile cambiamento dell'orientamento

---

<sup>4</sup> V. Laura Maccarrone, *Aspetti della recente involuzione dell'autonomia territoriale*, in “Amministrazione e giustizia”, ed. Aracne, Roma, 2015, pagg. 209-221.

<sup>5</sup> È stato allora osservato dalla Avvocatura dello Stato: «... Da questo punto di vista - ricorda la stessa Avvocatura - la parificazione dei rendiconti effettuata sino a tutto il 1965 risulta "deliberata" e non "decisa", mentre solo dal 1966 viene adoperata quest' ultima terminologia, che non sembrerebbe in armonia con le disposizioni di legge innanzi richiamate ...» (Corte Cost., sent. n. 142/68).

<sup>6</sup> Negli anni '70 il richiamo è alla legge n. 468/78; negli anni '80, alla legge n. 362 del 1988, che si può ritenere confermativa dei principi posti dalla prima; negli anni '90, alla legge n. 20/94.

sino ad allora seguito dalla Corte Costituzionale (cioè, quello della inammissibilità per manifesta irrilevanza di questioni proposte in sede di giudizio di parificazione con riferimento alla conformità di talune leggi sostanziali di spesa al precetto dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione) (sent. n. 244/1995).

A tale tesi si è opposta, comunque, la Presidenza del Consiglio con questa affermazione: non avere «*i contenuti sostanziali del rendiconto subito alcun mutamento per effetto delle modifiche introdotte dalla legge n. 468 del 1978 e successive modificazioni e dalla legge n. 20 del 1994*» (sent. n. 244/1995 cit., par. 6, in fatto).

Nel suo percorso evolutivo, che si sta cercando di portare alla luce, la Corte Costituzionale ha ravvisato, invece, accogliendo la prospettiva interpretativa della Corte dei conti, quale giudice remittente, uno spazio di valutazione dei poteri esercitabili da tale Istituzione superiore di controllo, più ampi rispetto al passato (sent. n. 142/1968), tanto da affermare:

*«... Detta giurisprudenza, il cui ultimo precedente risale all'ordinanza n. 139 del 1969, rispecchiava l'ordinamento contabile e la disciplina del bilancio dello Stato contenuti nelle leggi in vigore prima della riforma adottata in subiecta materia dalla legge 5 agosto 1978, n. 468 (successivamente modificata dalla legge 23 agosto 1988, n. 362).».*

Ed è qui che il pensiero della Corte Costituzionale ha modo di cogliere le novità del tempo: *«Occorre considerare che, dopo la novella del 1978, il bilancio dello Stato ha subito una profonda trasformazione che, da strumento descrittivo di fenomeni di mera erogazione finanziaria, lo ha portato a connotarsi essenzialmente come mezzo di configurazione unitaria degli obiettivi economico-finanziari, nel quadro degli indirizzi socio-economici elaborati dal Governo ed approvati dal Parlamento, sicché esso si pone ormai come strumento di realizzazione di nuove funzioni di governo (come la programmazione di bilancio, le operazioni di tesoreria, ecc.) e più in generale di politica economica e finanziaria.».*

Tale interpretazione risulta supportata da una serie di valutazioni: *«Tanto la Corte ha già avuto occasione di rilevare quando (sentenza n. 2 del 1994) ha posto in rilievo che la nuova articolazione della disciplina di bilancio si compone di una pluralità di provvedimenti legislativi, tra loro complementari e concorrenti, non senza evidenziare, altresì, che essa persegue, tra le altre, la finalità di meglio programmare, definire e controllare le entrate e le spese pubbliche, per assicurare l'equilibrio finanziario e la sostanziale osservanza, in una proiezione temporale che supera l'anno, dei principi enunciati dall'art. 81 della Costituzione.».*

*In questo contesto si collocano non solo la legge di bilancio, intesa come approvazione del bilancio annuale e pluriennale, ma anche la legge finanziaria che, nell'attuale disciplina, definisce le grandezze e le compatibilità economico-finanziarie nonché le determinazioni quantitative, per gli anni considerati, degli stanziamenti e delle riduzioni di spesa.».*

Pertanto, sostiene a ragione la Corte Costituzionale: «*La nuova configurazione ed articolazione assunta dal bilancio preventivo, dopo la riforma, trova, inoltre, un fondamentale elemento di caratterizzazione nei c.d. risultati differenziali costituenti, nel loro insieme, il c.d. sistema dei saldi (risparmio pubblico, indebitamento o accreditamento netto, saldo netto da finanziare o da impiegare, ricorso al mercato) che, per effetto di quanto disposto dall'art. 6, ultimo comma, della legge n. 468 del 1978, vanno indicati distintamente nel quadro generale riassuntivo, con riferimento sia alle dotazioni di competenza che a quelle di cassa, in quanto espressivi degli equilibri complessivi della gestione, visti nella fase previsionale.*».

Per tale via si fissa una interpretazione innovativa, rispetto al passato, della funzione di riscontro che la Corte dei conti (e, oggi, le Sezioni regionali di controllo) è obbligata ad esercitare: «*Nella nuova fisionomia assunta dal bilancio, la funzione di riscontro, che costituisce l'essenza del giudizio di parificazione, attiene perciò anche alla verifica degli scostamenti che, negli equilibri stabiliti nel bilancio preventivo, si evidenziano in sede consuntiva, coerentemente con la previsione del primo comma dell'art. 39 del regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, **alla luce dell'interpretazione in chiave sistematica di detta norma nel più recente quadro ordinamentale della materia.***»

*Questa norma, nell'indicare l'oggetto del giudizio sul rendiconto generale dello Stato, precisa, infatti, che la Corte dei conti in tale occasione confronta i risultati del rendiconto stesso, tanto per le entrate, quanto per le spese, "ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio", sì da verificare, in definitiva, i modi e la misura in cui le previsioni del bilancio stesso sono state adempiute ed i limiti in esso prestabiliti rispettati nel corso dell'esercizio.» (Sent. n. 244/95).*

Ad evitare, comunque, fraintendimenti, il Giudice delle leggi si dimostra assai attento a esprimere un suo punto di vista che continua a mantenere intatta la sua freschezza interpretativa: «*Non è dubbio, invero, che, tuttora, il giudizio di parificazione mantenga il suo oggetto, consistente nel riscontro e nella verifica, rispetto alla legge di bilancio, delle risultanze del rendiconto generale, composto, come si evince anche dall'art. 22 della legge n. 468 del 1978, dal conto del bilancio e da quello generale del patrimonio. Ma, al tempo stesso, non può ignorarsi il rilievo che il raffronto fra dati previsionali e consuntivi viene ad avere nel nuovo contesto normativo, sicché la decisione da assumere non può non vertere anche sulla verifica, a consuntivo, del rispetto degli accennati equilibri, in relazione, tra l'altro, ai vincoli posti dalla legge finanziaria ...» (Sent. n. 244/95).*

Dal richiamo fatto all'evoluzione interpretativa che la Corte Costituzionale ha fornito del ruolo della Corte dei conti si possono trarre alcune prime riflessioni:

- a) fino al 1995, le questioni di legittimità costituzionale, rispetto all'art. 81, c. 4, Cost., sollevate dalla Corte dei conti, in via incidentale, di leggi di spesa (o di bilancio) trovano la Corte

- Costituzionale contraria alla loro ammissibilità (sent. n. 142/1968; ord. n. 139/1969; sent. n. 226/1976);
- b) dopo il 1995, la Corte Costituzionale condivide la necessaria interpretazione evolutiva di cui viene investito, secondo la Corte dei conti, l'art. 39, c. 1, del Regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, dal nuovo ordinamento contabile introdotto dalla legge n. 468/1978 e ridisegnato dalla legge n. 362/1988 (sent. n. 244/1995)<sup>7</sup>;
- c) dopo il 2003, la Corte Costituzionale si sofferma sul fatto che l'art. 81, 4° c., della Costituzione, prevedendo l'obbligo di copertura finanziaria delle spese, debba essere così interpretato:
- «... 1. la copertura deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in esercizi futuri (sentenza n. 1 del 1966);*
- 2. la copertura è aleatoria se non tiene conto che ogni anticipazione di entrate ha un suo costo (sentenza n. 54 del 1983);*
- 3. l'obbligo di copertura deve essere osservato con puntualità rigorosa nei confronti delle spese che incidono su un esercizio in corso e deve valutarsi il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite nel lungo periodo, valutando gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri (sentenza n. 384 del 1991) ...»* (sent. n. 213/2008);
- d) dopo il 2012, la Corte Costituzionale stigmatizza il fatto che delle spese non previste in bilancio sarebbero state finanziate con le anticipazioni di liquidità concesse dallo Stato (artt. 2 e 3, d.l. n. 35/2013), giungendo alle seguenti affermazioni:
1. l'accertamento dell'equilibrio finanziario complessivo dell'Ente Regione richiede alla Corte dei conti di **verificare con esattezza il risultato di amministrazione**<sup>8</sup>;
2. la funzione di riscontro del bilancio costituisce l'oggetto principale e lo scopo del giudizio di parificazione, che, *«... oltre ai controlli analitici in tema di riscossioni, pagamenti, debiti, crediti e situazione di cassa, è finalizzato, soprattutto, alla verifica a consuntivo degli equilibri di bilancio sulla*

<sup>7</sup> *«... In conclusione questa Corte è dell'avviso che, là dove vengano denunciate, per contrarietà con l'art. 81, quarto comma, della Costituzione, leggi che determinino veri e propri effetti modificativi dell'articolazione del bilancio dello Stato, per il fatto stesso di incidere, in senso globale, sulle unità elementari dello stesso, vale a dire sui capitoli, con riflessi sugli equilibri di gestione disegnati con il sistema dei risultati differenziali di cui all'art. 6 della legge n. 468 del 1978, le questioni sollevate non possono non assumere rilevanza ai fini della decisione di competenza della Corte dei conti, donde l'ammissibilità delle medesime ...».*

<sup>8</sup> V. Vanessa Pinto, *“Il giudizio di parifica del rendiconto regionale alla luce dei principi della nuova costituzione finanziaria “comunitariamente orientata”. Il diniego di parifica”*, in *“Il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti”*, (a cura di Francesco Capalbo), Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, che raccoglie gli atti del Convegno tenutosi a Napoli, presso l'Università “Parthenope” il 5 maggio 2017.

In merito, l'P.A. ha correttamente affermato che *«... un risultato di amministrazione composto da poste non veritiere ovvero allocate in maniera non conforme ai parametri normativi sarà un risultato di amministrazione non attendibile ovvero non legittimo, foriero di un equilibrio di bilancio solo “formale” e non sostenibile prospetticamente.*

*Peraltro il “danno” non sarebbe “limitato” al bilancio dell'esercizio considerato, in quanto alla luce del principio di continuità dei bilanci, i vizi incidenti sul risultato di amministrazione di “quel” rendiconto andranno a riflettersi, a cascata, su tutti gli esercizi successivi.».*

*base del bilancio preventivo e di tutte le disposizioni sopravvenute, che ne hanno modificato la struttura, incidendo sia sul disavanzo d'amministrazione – che, in quanto tale, deve essere successivamente ripianato – sia sugli equilibri dei bilanci futuri ...»* (sent. n. 181/2015).

Non è chi non veda come la presenza istituzionale della Corte dei conti, nel contesto ordinamentale nazionale, abbia contribuito a un sostanziale avvicinamento del Legislatore regionale ai principi posti in Costituzione (c.d. “Costituzione finanziaria”).

In sostanza, si può affermare come il rapporto tra due livelli di governo, *rectius* tra due organismi rappresentativi della volontà popolare (Parlamento/Assemblee regionali), si è venuto arricchendo di nuove (e, a volte, antiche) interpretazioni della legislazione contabile; interpretazioni che si giustificano con la previsione contenuta nell'art. 120, 2° c., Cost., prospettandosi come una «*sorta di norma-guida che ci consenta di gestire il crollo dell'ordine gerarchico e fors'anche di attenuare i traumi del pluralismo e ci incoraggi sulle possibilità di gestirlo.*». Sono tre le ipotesi che devono essere tenute in considerazione: “mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria”, “pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica”, “tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali”<sup>9</sup>.

Nella controluce degli avvenimenti accaduti recentemente in Spagna<sup>10</sup>, si può ben affermare come la nostra Costituzione contiene in sé gli strumenti perché al Parlamento (a al Governo centrale) sia garantita l'autorità necessaria per il recupero di possibili situazioni di “disobbedienza” all'unità della Repubblica. Indipendentemente dall'obbligo di adesione ai vincoli derivanti dall'appartenenza all'Unione europea, lo spazio nuovo che si apre alla Magistratura contabile è quello che l'ordinamento interno assegna ad essa: la tutela dell'unità giuridica e, soprattutto, dell'unità economica che costituiscono il corollario dell'art. 3 della Costituzione.

Se è vero che la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni (e, prima ancora, dell'assistenza, dei LEA) passa per la composizione stessa dei bilanci pubblici, deve esserci chi, nell'ordinamento nazionale, si assuma la cura di verificarne la veridicità e l'attendibilità.

<sup>9</sup> V. C. Mainardis, “Nuovo Titolo V, poteri sostitutivi statali, autonomie speciali”, in *Le Regioni*, n. 1/2005, con commento alla sent. n. 326/2004 Corte Cost.. Un richiamo specifico a tale *ratio extrema* si ritrova nella sent. n. 49/2018: «... Non può essere tuttavia condivisa l'altra eccezione della resistente, secondo cui sarebbe “ineludibile” la competenza della Regione in qualsiasi situazione di ritardo poiché le norme in materia non «attribui[rebbero] ad altri soggetti [diversi dalla Regione] la competenza in materia di approvazione della legge di rendiconto». Al contrario, in presenza di reiterati e gravi ritardi nell'espletamento di funzioni primarie da parte dell'ente territoriale, l'ordinamento consente anche provvedimenti sostitutivi come, ad esempio, la predisposizione del rendiconto, sulla base del potere contemplato dall'art. 120, secondo comma, Cost.»

<sup>10</sup> Omero Ciai – Alessandro Oppes, “Catalogna, torna la tensione”, *La Repubblica*, 31 gennaio 2018, pag. 14.



Per rendere i cittadini “più uguali” nel contesto dei servizi pubblici è indispensabile che ne sia garantita finanziariamente l'erogazione. Non sembri questa un'affermazione tautologica. Il punto è un altro: la realizzabilità nel tempo del principio del pareggio di bilancio, che deve venire a far parte di quel bagaglio culturale dei governi regionali, in particolare di quelli che sono tenuti a sostenere lo sviluppo economico di aree in crisi destinando una quota crescente (ma reale) delle risorse finanziarie rese disponibili a tal fine.

## 2. Il ruolo della Corte dei conti, dopo la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, a tutela del bilancio in quanto da considerare “bene pubblico”

Se un bilancio (in quanto documento fondamentale per la gestione degli interventi ricollegabili a missioni <sup>11</sup> costituzionalmente intestate ai diversi livelli di governo) deve essere considerato dai cittadini (cioè dal Popolo-comunità nazionale) un “bene pubblico”, è necessario che esso sia qualificabile con l’aggettivo “veridico”: rispondente, cioè, alla realtà dei fatti, alla situazione economico-finanziaria quale essa è.

Non avendo l’istituzione pubblica alcuna necessità di nascondere alcunché ai cittadini, ma dovendo le relative missioni essere perseguite con trasparenza, i relativi bilanci devono essere resi chiari, semplici, comprensibili <sup>12</sup> a ciascuno di essi.

Né può essere consentito ai cittadini-elettori che ne individuano, a mezzo di libere e democratiche elezioni, gli amministratori, richiedere a questi ultimi di usare le risorse finanziarie, registrate nei bilanci, per fini diversi da quelli dichiarati nella legislazione di settore.

Ma c’è una legge che, tra tutte le leggi di uno Stato, deve garantire gli amministrati dalle tentazioni in cui possono cadere gli amministratori; e, tra queste, la più grave è quella di nascondere agli amministrati la loro incapacità di correttamente gestire le risorse “di tutti”, in quanto prelevate, a mezzo della legislazione tributaria, ai cittadini-elettori.

La legge che contiene le regole (tecniche) che sono da utilizzare per “costruire” (e gestire) un qualsiasi “bilancio pubblico” non è una legge come tutte le altre. Probabilmente è una “*lex specialis*”, in quanto deve preservare l’onestà di chi amministra, così come deve garantire la leggibilità dei dati esposti agli elettori.

Ma questi ultimi sono, poi, coloro che, attraverso gli eletti (mediazione democratica) sono tenuti ad approvare “politicamente” (e alla data stabilita) quel documento (rendiconto) che deve, innanzitutto, attestare la veridicità dei dati esposti <sup>13</sup>.

Ma gli elettori non possono né debbono essere lasciati soli. Soprattutto quando è la stessa Corte Costituzionale ad esprimersi così: «... **Questa Corte non ignora la complessità tecnica delle regole**

---

<sup>11</sup> Dispone, a tal riguardo, l’art. 45, c. 1, lett. a) del d.lgs. n. 118/2011: «a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle regioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate».

<sup>12</sup> L’allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011 sottolinea che: «... il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (principio della chiarezza o comprensibilità). Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità.».

<sup>13</sup> Il principio generale (o postulato) della veridicità «fa esplicito riferimento al principio del true and fair view che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio.

Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.».

*di redazione dei bilanci degli enti territoriali e in particolare della redazione degli allegati schemi, caratterizzati da un alto grado di analiticità e, talvolta, da un rilevante deficit di chiarezza. In proposito è stato già affermato che tali regole devono essere assoggettate a interpretazione adeguatrice quando un loro potenziale significato possa entrare in collisione con i fondamentali principi di copertura della spesa e di equilibrio del bilancio contenuti nell'art. 81 Cost. e con gli altri precetti finanziari di rango costituzionale. **Ove ciò non sia possibile siffatte regole risulterebbero costituzionalmente illegittime.**» (Sent. n. 274/2017).*

E lo stesso Giudice delle leggi, affrontando la questione sottoposta al suo vaglio, afferma: «*Nel caso in esame, **le pur complesse regole della legislazione statale, di cui è stata precedentemente richiamata la ratio, e gli allegati schemi dimostrativi non superano** – alla luce di quanto rappresentato dalle parti in giudizio – **il perimetro fissato dai precetti finanziari di rango costituzionale**, mentre ciò avviene per il collegamento tra gli allegati di bilancio e la norma impugnata e tra i suddetti allegati e la precedente legge di approvazione del rendiconto 2015.*

*È bene comunque ribadire, con particolare riguardo all'elevata tecnicità degli allegati di bilancio e al conseguente deficit in termini di chiarezza, che la loro sofisticata articolazione deve essere necessariamente compensata – nel testo della legge di approvazione del rendiconto – da una trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge ...» (Sent. n. 274/2017 cit.).*

È alla luce di queste pertinenti considerazioni che assume rilevanza sempre più evidente, nel contesto del sistema dei controlli del nostro Paese, il ruolo che va assegnato alla Corte dei conti.

Soprattutto quando, nel caso all'esame – la parificazione dei rendiconti regionali – tale Istituzione superiore di controllo agisce come agisce un giudice.

Una affermazione questa che trova fondamento nella sentenza n. 89/2017 del Giudice delle leggi: «... *nella parifica del rendiconto regionale «la situazione è, dunque, analoga a quella in cui si trova un qualsiasi giudice (ordinario o speciale), allorché procede a raffrontare i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono» (sentenza n. 226 del 1976).*

Pertanto, pur non essendo un procedimento giurisdizionale in senso stretto, «*ai limitati fini dell'art. 1 della legge cost. n. 1 del 1948 e dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, la [parifica della] Corte dei conti è, sotto molteplici aspetti, analoga alla funzione giurisdizionale, piuttosto che assimilabile a quella amministrativa, risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico.*».

A tal riguardo, il Giudice delle leggi afferma che: *«Il controllo effettuato dalla Corte dei conti è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto unicamente a garantire la legalità degli atti ad essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo» (sentenza n. 181 del 2015) ...».*

Diventa necessario, comunque, l'intervento della Corte dei conti soprattutto quando si continuano a registrare comportamenti "elusivi" da parte del Legislatore regionale.

Ed è un intervento istituzionale che si dimostra utile per ridare "valore" al Legislatore nazionale, se è vero che esso è chiamato a elaborare una normativa che deve assicurare l'unità economica<sup>14</sup> – oltre che giuridica – della Repubblica..

È condivisibile la tesi che la norma espressa da una disposizione giuridica consiste in ciò che il Legislatore intendeva comunicare mediante il proferimento della disposizione in un contesto dato.

Ma quando una norma risulta indeterminata, l'interprete (e il giudice, anche contabile, in particolare) deve risalire all'intenzione del Legislatore per specificare ciò che la norma prevede<sup>15</sup>, in una visione che deve privilegiare la sistematicità.

Ora, nel nuovo contesto ordinamentale, in cui assume rilevanza l'esercizio della potestà legislativa regionale, non è più la funzione nomofilattica assegnata dalla vigente legislazione alla Sezione delle autonomie a dimostrarsi utile, o, comunque, sufficiente allo scopo (mentre lo è, rimanendone intatta, per le "altre" autonomie territoriali).

L'interpretazione delle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 118/2011 risulta affidata alle Sezioni regionali di controllo, le cui decisioni sono ormai, dopo l'entrata in vigore del nuovo "Codice di giustizia contabile", "giustiziabili" dinanzi alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione.

Ma è questa "giustiziabilità", che fa rientrare alcune questioni nell'area esclusiva della giurisdizione contabile, a disegnare intorno al potere del giudice contabile di prime cure, quando esercita il controllo della "sana gestione finanziaria" delle Regioni, un cordone "a difesa", finendo per escludere interferenze di qualsiasi altra autorità<sup>16</sup>, tanto da dover considerare attenuata la funzione nomofilattica intestata alla Sezione delle autonomie.

---

<sup>14</sup> Nel d.lgs. n. 118/2011 si rinvergono alcune prescrizioni che sono utili a mantenere l' "unità economica" della Repubblica: il rispetto dei termini di approvazione dei bilanci (art. 18), l'obbligatorietà della classificazione SIOPE (art. 45), la cooperazione tra Stato e Regioni (art. 70).

<sup>15</sup> In tal senso, v. Damiano Canale, *"L'indeterminatezza delle norme: un approccio inferenzialista"*, in corso di pubblicazione su *"Analisi e diritto"*, 2018.

<sup>16</sup> Sul punto, v. Rosario Scalia, *"La giustiziabilità delle decisioni assunte dalle Sezioni regionali nell'area della legittimità-regolarità della gestione finanziario-contabile"*, in *federalismi.it*, n. 13/2017.

Ma là dove l'ordinamento assegna al Giudice delle leggi un suo particolare, specifico spazio di decisione, si rende necessario verificare se il Legislatore – attraendo anche la decisione di parificazione dei rendiconti regionali nell'area della giustiziabilità – abbia fatto la scelta giusta, dato che si tratta, come si è giustamente osservato, *«di una deliberazione strumentale inserita in un contesto di procedure formative di un atto legislativo»* (P. Santoro, 2018).

Probabilmente le giustificazioni svolte nella sentenza n. 44/2017 delle SS.RR. in sede giurisdizionale in speciale composizione avrebbero potuto essere diverse <sup>17</sup>; ma la soluzione data (secondo cui l'approvazione per legge fa venir meno in capo alla Procura l'interesse a ricorrere) non si può ritenere una manifestazione di perplesso imbarazzo verso la giustiziabilità di una “decisione” (quella che si assume con la parifica del rendiconto regionale) che dovrebbe (o potrebbe) esserne esclusa?

Anche perché non si dimostra del tutto condivisibile la tesi che ritiene non ipotizzabile *«alcuna antinomia»* tra ricorso del Governo e ricorso incidentale della Corte dei conti *«essendo diverso l'oggetto, in quanto il primo riguarda la legge già pubblicata, mentre il secondo è proponibile prima che il rendiconto sia approvato e limitatamente agli atti normativi aventi riflessi diretti sui saldi di consuntivo»* (P. Santoro, 2018).

Anche in questo caso, si potrebbe chiedere al Legislatore di decidere per una semplificazione: questa migliorerebbe i rapporti tra i sistemi giurisdizionali (Corte dei conti – Corte Costituzionale).

L'eccessivo empito di “giurisdizionalizzare” le attività della funzione del controllo potrebbe – senza che si creino vuoti nell'ordinamento – ben salvaguardare l'autonomia contabile delle Regioni, ben sapendo queste ultime che le criticità emerse in sede di giudizio di parifica non possono essere tenute in alcuna considerazione (o rinviate, in termini di accoglimento normativo, nel tempo). Il carattere di obbligatorietà nasce, appunto dall'interpretazione che ne dà il Giudice delle leggi, secondo cui, ormai, il tempo della decisione dei bilanci non risulta essere più una variabile indipendente dei processi politico-amministrativi (sent. n. 49/2018).

---

<sup>17</sup> Naturalmente, il giudizio di “appello” dovrebbe entrare nel merito, avendone tutti gli strumenti per valutare la legittimità della scelta operata dal Giudice di prime cure. Non deve avere paura di farlo, trincerandosi dietro assunti vizi procedurali (per esempio per difetto di interesse *ab origine* ovvero sopravvenuto, come nel caso della sentenza n. 44/2017). Nel caso della sentenza richiamata, il vero problema – a mio parere – è che il Collegio ha ritenuto l'azione e, in particolare l'interesse a questa sotteso, esaurita con l'approvazione per legge regionale del rendiconto. Questa ha inevitabilmente “depotenziato o meglio desostanziato” il nostro operato a mero strumento ausiliare dell'Assemblea legislativa regionale ... in controtendenza rispetto a tutta l'attuale giurisprudenza costituzionale.

### 3. Le questioni di legittimità costituzionale sollevabili, in via incidentale, dalla Corte dei conti

La novella costituita dall'art. 1 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, dall'art. 1, c. 1, della legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha ampliato, come si è già osservato, la platea dei soggetti pubblici (Stato; Autonomie speciali) nei cui riguardi era prevista la parificazione del Rendiconto.

Infatti, la stessa è stata estesa alle Regioni a statuto ordinario.

La Corte Costituzionale ha definito, nel corso della sua ultradecennale attività di interpretazione della normativa sul tema, le condizioni per le quali è stata ammessa alla Corte dei conti la possibilità di sollevare questione di legittimità costituzionale in via incidentale nell'ambito di siffatta attività di controllo di legittimità-regolarità:

- a) applicazione di norme di legge, rimanendo la verifica di conformità del rendiconto soggetta solo alla legge.

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-regolarità sui bilanci degli enti territoriali, sentenza n. 40/2014 Corte Cost.);

- b) esito del procedimento vincolato al parametro normativo, cosicché «... *la situazione è ... analoga a quella in cui si trova un qualsiasi giudice (ordinario o speciale), allorché procede a raffrontare i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono*» (sentenza n. 226 del 1976).».

Se, come afferma il Giudice delle leggi: «... *Il controllo effettuato dalla Corte dei conti è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto unicamente a garantire la legalità degli atti ad essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo, che si differenzia pertanto nettamente dai controlli c.d. amministrativi, svolgentisi all'interno della pubblica Amministrazione; ed è altresì diverso anche da altri controlli, che pur presentano le caratteristiche da ultimo rilevate, in ragione della natura e della posizione dell'organo cui è affidato [...]*», deve anche soggiungersi che «... *non mancano nel procedimento in oggetto elementi, formali e sostanziali, riconducibili alla figura del contraddittorio. [...]*

In tale 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; 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 il «Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'articolo 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124»).

Secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale, nella procedura della parificazione, «... *In tal modo 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. [...]*».

Ma non mancano, da qualche tempo, osservazioni critiche che inducono la Corte dei conti a non lasciarsi sfuggire le occasioni che le si possono, con maggiore frequenza rispetto al passato, presentare: «... *D'altronde, sul piano sostanziale, il riconoscimento di tale legittimazione 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) ...» (Sent. n. 181/2015).

Non si tratta di sollecitazioni prive di giustificazione; anzi esse devono essere ricondotte a quella esigenza indefettibile che è da riconoscere come coesistente alla salvaguardia dell'unità sia giuridica che economica della Nazione e che risulta, pur sempre, riconducibile al necessario rispetto della volontà del Parlamento.

È la volontà popolare, espressa attraverso di essa, a dover essere, peraltro, rispettata, ponendo le diverse Autonomie territoriali sullo stesso piano, e perciò richiamandole a responsabilità che sono ugualmente rilevanti, anche se differenziate.

Ma è da riconoscere anche il contrario: se l'esercizio del controllo sul sistema dei bilanci, anche delle Regioni, affidato a un Organo indipendente, è costante nel tempo, è sostanziale negli effetti (giungendo alla "disattivazione" di norme che non assicurano la "sana gestione finanziaria"), il ricorso all'art. 120 Cost., da parte dello Stato, non potrà che essere limitato.

Ed è proprio l'aspirazione a limitare tale uso del potere sostitutivo a indurre il Legislatore a elaborare normative che, puntando sulla ricerca attenta della trasparenza delle decisioni, inducono i governi locali a dichiarare, presentando la "relazione di fine mandato", quali e quanti sono stati i rilievi mossi ad essi dalla Corte dei conti nei cinque anni di amministrazione.

A questa valutazione finale (relazione di fine legislatura), purtroppo, le Regioni non si sottopongono a seguito della sentenza del Giudice delle leggi che ha dichiarato l'incostituzionalità per "eccesso di delega" (art. 76, Cost.) della previsione contenuta nell'art. 1, commi 1-4, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149 (sent. 213/2013, Corte Cost.).

#### 4. Il giudizio di parificazione non contiene prescrizioni con funzioni di (sola) persuasione morale

Se il giudizio di parificazione è «... , *sotto molteplici aspetti, analogo alla funzione giurisdizionale ...*» (Sent. n. 89/2017 cit.), significa che la “decisione” assunta, dopo una fase in cui il contraddittorio, alla presenza e con il contributo della Procura regionale, deve essere adeguatamente garantito, non può che esporre contenuti obiettivamente incontrovertibili.

E anche quando i punti di vista espressi dall’istituzione controllata non dovessero essere adeguatamente “provati”, il giudizio può essere temporaneamente sospeso e rinviato a un tempo (esercizio finanziario) successivo a quello su cui si stanno svolgendo le valutazioni.

Se il giudizio di parificazione si rivolge alle Assemblee regionali è perché esse esercitano la potestà legislativa. In sostanza, alla classe politica è richiesto di accogliere una sfida: quella di non considerare l’intervento della Corte dei conti una semplice sollecitazione ad adeguarsi ai rilievi mossi, nella considerazione che la legge regionale avrebbe la capacità (*rectius*, il potere) di “superarli”. In questo caso la (presunta) supremazia della politica deve recedere nell’interesse esclusivo degli amministrati, del Popolo, perché dovrebbe essere la classe politica, per prima, a dover essere garante della veridicità e della attendibilità dei conti.

Poca cura si è posta, per troppo tempo, nella elaborazione anche dottrinale di una tesi che sia in grado di contemperare due esigenze: quella di dover salvaguardare la veridicità dei conti esposti in un documento cui si annette un’importanza eccezionale, e quella di non dover considerare per nulla invasiva della autonomia legislativa la decisione della magistratura contabile quando quest’ultima decide di non parificarli o di parificarli con una serie di eccezioni.

A tale mancanza di “pensiero forte” ha ovviato la Corte Costituzionale affermando che il bilancio è un “bene pubblico”.

Per essere, comunque, un “bene pubblico”, è indispensabile che ne sia accertata, in primo luogo, la veridicità (principio-base); e, poi, che se ne sia verificata la conformità totale alla disciplina contenuta nella legge fondamentale, il d.lgs. n. 118/2011.

Se, poi, come è vero, alcune anomalie nella costruzione dei bilanci sono state criticate dalla Corte Costituzionale come non conformi ai principi della Costituzione, queste ultime – rilevate in sede di parificazione del Rendiconto – non possono che costituire motivo di adeguamento legislativo da parte delle Regioni. Mentre, dal punto di vista della Magistratura contabile, si deve considerare ineccepibile la tesi secondo cui «... *un giudizio che parifichi un rendiconto vizioso, nei suoi elementi essenziali, perché in contrasto con i principi costituzionali e con le relative norme interposte, si porrebbe teleologicamente in contrasto con l’obiettivo proprio della funzione di parificazione di cui al comma 5 dell’art. 1 del D.L. 174/2012, di contribuire al rafforzamento del*

*“coordinamento della finanza pubblica, in particolare tra i livelli di governo statale e regionale, [al fine] di garantire il rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea”, risultando desostanziato della sua stessa essenza, in termini di contenuto e di coerenza eziologica, perché contraddetto dalle stesse risultanze dell'istruttoria effettuata (cfr. Sezione regionale di controllo per la Basilicata, deliberazione n. 45/2016).» (V. Pinto, 2017).*

Nel caso in cui l'adeguamento alla decisione assunta, in sede di parificazione, dalla Sezione regionale di controllo non avvenga<sup>18</sup>, o avvenga parzialmente, o, quel che è peggio, avvenga in maniera “apparente” (ricorso ad artifici contabili), alla Sezione regionale non può che spettare l'obbligo di sollevare, in tempi immediatamente successivi (all'esercizio finanziario di cui si sta occupando), questione di legittimità costituzionale.

Diventa questa la “misura” ultima attivabile per ricomporre l'unità giuridica ed economica della Nazione violata con una legge, quella regionale che ha approvato, appunto, un Rendiconto generale (confezionato nella forma di una “legge”) non approvabile; in ciò differenziandosi dallo schema giuridico che si applica al sistema del controllo indipendente esercitato dalla stessa Corte dei conti sui bilanci di Città metropolitane, Comuni, Province.

In definitiva, anche il Legislatore regionale non può (*rectius*, non deve) sottrarsi al rispetto dei principi costituzionali, né alla interpretazione della legislazione contabile attraverso la lettura che ne abbia fatto il “Giudice delle leggi”. È stato affermato, al riguardo, che «... dovrebbe essere chiaro che il giudizio di parificazione è divenuto la sede naturale più ravvicinata per accertare gli scostamenti dai parametri costituzionali e correggerli preventivamente in modo da evitare successivi paralizzanti ricorsi di incostituzionalità.» (P. Santoro, 2018).

La storia narrante dei comportamenti tenuti dai decisori politici, a volte non correttamente supportati dalle technicalità giuste delle diverse burocrazie, ci può aiutare a ricercare soluzioni che non si dimostrino confliggenti con il ridisegnato sistema dei poteri della Corte dei conti.

Il caso, di cui si riassumono qui i termini (Basilicata), può assicurare elementi utili per una adeguata meditazione sul ricorso (o meno) che si possa fare – sia da parte dell'Amministrazione regionale controllata sia da parte della Procura regionale – alla disposizione contenuta nell'art. 1, comma 12, del d.l.

---

<sup>18</sup> È condivisibile l'assunto di Vanessa Pinto, op. cit., secondo cui «... proprio alla luce dei principi enucleati dal Giudice delle leggi, non potrà essere “parificato” un rendiconto con l'eccezione di sue voci “portanti”.

*In tale caso verrebbe desostanziata l'essenza stessa del rendiconto e la sua funzione di “presupposto-strumento” per garantire una gestione del sistema finanziario mirata al raggiungimento:*

*a) dell'equilibrio strutturale (rectius, tendenziale) del bilancio (cfr. art. 81 Cost.);*

*b) della sostenibilità in concreto del debito (cfr. art. 119 Cost.);*

*c) della gestione del bilancio quale “bene della collettività”, in termini di efficienza, economicità, efficacia, razionalità e soprattutto fattibilità finanziaria delle scelte allocative effettuate (cfr. art. 97 Cost.).»*

10 ottobre 2012, n. 174 (come modificato dall'art. 33, comma 2, lettera a), n. 3, del d.l. 24 giugno 2014, n. 91); essa 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».

Naturalmente, esso deve essere “confrontato” con altro caso (Sicilia), dove è accaduto che ad impugnare con le modalità e nei termini suindicati la decisione di parifica è stato l'Ufficio della Procura, avendo assunto la Sezione regionale (in Sicilia, le SS.RR.) competente la decisione di parificare lo schema di rendiconto ad essa sottoposto per la verifica di legittimità –regolarità, non avendo accolto la richiesta di non parifica della Procura generale.

Le SS.RR. in sede giurisdizionale in speciale composizione, con sent. n. 44 del 15 dicembre 2017, non hanno ritenuto di dover dichiarare “tout court” l'incompetenza della Procura all'impugnazione<sup>19</sup>; hanno, invece, svolto un ragionamento diverso: non avere più l'Ufficio della Procura alcun interesse nel momento in cui la Regione ha approvato con legge il Rendiconto parificato. E ciò in quanto l'attività di controllo della Corte dei conti avrebbe natura “squisitamente” ausiliaria, nei riguardi dell'Assemblea Regionale Siciliana, nel giudizio di parificazione dei rendiconti regionali.

Questa motivazione non risulta essere del tutto soddisfacente.

Infatti, sembra voler assegnare un ruolo marginale (proprio perché non siamo nell'area dei rapporti tra Corte dei conti-Stato-Parlamento) al “giudizio di parifica” delle Sezioni regionali, dopo che il Giudice delle leggi ha sollecitato, invece, la Corte dei conti a muoversi sul piano della *«prevenzione di pratiche contabili – ancorché formalizzate in atti di natura legislativa – suscettibili di alterare la consistenza dei risultati economico-finanziari degli enti territoriali»*; prevenzione che è un “obiettivo primario” rintracciabile, questa volta più che in passato, nella *«evoluzione legislativa determinatasi in materia»* (Corte. Cost., sent. n. 138/2013).

---

<sup>19</sup> Tale giustificazione si presenta in linea con l'orientamento delle Sezioni Unite della Suprema Corte (Cass. Civ., SS.UU., 8 novembre 2016, n. 22645) le quali hanno sancito, nel trattare una questione di difetto assoluto di giurisdizione in ordine al giudizio di parificazione dei rendiconti regionali, “... *la natura non giurisdizionale, né di atto amministrativo ...*” della deliberazione della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti che conclude il giudizio di parificazione poiché il richiamo contenuto nella disposizione normativa alla “... *formalità della giurisdizione contenziosa ...*” andrebbe riferito “... *alle modalità con le quali le Sezioni di controllo sono chiamate a deliberare, senza alcun riflesso sulla natura del provvedimento emesso dalla Corte dei conti all'esito del giudizio di parificazione*”.

<u>Basilicata</u> Rendiconto 2015	<u>Sicilia</u> Rendiconto 2016
<p>1. Decisione di non parifica “in toto” (richiesta della Procura di parifica “parziale”) dello schema di Rendiconto perché riporta «risultanze non veritiere, non attendibili e non sostenibili» (n. 45/2016)</p>	<p>1. Decisione di parifica con rilievi su alcune poste (richiesta negativa della Procura)</p>
<p>2. MANCATA IMPUGNAZIONE DELLA DELIBERAZIONE n. 45/2016.</p> <p>3. Dichiarazione dell’Ente regionale di volersi adeguare al <i>decisum</i> mediante approvazione di una serie di emendamenti al disegno di legge relativo al Rendiconto 2015.</p> <p>4. Approvazione per legge regionale (L.R. 30.12.2016, n. 31) del rendiconto 2015 così come emendato dalla Giunta e conseguente trasmissione alla Sezione regionale per l’espletamento di una verifica “<i>ad hoc</i>” sull’adeguamento “in concreto” .</p>	<p>2. Impugnazione della Procura generale dinanzi alle SS.RR. in sede giurisdizionale in composizione speciale, con richiesta di ricorso incidentale alla Corte Costituzionale</p>
<p>5. Approfondita istruttoria sul rendiconto 2015 approvato con la legge regionale 31/2016 e sulle relative componenti, tra cui – in particolare – il risultato di amministrazione, esitata nell’ adunanza pubblica del 10 agosto 2017.</p> <p>6. A chiusura dell’istruttoria (con nota di risposta dell’Ente del 12 ottobre 2017), la Sezione ha riscontrato e rilevato con deliberazione n. 73 del 5 dicembre 2017 - l’ adeguamento “solo” parziale ai rilievi contenuti nella decisione di non parifica. In particolare, non è stato possibile riscontrare il superamento del rilievo “fondante” il <i>decisum</i> di non parifica, e cioè la mancata riconduzione “in concreto” del rendiconto esaminato e, in particolare, del relativo risultato di amministrazione ai principi di “ veridicità ed attendibilità” .</p> <p>Il risultato di amministrazione – così come “ricostruito”- è risultato pari a zero, e ciò per effetto di un’operazione di “compensazione a tavolino” degli effetti negativi derivanti dal recepimento di parte dei rilievi contenuti nel <i>decisum</i> di non parifica. Tale operazione di compensazione è stata effettuata mediante cancellazione – sino all’importo necessario a conseguire un saldo pari a “zero”- di una parte sostanziosa dei fondi vincolati ed accantonati del risultato di amministrazione.</p> <p>A seguito dell’istruttoria, tale operazione si è appalesata priva dei necessari requisiti e presupposti di legge, sia per insussistenza <i>per tabulas</i> sia per mancanza di alcun riscontro al riguardo.</p>	<p>3. Decisione delle SS.RR. in sede giurisdizionale in composizione speciale (n. 44 del 15.12.2017) che dichiarano essere venuto meno l’ interesse della Procura in conseguenza della L.R. approvativa del Rendiconto</p>
<p>7. Presa d’atto da parte dell’Ente regionale dei rilievi contenuti nel <i>decisum</i> di cui alla deliberazione n. 73/2017.</p> <p>8. Mancata impugnazione anche di tale secondo <i>decisum</i>, con conseguente dichiarazione di adeguamento mediante approvazione dei necessari emendamenti al disegno di legge del rendiconto relativo all’esercizio 2016.</p> <p>9. Approvazione, quindi, da parte della Giunta regionale di un provvedimento contenente sostanziali emendamenti alla proposta di Rendiconto 2016. Sottoposizione di tale seconda proposta di rendiconto 2016 al giudizio di parificazione della Sezione.</p> <p>Entrando nei dettagli: con i suddetti emendamenti il risultato di amministrazione è stato modificato, passando da Euro 0,00 (zero) riportato nella prima versione dello schema, ad un disavanzo pari ad Euro 47.497.484,33 (di cui Euro 23.927.945,38, per debito autorizzato e non contratto). In particolare:</p>	

<p>a. in prima versione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- D.G.R. n. 1056 del 24 novembre 2017, risultato di amministrazione pari ad Euro zero conseguito mediante cancellazione di fondi vincolati, per l'importo complessivo di Euro 37.304.642,66 e decurtazione di fondi accantonati, per l'importo di Euro 15.400.000,00;</li> </ul> <p>b. in seconda versione (a seguito del <i>decisum</i> di cui alla deliberazione n. 73/2017):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- D.G.R. n. 1409 del 21 dicembre 2017, con risultato di amministrazione pari a meno Euro 47.497.484,33 (di cui Euro 23.927.945,38, per debito autorizzato e non contratto), conseguito mediante “ricostituzione” di fondi vincolati ed accantonati accertati -con la deliberazione n. 73/2017- come illegittimamente cancellati ovvero in relazione ai quali la Sezione non ha ritenuto provata la sussistenza dei presupposti per la relativa “cancellazione”.</li> </ul> <p>Per completezza si precisa che l' adeguamento in concreto al secondo <i>decisum</i> della Sezione regionale è attualmente in corso di verifica, e ciò nell'ambito e ai fini del giudizio di parificazione del rendiconto regionale relativo all'esercizio 2016.</p>	
--	--

“Evoluzione legislativa” che non ha toccato il “centro” della Corte dei conti (cioè la sua funzione tradizionale di parifica), ma solo ed esclusivamente la “periferia” di tale Istituzione superiore di controllo<sup>20</sup>.

Il riferimento è, infatti, al compito che la “periferia” della Corte dei conti ha, ormai, di “rafforzare il coordinamento della finanza pubblica, in particolare tra i livelli di governo statale e regionale, e di garantire il rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea”.

La motivazione (che avrebbe avuto bisogno di un diverso supporto giustificativo, ma “*de iure condendo*”<sup>21</sup>, proprio nel caso della verifica dei rendiconti regionali, rispetto a quella che si esercita sui rendiconti di altri enti territoriali) potrebbe risultare soddisfacente solo in un caso: con il richiamo al potere che la Sezione regionale, che ha rifiutato di esprimere una valutazione positiva sulla richiesta parificazione, può esercitare, cioè quello di sollevare questione di legittimità costituzionale in occasione della parifica del rendiconto temporalmente successivo.

Siffatta motivazione sarebbe logica conseguenza della riconosciuta necessaria concatenazione che sussiste ormai tra i bilanci pubblici, e dell'effetto “domino” che un bilancio pubblico (esercizio finanziario *x*)

<sup>20</sup> Si condivide la tesi secondo cui «... il rinvio operato dal comma 5, dell'art. 1 del D.L. 174/2012 alla disciplina del giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato di cui agli artt. 39-41 del regio decreto del 1934), per non risultare “vuoto”, assume rilievo solo se riferito al “tipo” di giudizio da seguire.

Gli artt. 39-41 del r.d. 1934 rispecchiano, infatti, un ordinamento contabile ed una configurazione del bilancio oggi superate (Rivosecchi, 2017), anche con riferimento al bilancio dello Stato.» (V. Pinto, op. cit., 2018).

<sup>21</sup> “*De iure condendo*” sarebbe quanto mai utile, dovendosi ricondurre il sistema ad unità di intenti, escludere un potere di impugnazione delle decisioni di parifica, da parte delle Amministrazioni regionali, così come della Procura, dinanzi alle Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione.

ritenuto non veridico esercita, in termini di inquinamento, su quello/i successivo/i (esercizio finanziario  $x+1$ ,  $+2$ ,  $+3$ ).

Nel caso del giudizio negativo espresso dalla Sezione regionale di controllo in occasione della parifica del Rendiconto 2015 della Regione Basilicata, la stessa si è dimostrata attenta a rivedere la deliberazione della Giunta regionale, presentata a suo tempo, approvando un Rendiconto che, nelle premesse della Legge regionale (del 30.12.2016, n. 31), esplicitava un atteggiamento di completo adeguamento ai rilievi mossi dalla magistratura contabile.

La Regione Basilicata avrebbe potuto impugnare, dinanzi alle SS.RR. in sede giurisdizionale, il giudizio negativo sullo schema di D.G.R. espresso dalla Corte dei conti in sede di parifica?

Avrebbe potuto farlo; anche perché si sarebbe ben potuto far leva sulla richiesta positiva di parifica avanzata, in pubblica udienza, dall'Ufficio della Procura regionale. Nella fattispecie, l'impugnativa non c'è stata; si è preferito "manipolare" il sistema contabile e approvare con legge regionale un rendiconto addomesticato (*rectius*, adattato ai bisogni della classe dirigente).

Solo che, ponendo a confronto i dati esposti nel bilancio di previsione 2016-2018 (L.R. 9 febbraio 2016, n. 4; L.R. di assestamento 30 dicembre 2016, n. 32), il magistrato addetto al controllo si rende conto che il "dichiarato" adeguamento alle osservazioni della Corte dei conti non vi è stato; anzi, non poteva essersi verificato, essendosi limitate le burocrazie regionali ad operare un certo quale rimaneggiamento dei dati contabili che solo apparentemente avevano portato a dichiarare un risultato di amministrazione pari a zero.

Da tale constatazione si attiva una procedura di controllo che determina la Sezione regionale di controllo a ribadire la propria posizione, a seguito di un contraddittorio formale (udienza pubblica in data 10 agosto 2017), nella deliberazione n. 73/2017<sup>22</sup>, ma neppure questa forma oggetto di impugnazione, da parte della Regione, alla SS.RR. in sede giurisdizionale.

Alle richieste di chiarimenti su diversi aspetti della situazione finanziaria, avanzate nell'adunanza del 10 agosto, la Regione fornisce risposta in alcuni casi soddisfacente, in altri casi meno o, comunque, in maniera non esaustiva o non comprensibile.

Dovendo come qualsiasi giudice fornire un giudizio "*in iuxta alligata et probata*", le diverse riserve di dover indagare, comunque, su alcuni aspetti lasciati in ombra, in sede di parifica successiva vengono ampiamente esposte e motivate.

---

<sup>22</sup> La deliberazione, in termini di deposito (21 novembre 2017), sconta il ritardo della Regione nelle risposte fornite (in data 12 ottobre, l'ultima).

Anzi. Avanzandosi dubbi sulla correttezza dell'agire amministrativo, la Sezione regionale è costretta ad interrogarsi sull'attendibilità di alcune operazioni così come sono state esposte dalle burocrazie regionali in sede di risposta ai rilievi mossi.

Vi sono, infatti, dei passaggi nella deliberazione in questione in cui la Corte dei conti esprime in maniera evidente l'insoddisfazione per le motivazioni espresse, profilandosi casi di inattendibile dichiarazione resa a rappresentante di un ufficio della Corte nello svolgimento della funzione di controllo.

In definitiva, con la deliberazione n. 73/2017, la Sezione regionale di controllo ha riscontrato l'adeguamento solo parziale ai rilievi sollevati in sede di giudizio di non parifica e in particolare che *“non risulta riscontrato il recepimento, negli effetti sui saldi del risultato di amministrazione, del rilievo formulato nella deliberazione n.45/2016 in termini riconduzione della complessiva costruzione del bilancio ai principi di veridicità, attendibilità e sostenibilità prospettica, nei termini indicati in parte motiva”*.

Per l'effetto, la Sezione ha chiesto *“all'Ente di revisionare - nella propria autonomia - il risultato di amministrazione registrato nel Rendiconto approvato con la legge regionale n. 31/2016, alla luce delle coordinate, dei rilievi e delle misure correttive riportati in parte motiva. L'esito ed i riflessi delle misure adottate saranno verificati in sede ed ai fini del giudizio di parificazione del Rendiconto generale della Regione relativo all'esercizio 2016”*.

Gli effetti di siffatta indicazione non si sono fatti attendere.

La Regione, che aveva presentato alla Sezione regionale uno schema di Rendiconto 2016 per fini di parifica alla fine del mese di novembre 2017, provvede a modificarlo e a presentarne un altro il 21 dicembre, esponendo dati e risultati assai diversi da quelli rinvenibili nella prima versione.

Queste esperienze di controllo fatte inducono a suggerire qualche scelta: essere arrivato il tempo, per la Corte dei conti, di dimostrare le sue potenzialità di ricondurre il sistema contabile nell'alveo della legge; migliorare l'attuale sistema normativo, prevedendo – solo per la verifica dei conti che si effettua nella forma del giudizio di parificazione – l'esclusione da qualsiasi esercizio di giustiziabilità (interno) delle decisioni assunte.

## Il procedimento in caso di parifica negativa.

### I possibili percorsi.

<b>1° PERCORSO</b>	<b>2° PERCORSO</b>
1. Decisione di non parifica del Rendiconto regionale	1. Decisione di non parifica del Rendiconto relativo all'anno <i>n</i>
2. Impugnazione (da parte della Regione) della decisione alle SS.RR. in sede giurisdizionale in speciale composizione	2. Legge regionale di approvazione del Rendiconto non parificato (senza adeguamenti ai rilievi della Corte dei conti)
3. Riapprovazione del nuovo schema di D.G.R. a seguito di decisione che abbia ritenuto validi i rilievi mossi dalla Sezione regionale in sede di non parifica	3.1 Impugnativa in via incidentale della Legge regionale di riferimento (bilancio di previsione e/o bilancio di assestamento) in occasione della parifica del Rendiconto <i>n+1</i>
4. Legge regionale di approvazione del Rendiconto modificato (o non modificato)	3.2 Impugnativa in via principale (Governo) della Legge regionale (bilancio di previsione e/o bilancio di assestamento) a seguito della pubblicazione sul B.U.R ovvero in via incidentale da parte della Corte dei conti, qualora la legge abbia inciso su documenti di bilancio oggetto di esame in sede di giudizio di parificazione ovvero di suo gravame.
5. Impugnativa della Legge regionale (che ha approvato i documenti di bilancio connessi e conseguenti al rendiconto "non parificato" e che non risulti aver accolto sostanzialmente i rilievi mossi in sede di non parifica) in via principale da parte del Governo ovvero in via incidentale da parte della Corte dei conti, qualora la legge abbia inciso su documenti di bilancio oggetto di esame in sede di giudizio di parificazione ovvero di suo gravame.	

<b>3° PERCORSO</b> <i>(de iure condendo)</i>
1. Decisione di non parifica/di parifica parziale del Rendiconto regionale
2. Previsione normativa esplicita di non giustiziabilità della decisione di parifica dinanzi alle SS.RR. in sede giurisdizionale in speciale composizione
3. Legge regionale di approvazione del Rendiconto non parificato/parificato parzialmente (senza adeguamenti)
4.1 Impugnativa in via incidentale della Legge regionale (bilancio di previsione) in occasione della parifica del Rendiconto <i>n+1</i>
4.2 Impugnativa in via principale (Governo) della Legge regionale (bilancio di previsione) a seguito della sua pubblicazione sul B.U.R.