



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

**LINEE DI ORIENTAMENTO SULLE PARIFICHE
DEI RENDICONTI GENERALI DELLE REGIONI/PROVINCE AUTONOME**

DELIBERAZIONE N. 10/SEZAUT/2025/INPR





CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 10/SEZAUT/2025/INPR

Adunanza del 4 aprile 2025

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Guido CARLINO

Composta dai magistrati:

Presidente della sezione preposto
alla funzione di referto

Francesco PETRONIO

Presidente della sezione preposto
alla funzione di coordinamento

Maria Annunziata RUCIRETA

Presidenti di sezione

Antonio CONTU, Salvatore PILATO, Stefano SIRAGUSA, Rossella SCERBO, Vincenzo PALOMBA, Marcovalerio POZZATO, Maria Teresa POLVERINO, Emanuela PESEL, Giuseppe TAGLIAMONTE, Ugo MONTELLA, Franco MASSI, Antonio ATTANASIO, Cinzia BARISANO, Paolo PELUFFO, Antonio BUCCARELLI, Stefania FUSARO Susanna LOI, Luisa D'EVOLI, Francesco UCCELLO;

Consiglieri

Elena TOMASSINI, Rosa FRANCAVIGLIA, Marcello DEGNI, Giampiero Maria GALLO, Stefano GLINIANSKI, Tiziano TESSARO, Luigi DI MARCO, Andrea LUBERTI, Gianpiero D'ALIA, Alessandro VISCONTI, Stefania Anna DORIGO, Franco Emilio Mario VIETTI;

Primi Referendari

Emanuele SCATOLA, Rosaria DI BLASI, Ruben D'ADDIO;

Referendari

Antonino GERACI.

Visto l'articolo 100, secondo comma, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214;

Visto l'articolo 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Visto l'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131;

Visto l'articolo 6, comma 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni Riunite con la deliberazione n. 14/DEL/2000 del 16 giugno 2000;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 1634 del 27 marzo 2025 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Vista la nota del Presidente preposto alla funzione di Referto della Sezione delle autonomie prot. n. 1674 del 28 marzo 2025, con la quale si comunica ai componenti del Collegio che sarà possibile anche il collegamento da remoto;

Uditi i Relatori: Francesco PETRONIO e Maria Annunziata RUCIRETA;

DELIBERA

di approvare l'unito documento, che costituisce parte integrante della presente deliberazione, riguardante le linee di orientamento sul giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione, ai sensi dell'art. 1, co. 5, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174.

Ai criteri di orientamento enunciati con la presente deliberazione si conformano tutte le Sezioni regionali di controllo, ai sensi dell'art. 6, co. 4, d.l. n. 174/2012.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 4 aprile 2025.

I Relatori

Francesco PETRONIO

(firmato digitalmente)

Maria Annunziata RUCIRETA

(firmato digitalmente)

Il Presidente

Guido CARLINO

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 9 aprile 2025

Il Dirigente

Gino GALLI

(firmato digitalmente)



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE DI ORIENTAMENTO SULLE PARIFICHE DEI RENDICONTI GENERALI DELLE REGIONI/PROVINCE AUTONOME

1. Premessa

A distanza di oltre un decennio dalle prime “Linee di orientamento sulle parifiche dei rendiconti generali delle Regioni/Province autonome” (deliberazioni nn. 9/SEZAUT/2013/INPR e 14/SEZAUT/2014/INPR), è emersa l’esigenza di aggiornare i precedenti indirizzi di coordinamento in materia, tenendo conto dei recenti approdi della giurisprudenza in sede nomofilattica e dell’esperienza maturata nelle sedi territoriali, in vista della realizzazione di prassi più omogenee, che diano contezza anche all’esterno del carattere unitario dell’Istituto.

Sul piano finalistico, la parificazione dei rendiconti regionali, svolta dalla Corte attraverso le proprie articolazioni sul territorio ai sensi dell’art. 1, co. 5, del d.l. n. 174/2012, nonché delle norme attuative degli statuti delle regioni speciali, è strumentale in via prioritaria ad assicurare l’equilibrio di bilancio e il rispetto dei vincoli complessivi di finanza pubblica (obiettivi ormai costituzionalizzati per dare esecuzione agli obblighi assunti in sede euro-unitaria). La relativa attività mette capo a due documenti distinti, ma tra loro intimamente collegati: da un lato la decisione di parifica, che accerta in via definitiva la correttezza dei risultati contabili e la regolarità dei fatti di gestione che ne sono alla base¹; dall’altro la relazione allegata, che muove dai medesimi risultati contabili, ma contiene rilievi e raccomandazioni anche di carattere gestionale, volti a “migliorare l’efficacia e l’efficienza della spesa”.

In presenza di un quadro normativo molto scarno, il processo di progressivo adattamento dell’istituto della parifica all’“ambiente” regionale ha suscitato notevoli incertezze interpretative, in particolare per quanto riguarda la sua qualificazione giuridica, dalla cui risoluzione derivano rilevanti implicazioni operative.

Il formante giurisprudenziale ha trovato, oggi, un punto fermo nella sentenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale n. 34/2024/QM/PRES-PROC, resa su questioni di massima deferite dal Presidente della Corte dei conti e dal Procuratore Generale, che esprime una netta convergenza di orientamento con quanto già affermato dalle Sezioni riunite in sede di controllo nella deliberazione n. 5/2022, anch’essa con valenza nomofilattica.

¹ Fatti salvi gli esiti dell’eventuale giudizio di impugnativa dinanzi alle SS.RR. in speciale composizione.

Con quest'ultima deliberazione, le Sezioni riunite in sede di controllo hanno affermato la natura sostanziale di controllo di legittimità/regolarità della parifica, attraverso un'analisi fondata sul dato positivo di riferimento (artt. da 39 a 41 del r.d. n. 1214 del 1934), nonché sui precedenti orientamenti delle medesime SSRR in sede di controllo (deliberazione n. 7/SSRRCO/QMIG/2013); sugli atti di indirizzo e coordinamento della Sezione delle autonomie (deliberazioni nn. 9/SEZAUT/2013/INPR e 14/SEZAUT/2014/INPR); sull'orientamento assunto dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (Cass., S.U., sent. n. 23072/2014 e n. 22245/2016); sulle sentenze delle Sezioni riunite in speciale composizione (nn. 27/2014/EL, 38/2014/EL, 44/2017/EL).

Ma, soprattutto, la ricostruzione sistematica dell'istituto in esame, come ben evidenziato dalle Sezioni riunite in sede di controllo, trova riscontro nella giurisprudenza della Corte costituzionale. L'attività di parificazione si inserisce infatti in un rapporto dialettico, "di tono costituzionale", tra Esecutivo, titolare della responsabilità della gestione delle pubbliche risorse, e Assemblee intestatarie del potere legislativo. In particolare, la decisione di parifica si innesta nel ciclo del bilancio, offrendo a queste ultime, con funzione ausiliaria, tutti gli elementi tecnici necessari a vagliare l'operato del governo in materia di esecuzione delle autorizzazioni di spesa, mantenimento degli equilibri di bilancio e conformità alla legge della gestione delle risorse prelevate ai cittadini.

Per tali ragioni le Sezioni riunite in sede di controllo hanno, da un lato, sottolineato la necessità che il giudizio di parificazione intervenga nell'ambito del lasso temporale connaturato al ciclo di bilancio, quale suo momento essenziale e funzionale allo svilupparsi del circuito decisione-gestione-rendicontazione delle pubbliche finanze; dall'altro, hanno evidenziato come a detta ricostruzione debba ricondursi l'impossibilità di estendere, al giudizio di parificazione, istituti processuali che connotano l'esercizio della funzione giurisdizionale, in quanto quest'ultima, a differenza della funzione del controllo, non ammette lo stretto condizionamento temporale che qualifica la scansione degli strumenti legislativi della manovra di bilancio.

Nella richiamata pronuncia nomofilattica n. 34/2024/QM, le SSRR in sede giurisdizionale hanno dal canto loro confermato l'esigenza di assicurare la giustiziabilità delle delibere delle Sezioni regionali, con riguardo agli effetti potenzialmente lesivi sulla sfera giuridica degli enti destinatari della decisione, ai sensi dell'art. 11, co. 6, lettera e) c.g.c., che non ammette ambiti privi di difesa giurisdizionale. A tale riguardo, la sentenza ha rimarcato la necessità di accertare in concreto l'effettiva lesività (causata dall'esercizio che si assume non corretto della funzione di controllo), affermando che, in sede di impugnativa, le SS.RR. in spec. comp. sono chiamate a svolgere uno scrutinio stretto, caso per caso, circa *«la sussistenza dell'interesse ad agire in termini di prospettazione di una lesione reale ed attuale della sfera giuridica del ricorrente e di effettiva utilità che potrebbe discendere dall'eventuale annullamento dell'atto impugnato»*.

È stato ulteriormente evidenziato, alla luce della giurisprudenza costituzionale, come la parifica, ancorché deliberata con le formalità della giurisdizione contenziosa, non sia esercizio di funzione giurisdizionale, né un giudizio in senso tecnico-processuale (sent. C. cost. n. 226/1976; n. 181/2015; n. 184/2022). Pertanto, si rende impossibile qualsiasi tentativo di integrazione analogica della disciplina di tale procedimento con le regole del codice di giustizia contabile, non trattandosi di un “caso simile o una materia analoga” alla giurisdizione contenziosa (art. 12 prel.), ma anzi di funzione diversa per espressa previsione legislativa (art. 4 del d.l. 23 ottobre n. 543, convertito con modificazioni dalla legge 20 dicembre 1996, n. 639). Gli atti del procedimento di parifica non sono atti processuali, e il correlato regime delle invalidità processuali resta pertanto del tutto inapplicabile.

Conclusivamente, le forme della giurisdizione indicate dall’art. 40 del T.U. del 1934 riguardano soltanto le modalità che disciplinano l’ultima fase dell’attività, e cioè la trattazione in udienza pubblica, la deliberazione delle questioni (tra queste, l’eventuale sospensione del giudizio per incidente di costituzionalità) e la decisione finale, ma non incidono sulla sostanza della parifica, che rimane un procedimento da ascrivere alla funzione – ausiliaria - di controllo.

La solennità delle forme previste per l’udienza, lungi dal costituire abbandono della ausiliarietà, enfatizza piuttosto il significato di certezza giuridica e immodificabilità da attribuirsi alle risultanze del rendiconto accertato dalla Sezione di controllo, che sarà poi autonomamente approvato, con legge, dall’organo rappresentativo (Consiglio regionale/provinciale) dotato di legittimazione democratica.

L’accertamento compiuto con la decisione di parifica ha carattere vincolante, pur restando escluso ogni effetto conformativo diretto, non potendo il controllo della Corte dei conti incidere sul contenuto degli atti legislativi regionali.

Spetta infatti alle autonome determinazioni e alla responsabilità degli organi regionali di compiere le scelte politiche necessarie a rimodulare i programmi di entrata e di spesa, per rimediare agli scostamenti rilevati dalla Corte in sede di decisione sui conti e riportare il bilancio in condizioni di equilibrio.

Proprio sulla base di questa distinzione tra la sfera di competenza della Corte alla luce dei principi costituzionali di stabilità finanziaria e la sfera politica di competenza dell’assemblea legislativa, è stata costantemente affermata, dalla giurisprudenza costituzionale, la compatibilità delle attribuzioni della Corte con i valori dell’autonomia regionale².

² Come sottolineato dalla giurisprudenza costituzionale, le funzioni della Corte dei conti trovano un limite nella potestà legislativa dei Consigli regionali che, in base all’assetto dei poteri stabiliti dalla Costituzione, la esercitano «in piena autonomia politica, senza che organi a essa estranei possano né vincolarla né incidere sull’efficacia degli atti che ne sono espressione» (C. cost., sent. 39/2014, ripresa da 184/2022).

Ove si verifichi nei fatti una divaricazione tra legge regionale di approvazione del rendiconto regionale (che non si conformi al contenuto della decisione di parifica) e decisione emessa dal giudice contabile, l'unico rimedio per sanare tale divaricazione consiste, per espressa indicazione della Corte costituzionale (sent. 184/2022 e 34/2024) nel sindacato di costituzionalità delle leggi regionali (la stessa legge di rendiconto, in occasione della parifica dell'esercizio successivo, la legge di programmazione di bilancio o la legge di assestamento). Tale sindacato, strumentale all'esigenza di assicurare il rispetto dei precetti costituzionali sull'equilibrio di bilancio, non è tuttavia automatico, ma di volta in volta rimesso alla prudente valutazione della Sezione regionale, che deciderà in funzione della gravità della lesione, della natura della correzione richiesta, della persistente violazione degli equilibri di bilancio per effetto del mancato adeguamento (v. *infra*, il par. 10 sul *Follow-up* degli esiti della parifica).

La possibilità di sollevare questione di costituzionalità in questa sede va valutata con grande ponderazione, considerando la prolungata situazione di incertezza che ne può derivare sul ciclo di bilancio.

2. Definizione delle modalità procedurali

In mancanza di una disciplina positiva delle modalità di svolgimento del procedimento di controllo e, in particolare, della sua fase istruttoria, si è fatto ricorso a strumenti di *soft law*, volti a indirizzare l'azione dei destinatari promuovendone l'adesione a prassi armonizzate. Oltre alle già citate delibere delle Sezioni riunite e della Sezione delle autonomie, si richiamano gli atti di coordinamento emessi nel tempo dal Procuratore Generale e dal Presidente della Corte³.

Le indicazioni contenute in tali strumenti conservano la propria validità, ma sollecitano oggi ulteriori riflessioni, sul piano operativo, alla luce dei sopravvenuti chiarimenti in ordine all'inquadramento teorico della parifica nell'alveo delle funzioni di controllo, che ha definitivamente spostato il *focus* dell'attenzione dalle "garanzie del giusto processo", tipiche della sede giurisdizionale, al rispetto delle esigenze procedurali del controllo (volto a certificare i saldi e la legittimità delle transazioni sottostanti e a formulare osservazioni sulla sana gestione finanziaria e il buon andamento). Occorre stabilire, in particolare, le modalità da seguire, nel corso dell'istruttoria, al fine di salvaguardare e rendere più efficiente il contraddittorio, ribadire il necessario inserimento della parifica nel ciclo di bilancio, armonizzare l'esecuzione dei controlli di attendibilità delle registrazioni contabili riflesse nel consuntivo e dei controlli di legittimità delle operazioni sottostanti, potenziare il nesso

³ Si vedano a tale proposito le già citate linee di orientamento e di coordinamento delle Sezioni riunite in sede di controllo (delib. n. 7/SSRRCO/2013/QMIG) e della Sezione delle autonomie (delib. nn. 9/SEZAUT/2013/INPR e 14/SEZAUT/2014/INPR), nonché la nota di coordinamento della Procura Generale presso la Corte dei conti (n. prot. I.C. 5/2014/sn) e la più recente nota del Presidente della Corte (n. 1250-16/5/2018- PRES-A45-P).

finalistico tra decisione di parifica e relazione allegata, entrambe destinate a realizzare la funzione ausiliaria della Corte dei conti prevista dall'art. 100 della Costituzione.

3. Istruttoria e principio del contraddittorio

Sia l'attività di validazione del risultato di amministrazione che l'attività di valutazione della gestione suscitano la necessità di assicurare il contraddittorio tra Corte ed enti controllati, declinato non in un'accezione tecnico-processuale di difesa, a garanzia di interessi contrapposti, ma di comunicazione, scambio di documentazione, raccolta di elementi conoscitivi, dialogo e confronto, in modo che la Regione/Provincia autonoma possa adeguatamente dedurre in ordine all'esatta portata dell'ipotesi istruttoria condotta dalla Sezione di controllo.

A tale proposito, il riferimento ai principi internazionali in materia di controllo è d'obbligo: rilevano, per attinenza al tema, tanto gli ISA (applicabili essenzialmente alla certificazione dei conti) che gli ISSAI (che coprono, oltre ai controlli finanziari, anche quelli di *performance*, di *compliance*, sulla qualità, sulla *governance*, ecc.). Secondo tali principi, la definizione delle osservazioni di controllo in contraddittorio con il controllato è parte integrante e imprescindibile di un procedimento di controllo correttamente svolto. Si vedano in particolare gli ISA Italia 450⁴ e 220⁵ (nella traduzione ufficiale della RGS), per quanto riguarda la revisione contabile; l'ISSAI 3000 per quanto riguarda il controllo sulla *performance*⁶, nonché gli ISSAI 400 e 4000 sui controlli di legittimità⁷.

⁴ Da ISA ITALIA 450

Comunicazione e correzione degli errori

8. Il revisore deve comunicare, ove non vietato da leggi o regolamenti, tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile. Il revisore deve richiedere alla direzione di correggere tali errori. (Rif.: Parr. A10-A12)

9. Qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, egli deve comprendere le ragioni per le quali la direzione non ha effettuato le correzioni e deve tenere conto di tale comprensione nel valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Par. A13)

⁵ Da ISA ITALIA 220

Consultazione

18. Il responsabile dell'incarico deve: a) assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi; b) acquisire il convincimento che i membri del team di revisione abbiano effettuato consultazioni appropriate nel corso dell'incarico, sia nell'ambito del team di revisione sia tra il team di revisione stesso ed altre persone, all'interno o all'esterno del soggetto incaricato della revisione, al livello appropriato; c) assicurarsi che la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni da queste derivanti, siano state concordate con il soggetto consultato; d) stabilire che le conclusioni derivanti da tali consultazioni siano state attuate.

⁶ Da ISSAI 3000

Communication

Requirement 55) The auditor shall plan for and maintain effective and proper communication of key aspects of the audit with the audited entity and relevant stakeholders throughout the audit process.

Requirement 129) The auditor shall give the audited entity the opportunity to comment on the audit findings, conclusions and recommendations before the SAI issues its audit report.

Requirement 130) The auditor shall record the examination of the audited entity's comments in working papers, including the reasons for making changes to the audit report or for rejecting comments received.

⁷ Da ISSAI 400

Communication

49) Auditors should maintain effective communication throughout the audit process. Communication takes place at all audit stages: before the audit starts, during initial planning, during the audit proper, and at the reporting phase. Any significant

Come si deduce dai principi sopra riportati, il controllo implica un'interazione tra il controllante e il controllato prima di pervenire ad esiti definitivi: interazione che si esercita fin dalla fase istruttoria e prosegue nel corso del procedimento con l'attività di valutazione e referto. Il contraddittorio procedimentale ha il duplice scopo di dare assicurazione al controllante circa l'accuratezza fattuale delle verifiche svolte e delle conclusioni che ne ha ricavato, nonché di consentire all'amministrazione (alla quale gli aspetti critici rilevanti per la decisione, nonché la bozza di relazione vanno necessariamente comunicati in anticipo e con assegnazione di un congruo termine di risposta) di misurarsi con addebiti concreti e osservazioni puntuali, cui poter rispondere con elementi conoscitivi ulteriori, oppure attivando tempestivamente le opportune correzioni di errori e inversioni di rotta. Un contraddittorio effettivo è pertanto il miglior modo di "servire" il controllo, consentendo da un lato di accertare i fatti senza equivoci o lacune e dall'altro di porre rimedio alle irregolarità segnalate dalla Corte prima ancora che esse si cristallizzino nella legge di approvazione del rendiconto.

Fasi e modalità del contraddittorio non sono disciplinate in dettaglio negli *standard* appena richiamati, ma è evidente l'esigenza che la comunicazione istituzionale sia completa e svolta in maniera effettiva lungo tutto l'arco del procedimento di controllo.

Già la delibera n. 7/SSRRCO/2013/QMIG sottolineava che *«il contraddittorio con gli enti controllati deve essere assicurato durante tutto l'iter procedurale a partire dall'istruttoria e su tutti i temi posti a verifica per essere definito, attraverso successivi affinamenti, prima dell'udienza pubblica, l'oggetto della quale va circoscritto ai soli temi e alle questioni contenuti nelle conclusioni dell'istruttoria»*.

Al fine di garantire fin dall'inizio il contraddittorio con l'amministrazione regionale, può essere ritenuto opportuno che l'istruttoria mirata alla parifica, in attuazione della programmazione già deliberata dalla Sezione, prenda concretamente avvio attraverso una prima riunione con i responsabili dell'amministrazione, in cui si presentano gli ambiti e le modalità di svolgimento del controllo, ad opera dei magistrati designati per materia dal Presidente della Sezione di controllo con proprio decreto, e si raccolgono le prime reazioni. Appare in ogni caso essenziale un atto formale di avvio.

difficulties encountered during the audit, as well as instances of material non-compliance, should be communicated to the appropriate level of management or those charged with governance. The auditor should also inform the responsible party of the audit criteria.

Reporting

59) Auditors should prepare a report based on the principles of completeness, objectivity, timeliness and a contradictory process. The principle of completeness requires the auditor to consider all relevant audit evidence before issuing a report. The principle of objectivity requires the auditor to apply professional judgement and scepticism in order to ensure that all reports are factually correct, and that findings or conclusions are presented in a relevant and balanced manner. The principle of timeliness implies preparing the report in due time. The principle of a contradictory process implies checking the accuracy of facts with the audited entity and incorporating responses from responsible officials as appropriate. In both form and content, a compliance audit report should conform to all these principles.

Da ISSAI 4000

Communication

Requirement 96) The auditor shall communicate in an effective manner with the audited entity and those charged with governance throughout the audit process.

Il confronto istruttorio si svolge poi, secondo prassi ben note alle Sezioni regionali, mediante audizioni degli amministratori, interlocuzioni in presenza, trasmissione di questionari, scambio di documenti e ogni altra forma che assicuri l'apporto effettivo dell'ente controllato.

Nel formulare le proprie richieste scritte, i magistrati si attengono ai principi di concentrazione dei quesiti, semplificazione e non aggravamento degli oneri a carico del controllato.

Risulta peraltro evidente come il confronto documentale in sede istruttoria possa essere sempre arricchito dall'instaurazione di un dialogo diretto, anche su richiesta dell'amministrazione controllata, volto alla piena comprensione dei complessi fenomeni che caratterizzano il sistema della finanza regionale e il concreto contesto operativo.

Sarebbe poi oltremodo auspicabile che il dialogo con l'amministrazione controllata entro il ciclo di bilancio divenisse strutturale, proseguendo anche al di là del ristretto ambito temporale dell'istruttoria a fini di parifica, così da facilitare la comprensione dei rilievi espressi in quella sede e l'attivazione delle misure necessarie a superarli, nell'ottica di promuovere in via continuativa l'effettivo adeguamento da parte dell'amministrazione destinataria e il miglioramento dell'azione amministrativa.

4. Tempi dell'istruttoria e utilizzo delle Linee guida sul rendiconto regionale

Il procedimento di parifica trova la propria collocazione funzionale nel contesto del ciclo di bilancio. Esso si svolge entro tempi contingentati, dovendo intervenire fisiologicamente tra il disegno di legge sul rendiconto e la legge di approvazione.

I tempi per la formazione e l'approvazione del rendiconto sono dettati dal d.lgs. n. 118/2011, che prevede che il rendiconto generale della Regione venga approvato con legge regionale entro il 31 luglio dell'anno successivo all'esercizio cui questo si riferisce. L'art. 66, co. 1, secondo periodo, d.lgs. n. 118/2011, rinvia all'ordinamento contabile regionale la disciplina delle modalità e dei termini per la presentazione del rendiconto generale al Consiglio regionale.

Per quanto riguarda l'analisi contabile dei dati di rendiconto, l'istruttoria può aprirsi in modo formale quando si riceve dal Presidente della Regione il disegno di legge di approvazione dello schema del rendiconto generale, accompagnato dal parere dei revisori. Nulla vieta tuttavia di cominciare a lavorare su dati di preconsuntivo, ove disponibili. Per le parti della relazione non strettamente collegate ai dati di bilancio, l'istruttoria potrebbe iniziare ancor prima.

L'art. 1, co. 166, della legge n. 266/2005 stabilisce uno stretto legame tra Sezioni regionali di controllo e organi di revisione economico-finanziaria. Ad assicurare tale legame assumono centralità le linee guida che la Corte dei conti è chiamata a definire in relazione ai contenuti necessari delle relazioni dei revisori sui bilanci preventivi e sui rendiconti consuntivi ai sensi del terzo comma, dell'art. 1, d.l. n. 174/2012. Se riferita in

senso letterale ai documenti già approvati dagli organi consiliari (al pari di quanto accade per gli enti locali), tale ultima disposizione implicherebbe l'impossibilità, di fatto, di servirsi, ai fini della parifica, dei questionari elaborati dai revisori, questi ultimi intervenendo soltanto in un momento successivo, cioè a valle dell'approvazione con legge. In tal modo, l'esame effettuato sulle relazioni dei revisori rischia di risolversi in un duplicato dell'attività di parifica, che priva la norma di effetti pratici.

Nel caso delle Regioni, la disposizione in parola (art. 1, co. 3) va coordinata con quella che prevede le parifiche (art. 1, co. 5), considerando le peculiarità del rendiconto regionale, approvato con legge, rispetto al rendiconto degli enti locali, e anticipando le risposte dei revisori al momento dell'approvazione del disegno di legge da parte della Giunta. Come specificato nelle "Linee guida sui rendiconti 2024" (deliberazione n. 6/SEZAUT/2025/INPR, che richiama la precedente deliberazione n. 8/2017/INPR), *«il collegamento teleologico tra l'attività di parificazione e la legge di approvazione del rendiconto impone una coerente collocazione funzionale, all'interno del ciclo di bilancio, delle relazioni dei Collegi dei revisori dei conti sul rendiconto, affinché ne sia pienamente valorizzato il relativo contributo informativo [...]. In termini operativi, l'ausilio offerto dalle Linee guida si sostanzia, principalmente, nell'anticipazione della relazione del Collegio dei revisori alla proposta di rendiconto della Giunta regionale, in quanto la pronuncia della Sezione regionale di controllo si interpone tra la fase della proposta e la legge di approvazione del rendiconto»*.

Appare opportuno sottolineare che in tale fase "precoc" possono già essere colte alcune segnalazioni della Sezione in termini di legittimità e regolarità, mediante l'adozione, con apposita delibera di Giunta, delle correzioni ritenute opportune al d.d.l. di rendiconto.

L'impegno della Sezione delle autonomie a produrre linee guida più tempestive rispetto alle scadenze della parifica può correggere l'effetto non voluto di duplicazione, consentendo ai revisori di analizzare il rendiconto approvato (*recte*: il progetto di rendiconto approvato dalla Giunta) una volta sola, in vista della parifica, e restituendo alla previsione normativa tutta la sua utilità. Ciò rende evidentemente più significativo l'ausilio offerto all'organo di controllo dall'organo di revisione, ben al di là di quanto ricavabile dalla sola lettura del parere che accompagna il progetto di rendiconto, o dei verbali periodici che vengono regolarmente trasmessi alla Sezione competente.

Soltanto ove tale anticipazione non si riveli in pratica possibile, stante gli stretti vincoli temporali che presiedono alla parifica, la verifica ai sensi del comma 3 (sul rendiconto già approvato con legge) potrà comunque costituire l'occasione per svolgere una verifica sull'effettivo adeguamento dell'ente-regione alle indicazioni espresse in sede di parifica.

5. Il contraddittorio nell'adunanza di pre-parifica

La fase istruttoria si chiude con l'elaborazione di una bozza di relazione, da sottoporre all'approvazione del collegio della Sezione prima di inviarla all'ente per le controdeduzioni e alla Procura regionale per eventuali osservazioni.

È necessario che la Sezione approvi collegialmente la bozza di relazione prima dell'invio a Regione e Procura, per assicurare il coordinamento e il confronto tra i relatori e la condivisione degli esiti tra tutti i componenti, oltre che per evitare contrasti di asserzioni, incongruenze di dati contabili, possibili ridondanze.

Nella medesima ordinanza di trasmissione, a firma del presidente della Sezione, è anche contenuto l'invito a partecipare ad una "adunanza" di pre-parifica. Tale adunanza, conforme alla pratica abituale degli "*audit clearance meeting*", che precedono la finalizzazione delle relazioni di *audit*, sarà particolarmente utile per discutere gli aggiustamenti al rendiconto che abbiano (o non abbiano) dato luogo alla correzione degli errori segnalati; le difficoltà incontrate durante il procedimento di controllo; le deduzioni e le osservazioni pervenute in forma scritta sulle questioni di legittimità; la conferma dell'*evidence* a supporto delle osservazioni più rilevanti da includere nella relazione finale; l'adeguatezza del sistema dei controlli interni, ove esso sia stato oggetto di specifico esame. Non vi sono specifici *standard* che impongano lo svolgimento di tali *meeting*, ma è evidente l'interesse sul piano pratico al loro efficace svolgimento, per sgombrare il campo da eventuali fraintendimenti o dubbi sul consuntivo (suscettibili di determinare l'esclusione di poste dalla parifica), o sui temi da presentare nella relazione (ferma restando l'autonoma interpretazione dei fatti di gestione e la valutazione da parte dell'organo di controllo) e per circoscrivere le questioni che si riverseranno nell'udienza di parifica.

Nel corso dell'adunanza di pre-parifica, la Regione ha facoltà di formulare controdeduzioni ulteriori rispetto a quelle rappresentate per iscritto, e la Procura regionale di svolgere le proprie osservazioni; gli stessi componenti del Collegio possono chiedere precisazioni o delucidazioni.

In via eccezionale, nel caso in cui sopraggiungano documenti nuovi la cui considerazione renda necessario modificare le conclusioni cui si era pervenuti, la versione aggiornata della bozza di relazione sarà comunicata con nuova ordinanza a Regione e Procura. Anche i nuovi documenti saranno caricati nella cartella condivisa.

In uno spirito di leali rapporti tra uffici, il Procuratore regionale provvederà a trasmettere le proprie conclusioni scritte al Collegio, per il tramite del Presidente della Sezione regionale di controllo, con ragionevole anticipo rispetto al giorno fissato per l'adunanza pubblica di parifica.

6. I rapporti con la Procura nel procedimento di controllo

Il rappresentante dell'Ufficio del Pubblico ministero svolge un ruolo di garanzia, a tutela degli interessi della collettività alla corretta e proficua gestione delle risorse pubbliche, da realizzarsi attraverso un "costruttivo raccordo" con le Sezioni di controllo durante l'intero iter procedimentale propedeutico all'udienza di parificazione (deliberazione n. 14/SEZAUT/2014; nota del Presidente della Corte n. 1250-16/5/2018-PRES-A45-P).

A tal fine, la Sezione, che concentra presso di sé l'integralità del potere istruttorio, condivide con la Procura l'apposita cartella informatica, nella quale fa confluire la documentazione rilevante a fini istruttori; non appena ricevuto digitalmente il disegno di legge di rendiconto, il Presidente della Sezione ne dà notizia al Procuratore regionale, veicolando il *link* diretto alla medesima cartella, anche al fine di verificarne la funzionalità.

Giova a questo proposito riferirsi alla deliberazione n. 7/SSRRCO/2013/QM, che, nell'affermare la titolarità esclusiva dell'istruttoria in capo alle Sezioni regionali, riconosceva comunque a loro carico un onere di messa a disposizione, in favore delle Procure regionali, dei dati e dei documenti acquisiti nell'esercizio dell'attività istruttoria.

La Procura, pertanto, ha accesso all'intero contenuto della cartella informatica (inclusi i verbali del Collegio dei revisori della Regione, il materiale pervenuto alla Sezione successivamente alla parifica dell'esercizio precedente, ecc.); è resa edotta della documentazione intercorsa tra l'amministrazione e i magistrati relatori sugli argomenti assegnati; può chiedere chiarimenti e interloquire in qualsiasi momento con la Sezione di controllo.

L'assenza di poteri istruttori autonomi, però, impedisce al Procuratore di rivolgere, direttamente o indirettamente, agli uffici regionali richieste di acquisizione di notizie o documenti.

7. La dichiarazione di affidabilità del rendiconto (DAS)

La parifica consegue ad una valutazione complessiva di "attendibilità" dei dati contabili riflessi nel rendiconto, unita ad un giudizio positivo sul rispetto del quadro normativo applicabile nell'attività gestoria sottostante (cd. "dichiarazione di affidabilità", o DAS, secondo l'acronimo ricavato dall'espressione francese "*Déclaration d'assurance*").

Risultando impossibile controllare la totalità delle operazioni sottostanti al consuntivo, è pratica abituale, nell'*audit* del settore sia pubblico che privato, di ricorrere a tecniche di campionamento che permettano di trarre ragionevoli conclusioni sull'insieme della popolazione oggetto di controllo. Il metodo di campionamento più comune è quello proporzionale alle dimensioni delle operazioni, conosciuto con il nome di MUS (*Monetary Unit Sampling*). Tale metodo (attualmente previsto, quale passaggio propedeutico obbligatorio alla decisione di parifica, dalla normativa di attuazione dello Statuto del Friuli-Venezia Giulia) veniva già suggerito come auspicabile dalla più volte citata delibera n. 9/SEZAUT/2013/INPR.

Il numero generalmente limitato di operazioni campionate non consente di per sé di estrapolare con sufficiente grado di "confidenza" statistica i risultati del campione, trasferendoli alla totalità della popolazione di operazioni del rendiconto. Tuttavia, i *test* di convalida diretti delle operazioni campionate, associati all'esame condotto sul

contesto organizzativo, sul sistema dei controlli interni e sul sistema informativo-contabile regionale, permettono di ottenere la ragionevole assicurazione che i dati contabili siano, in generale, affidabili e che lo stesso documento di rendiconto nella sua interezza sia da considerarsi attendibile e regolare.

È bene aggiungere che un affinamento progressivo della conoscenza delle criticità in specifici settori o in procedure particolarmente complesse può realizzarsi negli anni. Così, in aggiunta alla base di campionamento statistico adottato anno per anno, il ricorso ad un ulteriore campione “qualitativo/professionale” collegato ai settori più critici individuati anche attraverso il *follow-up* delle DAS precedenti fa sì che le maglie del controllo divengano via via più strette e, quindi, più efficaci a fungere da “filtro” rispetto alle eventuali situazioni di illegittimità.

L’istruttoria svolta nell’ambito della DAS consolida in tal modo nel tempo un ruolo di presidio strutturale di legittimità dell’azione da parte dell’amministrazione, anche in ragione dell’effetto positivo in termini di “apprendimento” che i chiarimenti intercorsi in sede di contraddittorio potranno produrre nei confronti dei soggetti controllati.

Come già suggerito dalle “Prime linee di orientamento” adottate dalla Sezione delle autonomie con la deliberazione n. 9/SEZAUT/2013/INPR, la valutazione dei risultati del controllo dovrebbe essere ricondotta ad un giudizio professionale basato sulla “pesatura ponderata” delle irregolarità riscontrate in relazione alla loro gravità, ai fini della quale debbono essere considerati molteplici elementi, quali l’incidenza sulle logiche giuridiche e contabili che sovrintendono alla formazione del rendiconto, l’entità dei volumi finanziari e, soprattutto, l’influenza sugli equilibri generali del rendiconto, anche in ragione del carattere episodico o sistematico dell’irregolarità rilevata.

Sul piano operativo dovrà essere in primo luogo approvato un piano di lavoro nel quale dare contezza all’amministrazione controllata dei criteri con i quali si procederà ad individuare le operazioni da inserire nell’istruttoria annuale.

Sotto tale ultimo profilo si rivela particolarmente opportuno il ricorso a procedure flessibili e veloci di contatto diretto con l’amministrazione, che non solo contribuiranno a realizzare il contraddittorio costante necessario a garantire l’asseverazione dei dati nel limitato tempo disponibile prima della decisione di parifica, ma consentiranno di dare maggiore concretezza alla finalità di creare una cultura di legittimità.

8. Contenuti della relazione

Al pari della parifica sul rendiconto generale dello Stato, nelle parifiche regionali la dimensione finanziario-contabile si intreccia con l’impiego efficiente ed efficace delle risorse, aspetto quest’ultimo che si riversa nella relazione unita alla decisione di parifica.

La relazione ha natura referente verso gli organi della sovranità popolare, a cui vengono illustrati con maggior dettaglio non solo i risultati contabili validati nella decisione, ma anche le ragioni organizzative e le carenze di sistema che li hanno determinati, fino a

spingersi a valutazioni sui profili gestionali (così la più volte citata deliberazione delle SSRR del 2013). L'esigenza di un affaccio più ampio della sola legalità finanziaria risulta evidente ove si consideri il "doppio" riferimento ai controlli della Corte contenuto nell'art. 1 del d.l. n. 174/2012: al comma terzo in termini simmetrici al controllo-monitoraggio sugli enti locali; al comma quinto della medesima disposizione, in termini di richiamo al T.U. del 1934.

La relazione sollecita, da parte della amministrazione, l'adozione di misure correttive prodromiche alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e al miglioramento anche qualitativo della spesa.

Il contenuto essenziale della relazione non potrà quindi prescindere dall'illustrazione dei risultati finanziari rilevati nella decisione né dall'analisi dei dati contabili (la gestione dell'entrata e della spesa, la gestione del debito regionale, anche fuori bilancio, il patrimonio), soffermandosi sugli aspetti critici della gestione finanziaria e patrimoniale, e segnalando possibili rimedi.

Nell'ottica di facilitare l'aggregabilità e la comparazione degli esiti, altre considerazioni dovranno riguardare le scelte gestionali rilevabili a consuntivo rispetto agli obiettivi strategici inseriti nella programmazione e alle autorizzazioni di spesa allocate in bilancio. La ricostruzione dei saldi della finanza regionale costituisce infatti la premessa per valutare la corrispondenza "tra il programmato ed il realizzato" (sentenza Corte cost. n. 184/2016), cioè tra il mandato ricevuto con gli atti di bilancio e le scelte gestionali concretamente effettuate.

La relazione sarà poi la sede naturale in cui potrà valutarsi la correttezza delle poste contabili direttamente discendenti dalle modalità di copertura delle leggi di spesa, già verificate in sede di relazione annuale sulle coperture e le tecniche di quantificazione, che nel disegno organico dei controlli sul ciclo di bilancio non può che precedere l'esame sul rendiconto (delib. nn. 8/SEZAUT/2021/INPR e 12/SEZAUT/2024/FRG). I controlli della Corte si inseriscono infatti in un *continuum* che va anche al di là del ristretto ambito temporale della parifica e fanno leva sull'intero "sistema" delle funzioni che il legislatore le ha intestato: si pensi tra l'altro al settore sanitario, su cui la Corte esplica controlli plurimi e potenzialmente sinergici tra loro.

Data la rilevanza dell'aggregato della spesa sanitaria, sia sotto il profilo quantitativo che economico-sociale, la relazione non potrà non prevederne la trattazione. Riservando le analisi sui risultati della gestione dei singoli enti del Servizio sanitario nazionale al controllo *ex art.* 1, co. 170 della legge n. 266/2005, la spesa sanitaria rappresenta comunque un settore critico, a livello territoriale aggregato, sotto molteplici profili, che vanno dall'analisi degli obiettivi previsti dagli eventuali Piani di rientro dal disavanzo, alla corretta perimetrazione delle risorse del Servizio sanitario regionale destinate al finanziamento dei LEA, alla spesa per acquisto di beni e servizi, alla spesa farmaceutica

e a quella per dispositivi medici, alla mobilità sanitaria, alla evoluzione della spesa del personale sanitario, alla spesa per investimenti e rinnovo di attrezzature.

Dal lato dell'organizzazione messa in campo per perseguire gli obiettivi programmatici, sarà esaminata l'evoluzione, con le eventuali problematiche e criticità, della spesa di personale, anche tenuto conto della rilevanza di tale aggregato che, insieme alla spesa sanitaria ed a quella per acquisto di beni e servizi, sostanzialmente copre l'intero titolo primo. Sempre con riferimento all'organizzazione regionale, la relazione conterrà specifici approfondimenti sulla gestione degli enti strumentali e delle partecipazioni in società controllate della Regione, in ragione delle ripercussioni che potrebbero determinarsi sul bilancio regionale stesso. E ciò avuto anche riguardo, alle società *in house* cui è affidata la gestione di servizi pubblici destinati alla collettività o strumentali alla Regione, che presentano l'ulteriore ambito di analisi legato alle modalità di esercizio del controllo analogo e alla coerenza della gestione economico-finanziaria rispetto agli specifici contratti di servizio.

Sarebbe opportuno che gli approfondimenti di carattere organizzativo-gestionale, contenuti nella relazione allegata alla decisione di parifica, considerassero, quale presupposto logico, la verifica, effettuata a monte, del funzionamento dei controlli interni della Regione.

Valorizzando l'ottica di armonizzazione dei contenuti utile anche a consentire letture più generali, non potrà non essere trattato l'argomento legato ai finanziamenti di cui al programma *Next Generation EU* (NGEU) e, in particolare, al dispositivo per la ripresa e la resilienza (*Recovery and Resilience Facility* - RRF, regolamento (UE) n. 2021/241), che ha finanziato il Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR). Fino al 2026, sarà opportuno fornire un quadro aggiornato dello stato di avanzamento della spesa finanziata con fondi europei o con fondi nazionali complementari (PNC) per gli interventi di cui la Regione è soggetto attuatore, rilevando eventuali difficoltà e ritardi. Successivamente, e a regime, potrebbe essere interessante valutare l'efficacia concreta e l'impatto, auspicabilmente incrementale, delle opere e interventi realizzati sul PIL regionale.

Ogni Sezione regionale deciderà se inserire tale approfondimento all'interno di un'analisi delle politiche di coesione e della gestione dei Fondi Strutturali e di Investimento europei (SIE), con aggiornamento annuale dei cicli di programmazione in corso ed evidenziazione delle maggiori criticità gestionali, ovvero se riservare tali valutazioni ad apposita distinta delibera, anche tenuto conto della circostanza che gli interventi (co-)finanziati con fondi di matrice europea rappresentano la quota più rilevante della spesa in conto capitale della Regione.

Qualificati i sopradescritti argomenti quale contenuto comune auspicabile della relazione, rimane nella discrezionalità di ciascuna Sezione regionale, compatibilmente con le risorse umane di cui dispone, decidere di estendere le proprie analisi ad altre politiche regionali che i documenti programmatici e di bilancio regionali individuino

come più significative: così, ad esempio, il trasporto pubblico locale e regionale, le politiche di investimento finanziate con risorse autonome, il dissesto idro-geologico, la gestione del patrimonio pubblico regionale, e così via.

Nella stesura della relazione, infine, sarà opportuno ispirarsi a principi di chiarezza, sinteticità e pertinenza, al fine di rendere maggiormente fruibile il testo ai suoi destinatari e alla generalità degli amministratori. Accanto alla concisa esposizione dei dati e delle informazioni che costituiscono la base dell'analisi, sarà indispensabile esprimere quale sia la posizione-valutazione della Corte e quali le "misure di correzione e gli interventi di riforma" raccomandati (così l'art. 1, co. 5, del d.l. 174/2012)⁸.

9. Possibili esiti

9.1 Oggetto della decisione

Come precisato dal giudice delle leggi, la verifica dei dati del rendiconto è finalizzata indefettibilmente alla determinazione della conformità a legge di accertamenti, riscossioni, impegni e pagamenti e del conseguente risultato di amministrazione (*ex plurimis*, sentenza n. 181 del 2015, ordinanza n. 181/2020).

La pronuncia della Sezione regionale, interponendosi tra l'attività di rendicontazione e la legge che approva il conto, ha la funzione precipua di fornire un supporto tecnico all'assemblea legislativa nel valutare l'attività svolta dall'organo esecutivo, con particolare riferimento al rispetto dei vincoli e delle autorizzazioni di spesa. «*A tal fine, occorre fare riferimento all'intero ciclo della programmazione finanziaria annuale, e quindi, non solo alla legge di bilancio, ma anche all'eventuale legge di autorizzazione all'esercizio provvisorio, alla legge di assestamento, alle leggi e ai provvedimenti di variazione*» (così la delibera n. 5/SSRRCO/QMIG/2022, Considerato in diritto n. 2.8, che richiama la deliberazione n. 9/SEZAUT/2013/INPR della Sezione delle autonomie).

Essa rappresenta, quindi, il momento conclusivo del controllo e ha natura certativa: conferisce cioè "certezza giuridica" ai risultati del rendiconto predisposto dall'amministrazione, al fine di consentire al ciclo di bilancio di proseguire nel corso del tempo su basi solide e accertate.

In tale contesto, poiché l'art. 1, co. 5 del d.l. n. 174 del 2012 non indica i contenuti della decisione, limitandosi a richiamare l'art. 39 del r.d. n. 1214 del 1934, le formule conclusive della decisione di parifica finora adottate dalle Sezioni regionali di controllo sono diversificate, e sinteticamente possono ricondursi alle seguenti: parifica piena, parifica parziale, con eccezioni o con riserva, con sospensione per incidente di

⁸ La medesima esigenza di chiarezza e conclusività nella fase del *reporting* è rinvenibile anche negli *standard* internazionali. Si cita, a mero titolo di esempio, ISSAI 400, par. 59: «[...] *The audit report normally contains a conclusion based on the audit work performed. The report may also provide constructive and practical recommendations for improvement where appropriate*».

costituzionalità o per questione pendente in altro giudizio. In casi particolari la parifica è stata negata del tutto.

La parifica piena accerta la concordanza intrinseca delle scritture contabili, la verifica dei saldi e la conformità delle appostazioni alle regole contabili e alle norme di finanza pubblica sottostanti.

La parifica parziale accerta irregolarità contabili di diverso genere, relative a specifiche poste o voci di bilancio che, pertanto, vengono escluse dalla decisione.

Il diniego di parifica accerta gravi irregolarità contabili, la cui rilevanza è tale da compromettere la veridicità dell'intero bilancio, non consentendo l'espressione di un giudizio. Poiché questa decisione ha un forte impatto sul ciclo del bilancio nei successivi esercizi, deve essere limitata ai casi di massima gravità e motivata in modo dettagliato, indicando chiaramente la rilevanza dei vizi riscontrati e il loro impatto sull'intero rendiconto. Il diniego di parifica altera il prescritto andamento temporale della procedura ed è un esito da riservare a casi eccezionali al di fuori della fisiologia di applicazione dell'istituto. Si tratta inoltre di un esito che facilmente sarà considerato lesivo da parte dell'ente e che può pertanto con probabilità innescare contenzioso, con ulteriore aggravio dei tempi di conclusione del procedimento.

La parifica con osservazioni si traduce in un giudizio in cui, pur essendo le poste contabili parificate, vengono rivolte all'Amministrazione alcune osservazioni allo scopo di stimolare processi auto-correttivi, atteso che la situazione finanziaria non presenta irregolarità attuali, ma potrebbe denotarne in futuro ove non venissero assunti correttivi.

Analoga alla precedente è la parifica con riserva: anche in questo caso, il rendiconto viene parificato, ma rivolgendo alla Regione un monito più stringente che evidenzia la necessità di predisporre correttivi entro l'esercizio, onde evitare conseguenze nella sede del successivo giudizio.

Considerata la struttura dicotomica della decisione, tali ultime due formule (parifica con osservazioni e parifica con riserva) dovrebbero, in funzione dell'impatto delle criticità sui saldi, o sfociare nella parifica piena con rinvio alla relazione per le osservazioni, o essere più propriamente ricondotte alle fattispecie di parifica parziale, atteso che gli esiti della decisione possono sostanziarsi solo nell'ammissione o nell'esclusione *tout court* di poste contabili, mentre la funzione di suggerire interventi di correzione non obbligatori dovrebbe essere riservata alla relazione.

La parifica parziale ha l'effetto positivo di far emergere criticità specifiche, senza compromettere l'intero processo di approvazione del rendiconto. Le poste escluse dalla parifica, pur non essendo ritenute corrette, non precludono la prosecuzione del ciclo di bilancio, come d'altro canto è agevole riscontrare esaminando le parifiche delle SSRR in sede di controllo del rendiconto generale dello Stato, in analogia al quale è calibrato il controllo che sfocia nella parifica dei rendiconti regionali. Al contrario, le parifiche parziali diventano un'opportunità per attivare processi di autocorrezione, per favorire il

miglioramento della trasparenza e dell'affidabilità contabile, per allinearsi alle migliori pratiche di buona amministrazione. Per ottenere questi effetti è necessario che la Sezione continui a seguire nel tempo le misure correttive adottate e la loro idoneità a risolvere gli aspetti critici. Di ciò si darà poi conto nelle successive parifiche.

In linea più generale, è raccomandabile l'impiego della formula della parifica parziale, che ottiene l'effetto di individuare con chiarezza le poste che necessitano di interventi di correzione; tali interventi possono essere realizzati a seconda della rilevanza in tempi più o meno protratti e richiedono un percorso condiviso con l'ente in un *continuum* di relazioni che si estende a tutto il percorso della gestione successiva.

Frequenti sono state, infine, le sospensioni della parifica per incidente di costituzionalità, atteso che la costante giurisprudenza costituzionale ammette la legittimazione della Corte dei conti, quale giudice *a quo*, a sollevare questioni di legittimità costituzionale avverso tutte «*le disposizioni di legge che determinano, nell'articolazione e nella gestione del bilancio stesso, effetti non consentiti dai principi posti a tutela degli equilibri economico-finanziari*» e da tutti gli «*altri precetti costituzionali che custodiscono la sana gestione finanziaria*» (sentenze n. 181 del 2015 e n. 196 del 2018; nello stesso senso, sentenze nn. 146 e 138 del 2019 e nn. 215, 235 e 247 del 2021). In numerosi casi, è stata ipotizzata la violazione indiretta dei parametri finanziari, in conseguenza di vizi di leggi regionali relativi al riparto costituzionale di competenze con ridondanza dell'assenza di copertura normativa sulla copertura finanziaria. Va in proposito considerato che la sospensione collegata all'incidente di costituzionalità produce, inevitabilmente, un'alterazione dell'ordinata scansione temporale, interrompendo la continuità del ciclo di bilancio per un periodo anche protratto. Per tale motivo è necessario vagliare con attenzione la presenza di tutti i presupposti; quanto alla ridondanza, essa è da intendersi riferita a questioni la cui risoluzione comporti impatti evidenti e significativi in termini di ricaduta sui saldi.

Occorre anche considerare *ex ante* gli effetti della presunta incostituzionalità della norma sui risultati del bilancio per valutare se l'incidente debba determinare la sospensione dell'intero giudizio (in casi di grande rilevanza), ovvero se la sospensione del giudizio debba essere limitata alle poste contabili interessate dalla norma sospettata di incostituzionalità.

In linea generale va considerato che, se nella decisione vengono rilevate irregolarità della impostazione contabile che richiedano correzioni formali, sarà possibile porvi rimedio nel periodo intercorrente tra il giudizio e l'approvazione del rendiconto con legge; così anche per le correzioni che richiedano qualche diversa impostazione nella rappresentazione dei risultati o un aumento finanziariamente sostenibile del disavanzo. Quando le correzioni imposte siano di carattere sostanziale (comportando ad esempio modifiche della legislazione di base), o esigano una importante manovra di aggiustamento anche pluriennale, non è pensabile che si possa darvi attuazione nel breve lasso di tempo. In questi casi, per ottenere l'effetto di ricondurre l'ente verso

comportamenti finanziariamente corretti può essere opportuno non interrompere il ciclo del bilancio, ma avviare un percorso di affiancamento dell'ente per consentirgli con interventi successivi, sin dalla prima programmazione o dall'assestamento, di rientrare nei parametri di sana gestione e di sostenibilità.

9.2 La casistica dei rilievi tra decisione e relazione

Stante l'assenza di una precisa regolamentazione, è stata riscontrata l'adozione, da parte delle Sezioni regionali di controllo, di diverse prassi applicative sia nella individuazione delle irregolarità che nella definizione delle misure correttive richieste.

Le irregolarità riscontrate, segnatamente quelle relative a specifiche poste del risultato di amministrazione, sono risultate, in alcuni casi, determinanti per l'adozione di parifiche parziali o di parifiche negate, mentre in altri casi sono state rilevate come mere irregolarità all'interno della relazione allegata alla decisione stessa.

La scelta per l'una o per l'altra opzione dipende naturalmente dalla valutazione della Sezione sulla gravità del rilievo e può essere condizionata da vari fattori, quali la situazione finanziaria complessiva dell'ente, l'impatto dell'irregolarità sul bilancio e la circostanza che la stessa appaia o meno in via di risoluzione.

Rilevano, in questa sede, solo le irregolarità incidenti sulla decisione, in quanto suscettibili di produrre effetti conformativi.

Nella maggior parte dei casi le Sezioni regionali hanno proceduto ad una puntuale quantificazione delle poste giudicate non corrette e pertanto non parificate mentre, in altri casi, si sono limitate a rilevare la presenza di criticità, comportanti la non parifica, invitando l'amministrazione regionale a rideterminare il risultato di amministrazione al fine di superare i rilievi mossi sul tema.

Ovviamente, quando le Sezioni di controllo hanno operato una precisa quantificazione del riflesso delle illegittimità riscontrate sulle poste del progetto di rendiconto (e di conseguenza sul risultato di amministrazione), l'obbligo per gli enti di adeguarsi si è rivelato maggiormente cogente.

A tale proposito, le Sezioni Riunite in speciale composizione hanno recentemente ribadito che le osservazioni aventi ad oggetto l'irregolarità delle poste di bilancio devono essere tali da rendere «*riconoscibile e determinabile [l'] obbligo di riformulazione del saldo...*» ed evidenziare «*se il saldo possa essere riformulato, oppure se l'irregolarità ha minato strutturalmente l'attendibilità dei fatti rappresentati, al punto da condurre ad una decisione di non parifica del sistema dei saldi espressi dal rendiconto*» (cfr. SSRR. s.c., sentenza n. 4/2024/EL).

In assenza di puntuale rideterminazione del valore della posta giudicata irregolare (influyente sulla correttezza del risultato di amministrazione), il margine di discrezionalità appare più ampio e il grado di adeguamento al controllo della Corte risulta meno facilmente verificabile.

In tali ipotesi, la Sezione dovrebbe limitarsi a rilevare le irregolarità come rilievi all'interno della relazione allegata alla decisione stessa.

10. *Follow-up* degli esiti della parifica

Nel contesto della parifica, il controllo assume una visione diacronica, diretta fra l'altro a ricercare, in concatenazione dinamica, se e in che misura vi sia stato un effetto conformativo.

Come già indicato a suo tempo dalla Sezione delle autonomie (deliberazione n. 9/SEZAUT/2013/INPR), occorre infatti svolgere, nell'esercizio successivo a quello oggetto della decisione di parifica, un puntuale sindacato sull'effettivo adeguamento dell'ente-regione alle indicazioni e ai rilievi dell'organo di controllo, considerando che solo quelli collegati alla funzione certativa producono obblighi conformativi indiretti.

La natura dei rilievi formulati dalle Sezioni regionali di controllo può tendenzialmente essere classificata in tre tipologie:

- rilievi che determinano la mancata parifica del bilancio o di poste dello stesso nel dispositivo;
- rilievi che vengono individuati nella decisione, ma che non determinano una mancata parificazione di poste nel dispositivo;
- rilievi individuati nella sola relazione allegata alla decisione di parificazione.

Nei primi due casi, il *follow-up* si pone in termini di verifica dell'adeguamento ai contenuti della decisione.

In caso di parifica parziale o di mancata parifica del rendiconto, le amministrazioni coinvolte devono fornire risposte dettagliate riguardo alle azioni intraprese per correggere le criticità evidenziate nella decisione. La verifica di tali azioni fa parte della prassi già seguita dalle Sezioni regionali di controllo, che, durante il giudizio di parificazione dell'anno successivo, non mancano di appurare se i rilievi sollevati abbiano dato luogo a interventi correttivi, dedicando una sezione specifica della relazione a questo aspetto.

Come già anticipato, le Sezioni regionali dovrebbero anche attivare un monitoraggio in corso di gestione, con richieste di chiarimenti e documentazione integrativa, svolgendo un dialogo istituzionale trasparente per ottenere che gli esiti del giudizio abbiano una tempestiva ed effettiva ricaduta sulla gestione. Il processo di *follow-up* dovrebbe articolarsi nel tempo successivamente alla parifica, per verificare l'attuazione delle misure correttive suggerite o richieste dalla Corte, anche in sede di assestamento o nei successivi bilanci di previsione e rendicontazione.

Nel caso in cui emergano inadempienze o ritardi nelle correzioni, la Sezione può segnalare le problematiche agli organi competenti, sollecitando gli interventi opportuni e, se necessario, predisporre relazioni di aggiornamento sullo stato delle misure correttive. Come già detto, nel caso in cui non vengano adottati interventi

correttivi per rilievi che investano la determinazione dei saldi, sussiste la possibilità di sollevare questione di legittimità costituzionale sulla legge regionale di approvazione del rendiconto in occasione delle parifiche successive, sempre che il mancato adeguamento minacci gli equilibri di bilancio e la stabilità finanziaria dell'esercizio in esame (Corte Cost. sentenze nn. 184/2022 e 39/2024).

I rilievi che vengono individuati nella decisione, ma che non determinano una mancata parificazione di poste nel dispositivo, dovrebbero più correttamente trovare spazio nella relazione, il cui contenuto è destinato, ove occorra, a sollecitare misure e interventi adeguativi, anche di riforma.

Il *follow-up* delle misure adottate rispetto alle irregolarità e alle raccomandazioni evidenziate nella relazione allegata (la terza tipologia di rilievi) avviene secondo le modalità di verifica proprie del controllo successivo sulla gestione (art. 3, co. 4, legge n. 20/1994).

Come prevede il comma 5 dell'art. 1, d.l. n. 174/2012 (in linea con l'art. 41 del r.d. n. 1214/1934), nella relazione sono formulate osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione e proposte misure correttive e interventi ritenuti necessari al fine, in particolare, *«di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa»*.

Il *follow-up* della relazione consiste nel verificare se le eventuali criticità ivi evidenziate siano state oggetto delle dovute azioni consequenziali⁹, e se queste siano state le più adeguate.

Posto che l'esercizio della funzione di controllo successivo sui temi sollevati dalla relazione va inquadrato nella generale regola del costante e continuo confronto con il soggetto controllato (SSRR in sede giurisdizionale, sentenza n. 34/2024/QM/PRES-PROC), il riscontro delle misure correttive adottate potrà avvenire nel corso dell'attività istruttoria e delle conseguenti analisi prodromiche alla parifica dell'esercizio finanziario successivo. Ove, anche in corso di esercizio, dovessero emergere difficoltà per il soggetto controllato ad individuare o attivare le azioni correttive necessarie, dovrebbe essere cura della Sezione di controllo, nell'esercizio della funzione collaborativa che è propria del controllo successivo, attivare gli opportuni confronti al fine di superare l'*impasse*.

⁹ Va ricordato in proposito che, ai sensi dell'art. 3, co. 6, della legge n. 20/1994: *«Le amministrazioni comunicano alla Corte ed agli organi elettivi, entro sei mesi dalla data di ricevimento della relazione, le misure consequenzialmente adottate»*.

