

# Capitolo I

## Definizioni e principi fondamentali

**Sommario:** 1. La nozione di contabilità pubblica. – 2. L’area della finanza pubblica e della contabilità pubblica. – 3. Le materie di contabilità nella Costituzione. – 4. Contabilità pubblica e controlli. – 5. Funzione della contabilità pubblica. – 6. Gli interessi finanziari della collettività. – 7. Le fonti normative. – 8. La riforma della contabilità e finanza pubblica. – 9. I principi contabili come parametri interposti. – 10. La finanza pubblica.

### 1. La nozione di contabilità pubblica

Prima di affrontare lo studio di una disciplina è opportuno conoscere di cosa si tratti, a cosa serve, quale sia l’oggetto e quale sia l’area di operatività.

Se dovessimo ripercorrere a ritroso il percorso storico della contabilità di Stato si dovrebbe innanzitutto prendere atto delle difficoltà incontrate per raggiungere la dignità di una disciplina autonoma, nonostante che sin dalla unificazione dello Stato si fosse avvertita l’esigenza di riordinare ed unificare tutte le diverse disposizioni contabili dei vari Stati unificati, adottando, su proposta del Ministro delle finanze Cambray-Digny, la l. 22 aprile 1869, n. 5026 che, in un certo senso, rappresentò il primo codice contabile dell’Italia, cui fece seguito il testo unico della legge sull’amministrazione e sulla contabilità generale dello Stato approvato con r.d. 17 febbraio 1984, n. 2016.

All’origine non vi era alcun accordo sulla materia della contabilità<sup>1</sup>, sui suoi confini e sulla sua definizione, anche perché all’iniziale definizione della contabilità come insieme dei conti e metodi scritturali diretti alla tenuta dei conti (profilo tecnico-contabile) si sovrapponeva, nel linguaggio giuridico, l’accezione francofila in cui i termini *comptabilité* e *comptable* stavano a indicare la responsabilità del maneggio di valori e il responsabile dei conti<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Nel primo disegno di legge presentato il 5 maggio 1852 dal ministro di finanze (Cavour) sull’Ordinamento dell’amministrazione centrale, della contabilità generale, e della Corte dei conti, come base dell’ordinamento finanziario, si legge: “gli atti più importanti dei Governi sono quelli che si riferiscono al pubblico tesoro e devono quindi dare ai contribuenti che sacrificano parte dei loro averi a pro di uno Stato, l’assicurazione che quei danari si riscuotono lealmente e ricevono la loro destinazione. Sono a tale effetto stabilite regole le quali fissano le operazioni relative dal momento che quel danaro si riscuote dai contribuenti sino a quello in cui si paga ai creditori dello Stato, ed impediscono l’impiego arbitrario illegale della fortuna pubblica”.

<sup>2</sup> In ambito privatistico si intende contabilità una serie di procedure di registrazione che hanno come

Alcuni la ritenevano una branca della ragioneria applicata<sup>3</sup> in quanto disciplina che studia i fatti e i congegni del “controllo economico” dell’azienda dello Stato<sup>4</sup>, altri ritenevano che facesse parte del diritto pubblico finanziario, ma riguardava le forme che il potere esecutivo deve osservare nell’amministrare il patrimonio, riscuotere le entrate e provvedere ai pagamenti<sup>5</sup>; per di più, pur riconoscendo la sua autonomia giuridica persisteva nel suo inquadramento del diritto finanziario<sup>6</sup>; per altri rappresentava una scienza della economia di Stato<sup>7</sup>, ovvero una disciplina con carattere giuridico e tecnico-contabile<sup>8</sup>, che tendeva ad assumere fisionomia propria e a caratterizzarsi come corpo separato<sup>9</sup>.

La contabilità era vista, non come scienza, ma come “metodo e strumento” di amministrazione ordinata, che nella gestione del patrimonio pubblico assume un’importanza speciale in quanto finalizzata allo scopo di evitare le prevaricazioni dei funzionari e degli abusi; permaneva, quindi in profilo etimologico riferito al termine calcolare, da “calculus”, piccola pietra (un sassolino), utilizzata nei primordi della civiltà, per le operazioni del contare<sup>10</sup>.

Nelle definizioni post-costituzionali proposte dalla dottrina si legge che la contabilità di Stato altro non è se non l’ordinamento costituzionale e amministrativo della ricchezza dello Stato attraverso la determinazione delle responsabilità, sicché la contabilità dello Stato è definibile sia come ordinamento giuridico che come disciplina scienti-

oggetto movimenti e transazioni rilevanti per un’attività dal punto di vista economico (entrate, uscite, costi, profitti) che nel tempo rappresentano la storia economica di un’azienda.

<sup>3</sup> P. D’AVISE, *Contabilità di Stato*, in *Nss.mo D.I.*, 1938, III, 1037. L’invenzione della partita doppia (Luca da Pacioli, 1414) diede avvio alle applicazioni della ragioneria alle attività commerciali e agli ordinamenti aziendali; Convegno Arezzo maggio 2017, in memoria Luca Pacioli, su L’armonizzazione contabile della pubblica amministrazione nel contesto istituzionale contabile e finanziario; M. CIAMBOTTI, *La contabilità pubblica nelle signorie e nei comuni italiani a cavallo tra xiv e xv secolo: il caso della Signoria malatestiana*, in *Riv. C. conti*, 2021, numero speciale.

<sup>4</sup> F. BESTA, *Contabilità di Stato*, Venezia, 1857, 9; A. DE BRUN, *Contabilità dello Stato*, Milano, 1911; V. TANGORRA, *Trattato di scienza delle finanze*, Milano, 1915, 53.

<sup>5</sup> G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1956, 21; G. VITAGLIANO, *Lezioni di contabilità di Stato*, Roma, 1910, 7; A.D. GIANNINI, *Elementi di diritto finanziario e di contabilità di Stato*, Milano, 1934, 8; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, 1958, 32, tende a inquadrare nel diritto amministrativo tutti i rami del diritto pubblici tra cui l’attività finanziaria; per una sintesi del quadro dottrinale, C. ANELLI, F. IZZI, C. TALICE, *Contabilità pubblica*, Milano, 1996, 1; F. LANCHESTER, *La contabilità di Stato tra diritto ed economia*, in *Nomos*, n. 1/2023.

<sup>6</sup> A. DE CUPIS, *Legge sull’amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità generale*, Torino, 1889, 33.

<sup>7</sup> F. BESTA, *op. cit.*; F. ROSTAGNO, *Contabilità di Stato. Corso teorico pratico sull’attuale sistema contabile del Regno d’Italia*, 1927 87.

<sup>8</sup> U. MONETTI, *Corso di contabilità di Stato*, Città di Castello, 1937, 2 s.

<sup>9</sup> A. RIERA, *Lineamenti di contabilità di Stato*, Siracusa, 1935, 17; G. GIUSEPPONE, *Contabilità di Stato*, Padova, 1964, 13.

<sup>10</sup> Nella società antica è sempre esistita una funzione assimilabile a quella della moderna contabilità pubblica; per gli Ebrei, i custodi dei valori (riposti nell’Arca Santa) si occupavano di registrare i beni custoditi nell’Arca; per gli Egizi, gli scribi consegnatori del grano (stoccato per i periodi di carestia); in Atene esistevano tre segretari di stato assistiti da magistrati contabili; nella Roma repubblicana e imperiale, la funzione contabilistica era ricoperta dai *Quaestores* assistiti da *Ratiocinatores*; negli ordinamenti del Medioevo, si perde traccia della funzione contabile fino alla invenzione della **partita doppia** (di Pacioli, 1414).

fica<sup>11</sup>; la contabilità generale nel suo insieme costituisce, pertanto, un ordinamento organico (ordinamento contabile) che disciplina l'attività degli enti pubblici e dei suoi organi e la responsabilità delle persone fisiche che li rappresentano.

Dal punto di vista dei contenuti la contabilità di Stato, e più in generale pubblica, è l'insieme organico delle norme concernenti gli elementi e le forme dell'attività finanziaria e patrimoniale, il cui nucleo centrale è lo studio della contabilità di gestione e dei controlli e per termini estremi la materia del patrimonio e della responsabilità<sup>12</sup>; dal punto di vista dei fini, tutta la disciplina converge all'unico scopo di assicurare la regolarità dell'azione amministrativa gestionale.

Dal lato funzionale, il sistema contabile è inteso come complesso di operazioni e rilevazioni che accompagnano lo svolgimento di fatti gestionali e la formalizzazione dell'iter contabile costituisce il mezzo (ovvero una sorta di catena) per garantire la funzione di vincolo e limite alla gestione del bilancio di ogni ente pubblico<sup>13</sup>.

Dal lato finalistico, riguarda il complesso normativo, o sistema scientifico, tendente ad assicurare la regolarità e la legalità dell'azione degli amministratori in ordine alla gestione della cosa pubblica<sup>14</sup>, disciplinando l'esercizio del bilancio, la gestione del patrimonio, i controlli relativi e la responsabilità di chi ordina spese o maneggia denaro e valori pubblici<sup>15</sup>; l'eterogeneità dei contenuti della contabilità pubblica, non coincidenti con quelli della legge di contabilità, troverebbe un punto unificante nel rapporto di diritto pubblico tra la generalità dei cittadini-contribuenti e gli enti pubblici, inverso a quello giuridico di imposta, nel quale i cittadini si collocano come soggetti attivi ai quali va riconosciuto il diritto alla effettiva destinazione a fini pubblici del gettito tributario ed alla correttezza della gestione del pubblico denaro<sup>16</sup>.

Ben presto, però, si avvertì che la contabilità non poteva limitarsi al solo studio dei mezzi finanziari dell'azione amministrativa in considerazione della preminente funzione di indirizzo, coordinamento e programmazione assunta dallo Stato contemporaneo, sicché i contenuti erano mutati profondamente sì da concepire la contabilità non più come una mera scienza di mezzi ma anche come analisi dei fini dello Stato inteso non solo come soggetto finanziario ma anche come soggetto economico<sup>17</sup>.

La contabilità di Stato, soggettivamente riferita alle sole amministrazioni dello Stato, ha fatto storicamente da guida alla contabilità delle Regioni, degli enti territoriali e degli enti pubblici, sia come modello di riferimento dei rispettivi ordinamenti, sia come fonte normativa complementare e residuale in base a puntuali clausole di rinvio.

---

<sup>11</sup> E. ROSSI PASSAVANTI, *Contabilità generale dello Stato*, in *Nss.mo D.I.*, vol. IV, 381.

<sup>12</sup> C. BENTIVENGA, *Contabilità pubblica*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, 598; ID., *Elementi di contabilità di Stato*, Milano, 960.

<sup>13</sup> A. BRANCASI, *Sistema finanziario e di bilancio*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, a cura di Chiti e Greco, vol. I, Milano, 1997, 30.

<sup>14</sup> Il principio di legalità è in stretta connessione con il grado di efficienza e di qualità dei pubblici apparati, a sua volta condizione per il perseguimento degli obiettivi di sviluppo economico e di riequilibrio dei conti pubblici.

<sup>15</sup> A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1967, 8.

<sup>16</sup> S. BUSCEMA, *Trattato di contabilità pubblica*, Milano, 1979, 96.

<sup>17</sup> A. BARETTONI ARLERI, *Lezioni di contabilità di Stato*, Roma, 1986, 3.

L'uniformità di disciplina dei diversi settori e la loro considerazione in un contesto unitario di finanza pubblica hanno dato significato al passaggio ad una più ampia nozione soggettiva ed oggettiva di contabilità pubblica, i cui contenuti e dimensione sono perciò individuabili con riferimento ai soggetti giuridici deputati al perseguimento di fini pubblici e alle provenienze delle risorse pubbliche utilizzate; con avveduta lungimiranza si riteneva<sup>18</sup>, infatti, che all'individuazione del contenuto scientifico e giuridico della contabilità pubblica si potesse pervenire per due vie: quella della evoluzione della finanza statale in finanza pubblica (criterio oggettivo) ovvero quella dei soggetti giuridici creati dallo Stato per il perseguimento dei fini pubblici (criterio soggettivo).

Un sistema di garanzie obiettive, quindi, al servizio della collettività<sup>19</sup>, che realizza la fondamentale esigenza di garanzia dei cittadini correlata ai sacrifici finanziari coattivamente imposti<sup>20</sup>, in questa prospettiva la legislazione contabile sin dall'origine si è proposta come un sistema giuridico di principi e di norme che regolavano l'attività concreta dell'amministrazione, riferita agli atti ed ai fatti finanziari, sia dello stato che degli enti pubblici che operano nell'ambito dello stato, dal bilancio alla sua esecuzione, alla conservazione e alla utilizzazione del patrimonio, all'attività contrattuale, alla rendicontazione, alla responsabilità patrimoniale di quanti partecipano alla gestione della cosa pubblica ed ai relativi controlli<sup>21</sup>.

Dal punto di vista ordinamentale v'era chi proponeva la qualificazione di "diritto contabile pubblico" e chi, guardando ai contenuti, si spingeva a considerarla come vera e propria "scienza"<sup>22</sup>, distinta tuttavia dalla scienza delle finanze, riguardando l'una norme che regolano il reperimento, la gestione e l'erogazione delle risorse pubbliche e l'altra le modalità attraverso le quali le amministrazioni pubbliche e lo Stato reperiscono le risorse necessarie a soddisfare i bisogni collettivi.

Sotto il profilo della sua utilità in una prospettiva evolutiva, è stato notato<sup>23</sup> come la contabilità dello Stato sia un supporto molto interessante per lo sviluppo del Paese perché induce a prevedere i fatti finanziari e patrimoniali, a promuoverli, a descriverli e a tenerli sotto controllo quando si sviluppano, consentendo di correggere gli sviluppi delle stesse politiche pubbliche<sup>24</sup>.

Sull'evoluzione della nozione di contabilità in un'accezione ampliata a tutti i soggetti pubblici hanno influito due fatti normativi essenziali:

1. il recepimento in Costituzione (art. 103) della nozione di "contabilità pubblica" che, essendo considerata come "materia" per definire l'area della giurisdizione contabile, pur ampliandone i contenuti oggettivi, è valsa a delimitarne i confini soggettivi<sup>25</sup>;

<sup>18</sup> S. BUSCEMA, *op. cit.*, 49; C. TALICE, *La contabilità pubblica*, Roma, 1967, 19, ne delinea l'autonomia scientifica.

<sup>19</sup> S. BUSCEMA, *op. cit.*, 96.

<sup>20</sup> G. ZACCARIA, *Corso di contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Roma, 1974, 36.

<sup>21</sup> F. ZACCARIA, *Diritto amministrativo e contabilità pubblica*, Roma, 1963.

<sup>22</sup> A. BENNATI, *op. cit.*

<sup>23</sup> A.F. GABOARDI, *Manuale di contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Rimini, 1998, 27.

<sup>24</sup> Nella vigente legge di contabilità è costante il riferimento alle politiche di bilancio ovvero alle politiche pubbliche.

<sup>25</sup> C. BENTIVENGA, *Contabilità pubblica*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, 598, sottolinea che

2. la configurazione allargata della finanza pubblica avviata con la riforma del 1978 mediante l'introduzione di regole comuni e omogenee a tutto il settore pubblico allargato e l'introduzione del metodo programmatico nei bilanci pubblici<sup>26</sup>;

3. la predeterminazione di regole di bilancio che impongono vincoli duraturi di politica fiscale, tramite limiti quantitativi posti agli aggregati di bilancio per contenimento del debito pubblico e del rapporto con il PIL.

Determinante per una nuova e più ampia visione della contabilità pubblica è risultato l'obiettivo della moneta unica europea con i vincoli che ne sono derivati (Trattato di Maastricht del 1992) per gli equilibri dei conti pubblici, attraverso il patto di stabilità (adottato nel 1997), che ha, peraltro, comportato un salto di qualità, con l'introduzione della contabilità di tipo economico nel settore pubblico allargato, da affiancare a quella tradizionale prettamente finanziaria.

La contabilità e la finanza pubblica, pertanto, non esprimono più, se non marginalmente, attività e strumenti procedurali di gestione, bensì attività e procedimenti decisori e si interessano del come le amministrazioni facciano governo della propria attività finanziaria<sup>27</sup>; la combinazione asseconda l'evoluzione della contabilità da scienza di mezzi a **scienza dei fini**<sup>28</sup>.

Ciò spiega lo sviluppo concettuale della materia, in cui al profilo strettamente contabile si affianca lo studio e delle scelte finanziarie allocative e di politica di bilancio in termini di acquisizione e redistribuzione di risorse per l'ottimale soddisfacimento dell'interesse generale e delle prestazioni di servizi alla collettività.

La politica economica e quella finanziaria, peraltro, tendono a identificarsi e la politica finanziaria diventa parte integrante della politica di programmazione a economica.

Oggi non vi sono dubbi che, dal punto di vista giuridico, la contabilità pubblica coincide con il sistema delle norme che regolano sia l'attività di acquisizione e di impiego delle risorse sia le procedure di formazione dei documenti di bilancio e dei relativi criteri di contabilizzazione e controllo delle operazioni.

Come scienza che studia la formazione dei bilanci finanziari ha la naturale vocazione a coniugarsi con la contabilità c.d. nazionale (o sociale) destinata a rilevare le tran-

---

l'espressione contabilità pubblica è stata accolta nella terminologia legislativa per la prima volta dall'art. 103 Cost. per delimitare la sfera di competenza giurisdizionale della Corte dei conti. Per una recente ricostruzione dell'evoluzione interpretativa, G. CARLINO, *L'art. 103 della Costituzione. Commentario in La Magistratura*, in *Riv. ass. mag.*, giugno 2022.

<sup>26</sup> Corte cost. n. 179/2007, riconosce che se è vero che, al momento dell'emanazione della Costituzione, per indicare l'intera finanza pubblica non poteva non farsi riferimento al bilancio dello Stato, è altrettanto vero che oggi tale dizione deve intendersi riferita non solo al bilancio dello Stato, ma anche a quello di tutti gli altri enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, il bilancio della finanza pubblica allargata.

<sup>27</sup> A. BARETTONI ARLERI, *Giurisdizione contabile pilastro della contabilità pubblica*, Relazione al Convegno di Perugia del maggio 1984, su "Giurisdizione contabile e collettività: analisi e prospettive", atti, in *Amm. cont.*, 1984, 4, 29, si domandava se la Corte dei conti operasse come giudice dell'ordinamento contabile o come giudice degli equilibri finanziari.

<sup>28</sup> Per A. BENNATI, *op. cit.*, 8, la contabilità dello Stato era vista come scienza che studia l'organizzazione finanziaria-contabile dello Stato, la gestione del patrimonio e del bilancio, i contratti, il sistema dei controlli e la responsabilità.

sazioni economiche rilevanti per determinare le grandezze macro-economiche del paese (reddito, consumi, investimenti, flussi commerciali internazionali).

Per effetto di tale evoluzione, quindi, l'oggetto della contabilità pubblica comprende tutte le attività rientranti nel settore della finanza pubblica allargata, cioè l'attività di tutto l'apparato dei soggetti che prelevano ed erogano pubbliche risorse, sicché l'area della contabilità pubblica tende a coincidere, soprattutto a fini giurisdizionali, con l'area della finanza pubblica; ma tale attività, per la sua connotazione pubblicistica tende a esternalarsi in documentazione scritta informatizzata e perciò l'oggetto si traduce in **documenti sintetici**, quali bilancio, rendiconti, inventari, ma anche in atti di **controllo**, amministrativi e giurisdizionali, relativi al corretto utilizzo delle risorse pubbliche, e persino in leggi<sup>29</sup>.

Significativa appare, a riguardo, la stessa titolazione della legge di riforma di contabilità n. 196/2009, originariamente denominata legge quadro e successivamente definita come legge di contabilità e finanza pubblica, quasi a voler suggellare la reciproca simbiosi tra i due ambiti dei quali la riforma si fa carico in un tentativo di *reconductio ad unitatem*; i contenuti e gli obiettivi della nuova legge confermano lo stretto legame sussistente tra contabilità e finanza pubblica, per cui il dato contabile non ha più valore in se stesso come mera regola formale ma si proietta programmaticamente sulla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, soprattutto dal punto di vista degli equilibri di bilancio.

La legge ha voluto intendere unitariamente, come una endiadi necessaria, le due materie della contabilità e della finanza come pubblica che invece la Costituzione ha indicato separatamente, utilizzando la contabilità pubblica, come ambito giurisdizionale ed il coordinamento della finanza pubblica come ambito di attribuzione nel quale si colloca il controllo della Corte dei conti (Corte cost. n. 29/1995, 470/1997, 425/2004).

È opportuno, perciò, anticipare e mettere in evidenza come le due nozioni, che per anni hanno segnato percorsi differenti e hanno operato separatamente, si avviino a integrarsi in modo che l'area della finanza pubblica tenda a **coincidere** con le materie di contabilità in cui opera la responsabilità di tipo amministrativo-contabile, una volta che si è riconosciuto che, per il *discrimen* tra la giurisdizione contabile e quella ordinaria sull'accertamento delle responsabilità individuali, non è più rilevante il quadro di riferimento normativo pubblico o privato in cui si colloca la condotta produttiva del danno (contabile), e cioè le disposizioni che regolano la modalità di condotta, ma unicamente la qualità del soggetto passivo del danno e pertanto la natura pubblica o privata delle "risorse finanziarie" di cui esso si avvale<sup>30</sup>; la stessa Corte costituzionale aveva già riconosciuto che la materia fosse sufficientemente individuabile dall'elemento soggettivo che attiene alla natura pubblica dell'ente e dall'elemento oggettivo che riguarda la qualificazione pubblica del denaro e del bene oggetto della gestione<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> Per le finalità di informatizzazione, si è convenuto che l'**oggetto** della contabilità pubblica consiste nei documenti sintetici quali bilancio e gestione finanziaria e patrimoniale dei beni dello Stato, ma anche nei controlli sia amministrativi e giurisdizionali relativi al corretto utilizzo delle risorse pubbliche.

<sup>30</sup> Cass., S.U., n. 19667/2003. T. MIELE, *Dalla responsabilità amministrativa alla responsabilità finanziaria*, in M. ATELLI (a cura), *Giurisdizione della Corte dei conti e responsabilità amministrativo-contabile. A dieci anni dalle riforme*, Napoli, 2005, 123.

<sup>31</sup> Corte cost. n. 641/1987. S. MILETO, *Giurisdizione della corte dei conti nelle materie di contabilità pubblica e interpositio del legislatore*, in *Giur. cost.*, 1987, 3802.

È proprio questa prospettiva di compenetrazione della nozione di contabilità pubblica con quella di finanza pubblica, che forse spiega perché la l. 5 giugno 2003, n. 131 (attuativa della l. cost. n. 3/2001) abbia inteso prevedere (art. 7, comma 8), tra le forme di collaborazioni in materia di controllo sulla gestione, la facoltà delle Regioni e degli enti territoriali di chiedere alle sezioni regionali di controllo “pareri in materia di contabilità pubblica”; l’espressione, pur tra iniziali incertezze, è stata alla fine riferita al sistema di principi e di norme che regolano l’attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici, da intendersi in senso dinamico, anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri<sup>32</sup>.

Si ritiene, pertanto, che l’oggetto della contabilità pubblica vada identificato a seconda dell’espandersi o del contrarsi dell’intervento pubblico in campo economico, sicché, ad esempio, le politiche di nazionalizzazione e/o di privatizzazione vengono ad incidere sull’ampiezza della materia “contabilità pubblica”, conferendole portata dinamica e capacità espansiva verso forme sempre più articolate e complesse della finanza pubblica.

La crescente tendenza delle amministrazioni pubbliche a operare con strumenti e organismi privatistici ha spinto la dottrina ad evidenziare come lo stesso diritto contabile costituisca ormai un diritto di intersezione che coinvolge aspetti di diritto privato, investendo, in modalità particolarmente rilevanti, anche profili propri del diritto pubblico (e dell’economia privata) nello sviluppo sempre più esteso e ravvicinato ai principi contabili anche della contabilità pubblica<sup>33</sup>.

La connessione tra funzione di controllo e attività consultiva, trova conforto nelle disposizioni che hanno previsto una sorta di controllo osservatorio per determinate categorie di atti che devono essere singolarmente trasmessi alle sezioni regionali di controllo che soddisfa le esigenze di contenimento della spesa pubblica e del patto di stabilità in conformità al principio di buon andamento<sup>34</sup>.

Alla definizione della nozione di contabilità pubblica ha dato un notevole contributo la Corte costituzionale, che pure, in prima battuta, aveva ritenuto<sup>35</sup>, che la materia della

---

<sup>32</sup> S.R. contr. n. 54/2010, ha ritenuto che (ai fini dei pareri) la nozione di “materia di contabilità”, ex art. 7, comma 8, l. n. 131/2003, ricomprende non solo gli atti e le operazioni di bilancio (in senso stretto) e le gestioni finanziarie ed economico-patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, ma anche le modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa, sanciti da principi di coordinamento della finanza pubblica contenuti nelle leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell’ente e sui pertinenti equilibri di bilancio.

<sup>33</sup> S. FORTUNATO, *L’evoluzione del diritto contabile in Europa come nuova partizione del sapere giuridico*, in *Giur. comm.*, 2018, I, 22. La normativa contabile, ha inciso sulla disciplina della gestione dei derivati finanziari, cfr. F. CAPRIGLIONE, *I “derivati” dei comuni italiani nella gestione della finanza pubblica. Una problematica ancora attuale*, in *Banca e borsa*, 2014, I, 265; D. ROSSANO, *Gli swap e la gestione della finanza pubblica nella giurisprudenza civilistica e della Corte dei conti*, in *Riv. C. conti*, 2019, 3, 39.

<sup>34</sup> Corte cost. n. 64/2005 e n. 417/2005.

<sup>35</sup> Corte cost. n. 17/1965. L. PICOZZI, *La competenza in primo grado della Corte dei conti sui consuntivi dei comuni e delle province*, in *Giur. cost.*, 1969, 881; M.S. GIANNINI, *Spunti sulla giurisdizione contabile e sui consigli di prefettura*, ivi, 1965, 178; F. GARRI, *Corte costituzionale, Cassazione e Corte dei conti ed il perseguimento delle responsabilità degli amministratori degli enti pubblici*, in *Amm. it.*, 1967, 414.

contabilità pubblica era una di quelle il cui ambito non si riusciva a definire tanto per ciò che riguarda l'oggetto, quanto per ciò che riguarda i soggetti, se non in base a puntuali specificazioni legislative, affermando, tuttavia, il concetto di una competenza generale della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica, atta a garantire in forma giurisdizionale, l'interesse oggettivo alla regolarità di gestioni finanziarie e patrimoniali degli enti pubblici<sup>36</sup>.

Quanto ai concreti contenuti, va sottolineato che, per un verso, vi sono materie (escluse dalla disciplina contabile), quali quella tributaria e quella contrattuale, che tuttavia sono parte integrante della finanza pubblica, e per altro rilevante profilo, emerge la contiguità con la scienza delle finanze, che studia gli interventi pubblici nell'allocazione delle risorse, redistribuzione del reddito e politica fiscale.

Evidenti sono le intersezioni con l'economia pubblica che, a differenza dell'economia politica, che studia i comportamenti degli operatori privati nello scambio e produzione di beni (microeconomia), ovvero il funzionamento del sistema economico nel suo insieme (macroeconomia), si occupa dell'intervento pubblico con nell'economia<sup>37</sup>, ovvero della politica economica dello Stato.

È opinione comune, infatti, che l'oggetto della Contabilità pubblica vada identificato a seconda dell'espandersi o del contrarsi dell'intervento pubblico in campo economico, potendo lo Stato assumere o dismettere compiti legati al settore economico a seconda degli indirizzi politici, sicché interventi di nazionalizzazione e di privatizzazioni vengono ad incidere sull'ampiezza della materia contabilità pubblica<sup>38</sup>; la c.d. Costituzione economica consente l'intervento dei pubblici poteri nell'economia sia in funzione di direzione, indirizzo, e controllo, sia come diretta partecipazione operativa, di modo che i pubblici poteri vengono ad assumere anche veste di operatori economici diretti<sup>39</sup>.

Il crescente influsso del diritto comunitario giustificerebbe, infine, l'attrazione nel diritto dell'economia<sup>40</sup>, con notevoli riferimenti alla macroeconomia nei documenti programmatici<sup>41</sup>.

L'economia, infatti, è una branca del sapere scientifico che si occupa di individuare

<sup>36</sup> Corte cost. n. 63/1973. A. BARBERA, *Gli enti locali alla "resa dei conti"*, in *Giur. cost.*, 1973, 1663.

<sup>37</sup> Le teorie che spiegano i contenuti dell'attività finanziaria pubblica sono di tipo economico (teorie del consumo, dello scambio, della produzione e dell'utilità marginale), sociologico (lotta per il potere delle classi dominanti) e politico (distribuzione del carico fiscale e redistribuzione del reddito). La macroeconomia è parte della teoria economica (detta anche macroanalisi economica) che ha per oggetto l'individuazione dei valori di equilibrio dei grandi aggregati (reddito nazionale, livello dell'occupazione complessiva, livello generale dei prezzi ecc.) e il loro andamento nel tempo, in contrapposizione alla microeconomia, intesa come studio che tiene conto il più possibile anche dei particolari.

<sup>38</sup> Si è proposto di enucleare come materia specifica, il c.d. "diritto pubblico dell'economia", come parte del diritto pubblico che ha per oggetto, nel quadro di una pianificazione economica, l'impiego del denaro pubblico nella sua funzione di capitale e bene di investimento, nonché, la gestione, i soggetti e i controlli sull'attività gestoria. C. BENTIVENGA, *Elementi di diritto pubblico dell'economia*, Milano, 1977, 7; M.S. GIANNINI, *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1977.

<sup>39</sup> A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, 1098.

<sup>40</sup> E. PICOZZA, V. RICCIUTO, *Diritto dell'economia*, Torino, 2011.

<sup>41</sup> La macroeconomia è la branca delle scienze economiche che studia l'economia, a livello aggregato, ovvero si occupa della struttura economica e della performance economica di interi Stati o di entità sovranazionali (consumo, PIL, occupazione, inflazione, ecc.).

i mezzi per aumentare la ricchezza, contribuendo a migliorare la vita dell'uomo, secondo un principio etico che dovrebbe ispirare i comportamenti economici.

Spetta allo Stato rimuovere la crescita, creare le condizioni perché si sviluppi la competitività, dare lavoro è, del pari, una risposta a un imperativo etico; il prodotto interno lordo, che esprime il reddito di un'economia, concorre a definire il benessere generale; altri parametri, quali la sicurezza, la salute e la cultura assumono oggi un rilievo crescente, dando la misura della qualità della vita.

La contiguità con altre materie ne ha rallentato l'accreditamento come disciplina autonoma a livello accademico, mentre dal punto di vista della professione forense afferisce al settore specialistico del diritto amministrativo, come "indirizzo" di contabilità pubblica e contenzioso finanziario-statistico<sup>42</sup>.

La contabilità pubblica in senso stretto, quindi, comprende l'insieme delle norme che regolano l'acquisizione, la conservazione e l'impiego delle risorse economiche da parte di tutte le pubbliche amministrazioni, la redazione dei bilanci e le attività di controllo, nonché il rispetto dei vincoli assunti in sede UE; sotto il profilo soggettivo la contabilità pubblica abbraccia tutte le attività rientranti nel settore. della finanza pubblica allargata, cioè dell'insieme dei soggetti che prelevano ed erogano pubbliche risorse.

Per meglio definirne i confini va pure segnalato che viene fatto rientrare nella competenza esclusiva dello Stato in "materia sistema contabile", tutto il sistema di consolidamento dei conti pubblici, ivi compresa la codificazione di parametri standardizzati per il calcolo percentuale dell'indebitamento degli enti territoriali in modo uniforme, trasparente e attendibile<sup>43</sup>.

Dal punto di vista espositivo-didattico, accantonata ogni possibile catalogazione come scienza giuridica o branca del diritto, si potrebbe provare a distinguere, così come avviene negli altri campi del diritto, tra parte istituzionale e parte descrittiva della regolazione, adottando la titolazione di "Istituzioni di diritto contabile pubblico", in modo da abbracciare sia la disciplina sostanziale (regole e principi armonizzati e coordinati) sia la parte strettamente processuale<sup>44</sup>, oppure rubricarla come insegnamento di "diritto della contabilità pubblica.

Resta in ogni caso essenziale che la contabilità pubblica abbia indefettibilmente matrice ordinamentale, e in tal senso è materia giuridica autonomamente disciplinata, con riflessi e propaggini nella materia finanziaria e nell'economia pubblica.

Va infine considerato che il quadro dei conti finanziari esigono oggi un coordinamento con i dati economici della contabilità nazionale secondo il sistema SEC.

La materia della contabilità pubblica, seguendo e adattandosi ai cambiamenti dei sistemi economici e istituzionali, è diventata strumento essenziale di conoscenza, contribuendo ad una informazione trasparente e chiara, per i cittadini, delle procedure, della

---

<sup>42</sup> Reg. n. 144/2015 modif. d.m. 1° ottobre 2020, n. 163.

<sup>43</sup> Corte cost., 20 dicembre 2012, n. 309, pone in evidenza che sistema contabile dello Stato (art. 117, comma 2, lettera e) è materia concorrente è inscindibilmente collegata alla disciplina delle regole di natura contabile che nell'ambito della finanza pubblica allargata sono serventi alla funzione statale di monitoraggio e vigilanza sul rispetto dei complessivi obiettivi di finanza pubblica.

<sup>44</sup> M. SCIASCIA, *Diritto delle gestioni pubbliche*, cit.

formazione dei conti e del corretto utilizzo delle risorse pubbliche e perciò si pone come strumento di democrazia e conoscenza della effettiva applicazione delle regole<sup>45</sup>; la vera democrazia, infatti, ha una dimensione cognitiva<sup>46</sup> poiché “i voti degli elettori devono derivare da un pubblico processo di formazione dell’opinione e della volontà”.

La perimetrazione concreta della materia tuttavia resta oscillante, non tanto per l’oggetto, che tende naturalmente a espandersi a tutti i fenomeni economici produttivi di spesa pubblica, quanto per la lettura che se ne fa, in chiave espansiva o limitativa, in funzione delle attribuzioni della Corte dei conti sul versante dei controlli e della responsabilità e restrizioni interpretativa funzionali alla definizione delle attribuzioni dell’Istituzione contabile<sup>47</sup>.

Va comunque dato atto che nelle definizioni correnti, la contabilità pubblica è riconosciuta come settore del diritto pubblico che ha per oggetto l’attività di gestione dello stato e degli altri enti pubblici, attraverso la complessa normativa che disciplina il bilancio pubblico (la gestione entrate/spese), la gestione del patrimonio pubblico e i controlli e la responsabilità degli amministratori pubblici<sup>48</sup>.

L’educazione civica nelle scuole dovrebbe (art. 1, l. n. 92/2019) formare cittadini responsabili e attivi e promuovere la partecipazione piena e consapevole alla vita civica, culturale e sociale delle comunità<sup>49</sup>.

Sarebbe peraltro importante fornire ai giovani competenze di base su economia e finanza; materie queste che svolgono un ruolo fondamentale nel quotidiano individuale e per la vita sociale, considerando che un livello più elevato di conoscenza della materia, potrebbe consentire ai giovani di essere cittadini più consapevoli e attivi, attenti al benessere proprio e degli altri, e alla stessa sostenibilità delle proprie scelte<sup>50</sup>.

---

<sup>45</sup> Pres. A. BUSCEMA, Intervento nella Giornata di studi del 17 maggio 2019 – La contabilità pubblica tra le regole nazionali ed europee, Giornata in ricordo di Francesco Zaccaria.

<sup>46</sup> P. DE IOANNA, *Democrazia cognitiva e governance della finanza pubblica*, Svimez, 2014; M. DEGNI, *Democrazia cognitiva e decisione di bilancio*, in *Dir. conti*, n. 2/2020.

<sup>47</sup> E. SCHLITZER, *Trattato di contabilità pubblica*, Napoli, 2021, 2.

<sup>48</sup> A. BARETONI ARLERI, *Dizionario di Contabilità pubblica*, Milano, 1979, tiene conto, nella prefazione tiene conto, nella prefazione, che la vecchia concezione della contabilità pubblica circoscriveva l’oggetto centrale della scienza contabile alla funzione di controllo e verifica, per poi tradursi in scienza giuridica che studia gli strumenti di decisione e di gestione del bilancio estendendo i suoi Interessi al settore delle responsabilità e della giurisdizione.

<sup>49</sup> In particolare, dovrebbe sviluppare la conoscenza della Costituzione italiana e delle istituzioni dell’U.E. per sostanziare, in particolare, la condivisione e la promozione dei principi di legalità, cittadinanza attiva e digitale, sostenibilità ambientale e diritto alla salute e al benessere della persona (art. 1, comma 2, l.n.); è pure istituito l’insegnamento trasversale di educazione civica che sviluppa la conoscenza e la comprensione delle strutture e dei profili sociali, economici, giuridici, civici e ambientali della società (comma 2, art. 1, l. n. 92/2019 cit.).

<sup>50</sup> La conoscenza delle nozioni della Contabilità pubblica costituisce indefettibile presupposto per la comprensione degli istituti del Diritto pubblico in un quadro corretto ed equilibrato rispetto al Diritto europeo, cfr. G. RIVOSECCHI, *La decisione di bilancio e la Contabilità pubblica tra Unione europea, Stato e autonomie territoriali*, in *Amm. comm.*, 13 aprile 2021.

## 2. L'area della finanza pubblica e della contabilità pubblica

La riforma del titolo V della Costituzione e i vincoli comunitari a tener in ordine i conti pubblici hanno reso insostenibile il quadro normativo esistente.

I ritardi accumulati nel rendere concreta la piena autonomia degli enti rappresentativi locali re non giustificavano le diatribe interne, di natura politico-ideologica e localistiche, che avevano segnato una involuzione asimmetrica del principio autonomistico che, senza il sostegno dell'autonomia finanziaria, poteva ben dirsi un guscio vuoto.

Invano la normativa di riordino delle autonomie locali (art. 54, l. n. 142/1990) aveva riconosciuto a Province e Comuni "autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite", assicurando nel contempo a detti enti autonoma potestà impositiva esplicitantesi in imposte proprie, addizionali, tasse e diritti per servizi pubblici.

Eppure i segnali non erano mancati, se solo si pensa alla graduale evoluzione della finanza statale. dapprima in finanza pubblica allargata e poi in finanza pubblica generale, con l'effetto che la contabilità pubblica veniva ad abbracciare tutte le attività rientranti nel settore della finanza pubblica allargata, cioè dell'insieme dei soggetti che prelevano ed erogano pubbliche risorse, con portata dinamicamente espansiva<sup>51</sup>.

Sul piano costituzionale il novellato art. 117 Cost. esige il coordinamento della finanza pubblica, ma in concreto gli ambiti localistici hanno continuato nella politica di accaparramento delle scarse risorse, spesso assecondata da una legge finanziaria annuale a carattere più distributivo che redistributivo.

Può sembrare strano ma la chiave per rimuovere gli steccati tra finanza statale e finanza derivata, da un lato, e tra finanza pubblica e privata, dall'altro, è venuto proprio dalla lettura aggiornata della nozione di "materie di contabilità pubblica" che, da metro di misura della giurisdizione contabile in materia di responsabilità (art. 103 Cost.), è divenuta oggetto, cioè materia, della nuova funzione di ausiliarità della Corte dei conti (ovvero delle sezioni regionali di controllo), nel quadro delle misure necessarie per assicurare (art. 7, comma 7, l. n. 131/2003) gli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province e Regioni, in relazione al patto di stabilità interno<sup>52</sup>; ciò ha consentito di adattare in maniera funzionale al controllo una nozione di matrice costituzionale che, nata come strumentale al riparto di giurisdizione, aveva assunto una valenza espressiva dell'utilizzo oggettivo di risorse pubbliche, venendo a coincidere con l'area della finanza pubblica, a prescindere dalla natura, pubblica o privata dei soggetti che ne curano la gestione.

L'avvicinamento delle due aree (contabilità pubblica e finanza pubblica) e la quasi perfetta coincidenza e sovrapposizione sono stati la chiave di volta per una corretta definizione delle due aree<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> La Contabilità pubblica appare quindi come la risultante di un processo di assorbimento della finanza statale nella finanza pubblica, da intendere come "finanza comprensiva della finanza parafiscale, della finanza delle partecipazioni statali e della finanza regionale e locale" (A. AZZENA, *Aspetti evolutivi della giurisdizione della Corte dei conti*, in *Riv. C. conti*, 2016, 3-4, 476).

<sup>52</sup> P. SANTORO, *Le materie di contabilità pubblica: dalla interpositio legislatoris alla "interpositio in house"*, in *Foro amm. C.d.S.*, 2006, 2915.

<sup>53</sup> P. SANTORO, *Le materie di contabilità pubblica*, Rimini, 2009, 404; ID., *L'illecito contabile*, Rimini, 2006, 46.

È opportuno, tuttavia, ricordare che da tempo la stessa Corte costituzionale<sup>54</sup> ha accennato al rapporto di servizio quale punto di raccordo tra la finanza pubblica, la contabilità pubblica e la responsabilità dei pubblici dipendenti; sicché è proprio la giurisdizione delineate per materie che rappresenta il perno su cui si incentrano le due funzioni.

La Corte regolatrice<sup>55</sup>, sotto il profilo giurisdizionale, ha prefigurato un percorso della giurisdizione contabile tendente a seguire l'evolversi della finanza pubblica, da finanza dello Stato e degli enti territoriali a forme assai più complesse e articolate su una serie di enti pubblici, pervenendo al superamento di ogni delimitazione soggettiva<sup>56</sup>, fino a ritenere sufficiente un semplice contatto funzionale in presenza dell'utilizzo privato di risorse pubbliche per finalità pubblicistiche<sup>57</sup>.

Gli accenni fatti stanno a significare che la materia della contabilità pubblica, già ritenuta area dall'ambito indefinibile<sup>58</sup>, viene ora a dimensionarsi sulla stessa area della finanza pubblica ancorché gestita da soggetti formalmente privati o utilizzatori di risorse pubbliche.

La nuova legge unitaria, quindi, ha inteso sancire l'estensione dell'ambito di applicazione e del perimetro delle norme di contabilità e finanza pubblica, con la previsione di un quadro normativo unitario per tutti i soggetti che compongono l'aggregato delle amministrazioni pubbliche e l'introduzione di nuove procedure per il coordinamento della finanza pubblica tra i diversi livelli di governo.

Per di più, la (ri)scrittura della disciplina della finanza pubblica in chiave autonómica consente, al di là delle esigenze di coordinamento per garantire l'unità economica del paese, di passare (*in spe*) ad una finanza non più discendente dall'alto, ponendo fine al centralismo finanziario che affida al "fisco" ovvero, a chi ne ha le redini, l'effettivo governo del Paese<sup>59</sup>.

### 3. Le materie di contabilità nella Costituzione

L'inserimento tra i parametri di rilievo costituzionale della contabilità pubblica, sia pure come contenitore privilegiato della giurisdizione della Corte dei conti, se da un lato ne aveva esaltato i contenuti, assumendoli a "materie" dei relativi giudizi, dall'altro l'aveva relegata ad un ruolo di mera dimensione di un'area che si voleva preservare con carattere di specialità, rispetto alla giurisdizione ordinaria.

---

<sup>54</sup> Corte cost., 5 aprile 1971, n. 68, secondo cui la giurisdizione contabile in senso stretto e quella sulle responsabilità in genere dei pubblici dipendenti per illecito di gestione nelle sue varie possibili forme hanno il loro punto di raccordo nel fatto che tendono ambedue a garantire l'interesse generale oggettivo alla regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale,

<sup>55</sup> Cass., S.U., 20 luglio 1968, n. 2616.

<sup>56</sup> Cass., S.U., n. 19667/2003, cit. e n. 3899/2004.

<sup>57</sup> Cass., S.U., 4 novembre 2009, n. 23332.

<sup>58</sup> Corte cost., 31 marzo 1965, n. 17, secondo cui la materia delle controversie relative alla "contabilità pubblica" è di quelle il cui ambito non si riesce a definire, tanto per ciò che riguarda l'oggetto, quanto per ciò che riguarda i soggetti, se non in base a puntuali specificazioni legislative.

<sup>59</sup> R. PEREZ, *Le procedure finanziarie dello Stato*, Milano, 1978, 44.

Da parte dei politici si temeva soprattutto la contiguità tra il controllo e la giurisdizione e perciò la linea, di matrice domestica, tendente a preservare la cointestazione delle due funzioni alla Corte dei conti e a guardare alla giurisdizione contabile come naturale completamento della funzione di controllo, aveva determinato un riflusso sul versante del controllo e il blocco di ogni apertura a guardare alla contabilità pubblica come fenomeno complesso che s'interessa non solo del corretto uso dei mezzi finanziari ma anche delle scelte programmatiche dei fini in relazione alle risorse disponibili.

C'è voluta la spinta comunitaria al contenimento dei disavanzi eccessivi, poi tradottasi nel vincolo costituzionale di assicurare l'equilibrio di bilancio e la sostenibilità del debito pubblico (art. 97 Cost., come integrato dall'art. 2, l. cost. 20 aprile 2012, n. 1), per disciplinare unitariamente la contabilità e la finanza pubblica, ai cui obiettivi devono concorrere tutte le amministrazioni pubbliche secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica (art. 1, comma 1, l. n. 196/2009); in quest'ottica la materia della contabilità pubblica si è arricchita della nuova collocazione costituzionale dei principi di armonizzazione e coordinamento dei conti pubblici in una prospettiva unitaria, sulla cui base si realizza (art. 1, l.c.) il concorso delle amministrazioni pubbliche al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale incoerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea<sup>60</sup>.

Non sempre si aveva consapevolezza, infatti, che l'art. 103 non intendeva dare alcuna definizione della (*melius* delle) materia(e) di contabilità, ma solo assumerla(e) come punto di riferimento per l'attribuzione e la delimitazione della giurisdizione contabile<sup>61</sup>; esisteva quindi un'area di definizione normativa che non necessariamente coincideva con l'area della giurisdizione, e l'asimmetria si comprendeva, storicamente e politicamente, soprattutto per le frizioni con altre aree giurisdizionali che si occupano di materie contigue e/o comuni (si pensi alla materia tributaria ed a quelle dei contratti).

In particolare, per le controversie in materia tributaria, la nozione di materie di contabilità pubblica è stata riferita solo all'attività che abbia ad oggetto beni che sono già entrati nella disponibilità del soggetto pubblico e che dia luogo essenzialmente a rapporti di servizio fra il soggetto pubblico ed i titolari di suoi organi, precisandosi che in tale ambito non rientrano i rapporti (accertamento) che sorgono e si svolgono con soggetti (estranei) aventi lo scopo di fornire all'ente pubblico una parte dei mezzi ad esso occorrenti che solo dal momento della riscossione potranno formare oggetto della contabilità pubblica (Corte cost. n. 185/1982).

Quello che però era apparso un punto di debolezza della nozione può rappresentare, con l'evolversi della finanza pubblica, un punto di forza, poiché la materia, proprio per la sua indeterminatezza, sta esercitando una vis attrattiva di nuovi meccanismi giurisdizionali nell'area della giurisdizione.

L'esigenza di apposite previsioni legislative discendeva dal fatto che la materia della contabilità pubblica, di per sé suscettibile di evoluzione, non era definibile oggettivamente e risentiva dei fattori che potevano determinare le valutazioni del legislatore

---

<sup>60</sup> G. COLOMBINI, *Evoluzione della contabilità pubblica e corte dei conti*, in *Riv. C. conti*, 2016, 1-2, 477.

<sup>61</sup> Il presidente Ruini si esprime nel senso che l'art. 103 Cost. intendeva individuare il "nucleo e la fonte" delle funzioni giurisdizionali della Corte dei conti estensibile ad altre materie individuabili dalla legge.

re<sup>62</sup>; il fondamento costituzionale della giurisdizione contabile, tuttavia, non risulta dotato di un'assoluta ed immediata operatività in tutti i casi, e la pretesa capacità, incontra i limiti dell'idoneità oggettiva delle materie e del rispetto delle norme e dei principi costituzionali<sup>63</sup>.

Oggi, trascorso oltre un cinquantennio, possiamo correttamente ritenere che la precettività dell'art. 103 Cost., delinea un'**area virtuale, aperta** a successivi incrementi, non solo per via legislativa (*interpositio* diretta o indiretta) ma anche in via interpretativa, e che tale area tende a coincidere con quella della finanza pubblica, nella sua accezione più moderna, come materia integrata dal diritto pattizio comunitario. Nell'evoluzione della nozione di contabilità, quindi, si possono individuare **tre tappe**; il primo periodo segnato dalla Costituzione del 1948, in cui la nozione è servente alla giurisdizione; il secondo, marcato dalla riforma del 2001, in cui il concetto si dipana nell'area del controllo; il terzo, caratterizzato dalla costituzionalizzazione del principio di equilibrio del 2012, che segna la congiunzione delle due aree nel comune contenitore della finanza pubblica<sup>64</sup>.

Come già accennato, si è sempre negato che l'art. 103 Cost. avesse una portata precettiva immediata, tale da comportare il carattere esclusivo della giurisdizione contabile, pur ammettendosi che potesse configurarsi come espressione di un principio tendenzialmente generale, in modo da poter operare immediatamente, con capacità espansiva, solo laddove ricorresse un'identità oggettiva di materia<sup>65</sup>; da ciò conseguiva che nessun effetto caducante potesse aversi sulla normativa esistente, laddove attribuiva la giurisdizione ad altro giudice, senza l'*interpositio* del legislatore; il riconoscimento della capacità espansiva della disposizione, tuttavia, non impediva che il legislatore potesse prevedere deroghe fondate su norme costituzionali; seguendo questa linea era stato preservato il doppio regime della responsabilità degli enti locali<sup>66</sup>, che incominciò a scricchiolare solo dopo la declaratoria di incostituzionalità della giurisdizione sui conti dei Consigli di Prefettura<sup>67</sup> con il conseguente accentramento in un unico grado presso le sezioni centrali della Corte dei conti.

Per quanto riguarda i contenuti concreti della materia, si è riconosciuto (Corte cost. n. 68/1971, cit.) che l'art. 103 Cost., comma 2, nel riservare alla Corte dei conti "le materie di contabilità pubblica", ha assunto, sotto l'aspetto oggettivo, la nozione tradizionalmente accolta nella legislazione e nella giurisprudenza, per cui detta materia risulta

<sup>62</sup> Corte cost. n. 773/1988. F.V. SORRENTINO, *Brevi note sui rapporti tra penale e giudizio di responsabilità amministrativa in margine a c. cost. n. 773 del 1988: una chiarificazione definitiva?*, in *Cass. pen.*, 1989, 4, 528.

<sup>63</sup> Corte cost. n. 129/1981, sull'autodichia degli organi contabili della Presidenza della Repubblica.

<sup>64</sup> P. SANTORO, *Evoluzione della contabilità pubblica nella giurisprudenza costituzionale*, in *Studi in memoria di Zambardi*, Milano, 2016, 76.

<sup>65</sup> Corte cost. n. 33/1968, 110/1970, 211/1972, 77 e 129/1981, 773/1988, 385/1996. V. GUCCIONE, *La giurisdizione contabile: bilancio di un conflitto e nuove prospettive*, in *Giur. cost.*, 1970, 1943; B. MORETTI, A. MASTELLONI, E. MANCUSO, *La Corte dei conti*, Milano, 1985, 202.

<sup>66</sup> Corte cost. nn. 189/1988 e 411, 549 e 568/1988.

<sup>67</sup> Corte cost. n. 55/1966. G. BORZELLINO, *Questioni derivanti dalla dichiarata incostituzionalità della giurisdizione dei consigli di prefettura*, in *Foro amm.*, 1966, II, 96; F.G. SCOCA, *Il contenzioso contabile dopo la dichiarazione di incostituzionalità dei consigli di prefettura*, in *Giur. it.*, 1966, 1484; F. DI RENZO, *Enti locali e giurisdizione contabile*, in *Rass. dir. pubb.*, 1967, 760.

comprensiva sia dei giudizi di conto sia di quelli di responsabilità a carico degli impiegati ed agenti dello Stato e degli enti pubblici in genere i quali cagionino danni allo Stato o ad altra amministrazione, mentre, sotto l'aspetto soggettivo, ne ha allargato l'ambito oltre quello dell'amministrazione diretta dello Stato, tale essendo il proprio significato dell'aggettivo pubblico.

In concreto, secondo una linea di continuità storico-normativa, l'art. 103 Cost. esprime una nozione giurisdizionale dell'espressione materie di contabilità pubblica che è utile a definire la dimensione soggettiva ed oggettiva della giurisdizione della Corte dei conti che, perciò, comprende non solo i giudizi ad istanza pubblica sulla responsabilità amministrativa e contabile, ivi compresi i giudizi di conto, ma anche quelli ad istanza di parte (aggio esattoriale, quote inesigibili, ritenute cautelari), nonché le azioni c.d. popolari (art. 9, T.U. n. 267/2000) per i danni economici degli enti territoriali provocati dagli amministratori<sup>68</sup>.

Per la Consulta, quindi, la materia di contabilità pubblica (nell'ottica della giurisdizione) non era definibile oggettivamente ma occorre apposite qualificazioni legislative e puntuali specificazioni non solo rispetto all'oggetto ma anche rispetto ai soggetti; essa comunque appariva sufficientemente individuata nell'elemento soggettivo che attiene alla natura pubblica dell'ente (Stato, Regioni, altri enti locali e amministrazione pubblica in genere) e nell'elemento oggettivo che riguarda la qualificazione pubblica del denaro e del bene oggetto della gestione<sup>69</sup>; all'epoca in cui la Costituzione fu emanata, la materia della contabilità pubblica si inseriva, come si è ricordato nelle sentenze nn. 102/1977, 189 e 241/1984, in un contesto normativo nel quale – in coerenza con la generale attribuzione della giurisdizione in materia di diritti soggettivi al giudice ordinario – spettava a quest'ultimo di decidere in ordine alla responsabilità amministrativa, ad es., degli amministratori e dei dipendenti degli enti locali e delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza; tale essendo l'ambito della giurisdizione della Corte dei Conti considerato dal Costituente, ben si spiega come si sia escluso che in forza della disposizione costituzionale la responsabilità di amministratori e dipendenti potesse ritenersi sempre attratta nell'orbita della giurisdizione contabile<sup>70</sup>.

La Corte di cassazione ha riconosciuto che l'art. 103 Cost. ha innovato la legislazione precedente introducendo un principio fondamentale secondo cui la giurisdizione della Corte dei conti tende a seguire l'evoluzione della finanza pubblica dello Stato e degli enti territoriali verso forme più complesse e articolate su una estesa varietà di enti pubblici<sup>71</sup>; interpretando l'indicazione della Consulta (sent. n. 17/1965, cit.), ha poi

---

<sup>68</sup> Cass., S.U., 3 marzo 2003, n. 3150.

<sup>69</sup> Corte cost. n. 241/1984, ribadisce che i giudizi di responsabilità che si svolgono, rispettivamente, dinanzi al giudice ordinario e dinanzi alla Corte dei conti si configurano in modo notevolmente diverso e possono comportare effetti diversi nei riguardi tanto dei responsabili quanto dei soggetti danneggiati; sicché ne risulta confermato che la scelta fra l'uno e l'altro regime "supera le competenze di questa Corte, rientrando nella discrezionalità del potere legislativo, al quale soltanto può spettare di valutare se e quali siano le soluzioni più idonee alla salvaguardia dei pubblici interessi insiti nella materia de qua". L. VERRIENTI, *Responsabilità amministrativa e di dipendenti di enti locali: osservazioni circa i rapporti tra la giurisdizione della C. conti e quella del giudice ordinario*, in *Foro it.*, 1985, I, 38.

<sup>70</sup> Corte cost. n. 773/1988 le sentenze nn. 102/1977, 189 e 241/1984.

<sup>71</sup> Cass., S.U., 20 luglio 1968, n. 2616.

ammesso che l'intervento del legislatore fosse necessario solo per specificare la nozione polivalente di contabilità pubblica, la quale, tuttavia, sarebbe "sufficientemente" individuabile dal concorso di due elementi: l'uno soggettivo (natura giuridica dell'ente) e l'altro oggettivo (natura pubblica del denaro); in altri termini il concetto di contabilità pubblica va esteso a tutti i rapporti, inclusi quelli di responsabilità per danni connessi alla gestione finanziaria o patrimoniale svolta dall'amministrazione pubblica<sup>72</sup>, con il corollario che il semplice obbligo di uniformarsi ai principi di contabilità pubblica determina l'applicabilità dell'art. 103 Cost.<sup>73</sup>.

Si negava, peraltro che potesse stabilirsi alcuna correlazione tra l'esercizio del potere di controllo e l'attribuzione giurisdizionale<sup>74</sup>, non essendo riconoscibile una simmetria contenutistica tra art. 103 e art. 100 Cost.<sup>75</sup>, permanendo delicati problemi di regolamentazione dei confini, tra le due funzioni<sup>76</sup>.

È stato anche dato atto, significativamente, che la giurisdizione della Corte dei conti tende a seguire "l'evoluzione della finanza pubblica" dello Stato e degli enti territoriali minori verso forme più complesse ed articolate su una estesa varietà, intendendo la nozione di materie di contabilità pubblica come comprensiva di "tutti i rapporti relativi al pubblico denaro", inclusi quelli di responsabilità per danni nel rapporto interno d'impiego o di semplice servizio, connessi alla gestione finanziaria o patrimoniale svolta dall'amministrazione dello Stato o di qualsiasi ente pubblico<sup>77</sup>.

L'approdo più recente della Corte regolatrice è nel senso che l'area giurisdizionale assegnata alla Corte dei conti è per sua natura necessaria e indefettibile, trovando fondamento nell'art. 103 Cost., il quale contiene una **clausola generale** non limitabile o comprimibile, e quindi non necessitante, a differenza delle altre ipotesi di giurisdizione affidate alla Corte dei conti, dell'*interpositio legislatoris*<sup>78</sup>; la giurisdizione contabile, pertanto, ha natura tendenzialmente generale, dotata di propria *vis expansiva* in difetto di espresse limitazioni legislative, in materia di contabilità pubblica<sup>79</sup>; la nuova cognizione giurisdizionale sui controlli, peraltro, consente di estenderla anche in ambiti per i quali non vi è un'espressa norma sulla giurisdizione<sup>80</sup>.

Fa da cornice alla moderna nozione di contabilità pubblica il riconoscimento (Cass.,

<sup>72</sup> Cass., S.U., 5 febbraio 1969, n. 363 e 7 novembre 2000, n. 1151.

<sup>73</sup> Cass., S.U., 7 novembre 2000, n. 11

<sup>74</sup> Cass. S.U., 30 novembre 1966, n. 2811, in *Foro amm.*, 1996, 1, 571, con commento di E. CANNADA BARTOLI, *Materie di contabilità pubblica e giurisdizione della Corte dei conti*; P. SANTORO, *L'illecito contabile*, cit., 36.

<sup>75</sup> Corte cost., 26 luglio 2010, n. 110, in sede di conflitto di attribuzione aveva ammesso la sovrapposibilità delle due funzioni solo per i giudizi contabili di resa del conto. V. GUCCIONE, *La giurisdizione contabile: bilancio di un conflitto e nuove prospettive*, cit.

<sup>76</sup> Corte cost., 27 gennaio 1995, n. 29. Tematica ripresa e sviluppata da F. LONGAVITA, *Regole probatorie e regole di giudizio nell'ammissione e valutazione giudiziale degli esiti dell'attività consultiva e di controllo*, in *Riv. C. conti*, 2017, 1-2, 723.

<sup>77</sup> Cass., S.U., n. 1282/1982, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1983, 539, con nota di G. LASERRA, *La giurisdizione contenziosa della Corte dei conti nelle materie di contabilità pubblica e gli agenti pubblici economici*.

<sup>78</sup> Cass., S.U., 9 giugno 2011, n. 12539 e 27 marzo 2007, n. 7390, Corte cost. n. 327/1998.

<sup>79</sup> Cass., S.U., nn. 21546/2017 e 5595/2020.

<sup>80</sup> S.R. spec., nn. 2 e 6/2013.

S.U., n. 5805/2014) che la nuova attribuzione delle Sezioni riunite in composizione speciale della Corte dei conti è espressione di un più generale ampliamento della funzione giurisdizionale contabile, da intendersi ormai estesa all'intera area del controllo successivo esercitato sulla gestione finanziaria degli enti locali, ricompresi nella nozione di finanza pubblica allargata, se ed in quanto gli atti in cui tale controllo si esplica siano assoggettabili al sindacato giurisdizionale.

Nell'ambito delle celebrazioni dei 150 anni della Corte dei conti svoltesi a Torino, è stato messo in rilievo<sup>81</sup> come il collegamento della contabilità alla finanza pubblica rendesse inevitabile l'ampliamento costante delle competenze della Corte dei conti, non solo di controllo ma anche giurisdizionali<sup>82</sup>.

Oggi anche i giudici amministrativi ammettono apertamente che tutta l'evoluzione legislativa depone per l'interpretazione della nozione costituzionale di contabilità pubblica, secondo la valenza moderna di "finanza pubblica", quale è venuta a configurarsi nello Stato moderno, caratterizzato dalla crescente espansione di interessi pubblici e collettivi e conseguente dilatarsi delle risorse tributarie prelevate ai cittadini<sup>83</sup>.

Il sistema della contabilità pubblica, quindi, va configurandosi sempre più come un plesso normativo ampio e organico che disciplina l'uso delle risorse pubbliche, sia sotto il profilo delle acquisizioni a cui lo Stato e la Pubblica amministrazione in generale hanno diritto, sia sotto l'aspetto di una legittima e oculata erogazione delle spese, assicurando che le entrate e le spese trovino espressione compiuta nel bilancio e nei rendiconti, di modo che la stessa locuzione di materie di contabilità pubblica va letta in modo da riguardare tutto ciò che attiene all'uso funzionalizzato del denaro pubblico, in direzione della soddisfazione collettiva e nei margini della sostenibilità complessiva, di diritti, interessi, aspettative, bisogni della cittadinanza<sup>84</sup>.

Sotto il profilo del rapporto con le autonomie regionali è stato ricordato che la contabilità pubblica da strumento di governo della gestione finanziaria degli enti è stato poi valorizzata, per l'esigenza di considerare come fenomeno unitario la finanza pubblica, e di governarne le dinamiche complessive, nella funzione strumentale di fornire conoscenza sulla attività dei vari enti<sup>85</sup>.

In una delle prime pronunce delle sezioni riunite in composizione speciale (n. 2/2013) è stato ritenuto che le "materie di contabilità pubblica" possono oggi correttamente e positivamente individuarsi in un organico corpo normativo, inteso alla tutela della integrità dei bilanci pubblici, dotato di copertura costituzionale e presidiato da un

---

<sup>81</sup> M. VIETTI, *Il sistema delle giurisdizioni nella Costituzione*, in *Scritti per i 150 anni della Corte dei conti*, a cura di S. Sfrecola, Roma, 2013, 27.

<sup>82</sup> Il Presidente Carlino, in occasione del centenario della legge di contabilità ha sottolineato come la formulazione della norma costituzionale, con il generico riferimento alla "giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica", abbia consentito l'adattamento del contenuto di tale nozione all'evoluzione della finanza pubblica verso innovativi ambiti giudiziari particolarmente complessi e variegati, cfr. Intervento, giornata celebrativa. Univ. Roma 25 maro 2023.

<sup>83</sup> TAR Lazio, sez. III, 9 gennaio 2017, n. 246.

<sup>84</sup> A. MARTUCCI DI SCARFIZZI, *Introduzione* Convegno di Varenna del 2017 su "La tutela degli interessi finanziari della collettività nel quadro della contabilità pubblica: principi, strumenti, limiti".

<sup>85</sup> A. BRANCASI, *La Corte costituzionale interviene sulla armonizzazione dei bilanci pubblici, commento a sent. n. 80/2017*, in *Giur. cost.*, 2017, 795.

giudice naturale, che è la Corte dei conti nelle sue varie attribuzioni costituzionali, similmente a quanto avviene per i cosiddetti “blocchi di materie” riservati alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

Il punto debole della materia, tuttavia, è la mutevolezza del contesto normativo, che anche per le sue interrelazioni disciplinari, deve potersi adattare alle necessità contingenti imposte dall’evolversi della situazione economia globale e nazionale e alle esigenze di politica finanziaria determinate dall’indirizzo della classe politica governante.

La dottrina ha preso atto della nuova dimensione della contabilità riconoscendo che, mentre in passato la nozione di “contabilità pubblica” e quella di “finanza pubblica” avevano seguito itinerari non sempre convergenti nella legislazione e nella giurisprudenza costituzionale perché le “materie di contabilità pubblica” erano riferite soltanto al perimetro della giurisdizione della Corte dei conti *ex art.* 103 Cost. e quindi rimesse alle scelte discrezionali del legislatore, oggi, invece, le due nozioni tendono a convergere (anche) in relazione al plesso delle funzioni affidate alla Corte dei conti<sup>86</sup>.

Si può quindi condividere il suggerimento di chi tende a valorizzare il profilo gestionale e regolatorio, proponendo una denominazione aggiornata della contabilità pubblica, comprensiva dell’intero ambito delle gestioni afferenti a tutti gli enti e soggetti del settore pubblico allargato<sup>87</sup>, purché siano mantenuti distinti i rispettivi campi d’intervento finalizzati, finalizzati, l’uno alla cura dell’interesse pubblico finanziario della comunità, l’altro alla tutela degli interessi privati<sup>88</sup>.

I numerosi interventi legislativi che poco alla volta hanno sostituito la legislazione contabile del 1923 e del 1934 nella disciplina delle gestioni pubbliche, peraltro, hanno dato corpo ad un ordinamento giuridico complesso che si potrebbe riassumere nel c.d. “diritto del bilancio” che spazia dai rapporti governo-parlamento, ai diritti fondamentali, alla sana gestione delle amministrazioni pubbliche, alle basi informative nazionali ed europee, al sistema dei controlli sulla finanza pubblica ed alle relative responsabilità, ai rapporti con le Istituzioni dell’Unione europea, il tutto nell’ambito di una cornice tracciata a livello nazionale dalla riforma costituzionale del 2012 ed a livello sovranazionale dalle regole della nuova *governance* economica europea<sup>89</sup>.

Il quadro degli enti soggetti alla contabilità pubblica individuati dagli elenchi annuali dell’ISTAT ha chiuso il cerchio del perimetro della contabilità pubblica riconoscendo la “naturale” giurisdizione della Corte dei conti sugli eventuali atti oppositivi<sup>90</sup>.

---

<sup>86</sup> G. RIVOCCHI, *Il giudizio di parificazione del rendiconto generale dello stato e dei rendiconti delle regioni*, in *Riv. C. conti quad.*, n. 2/2022, 47.

<sup>87</sup> M. SCIASCIA, *Il diritto delle gestioni pubbliche*, Milano, 2013, 10.

<sup>88</sup> Per una sintesi delle varie posizioni dottrinarie, F. DI RENZO, *Manuale di contabilità pubblica*, Napoli, 1978, 12.

<sup>89</sup> Presentazione atti Convegno annuale contabilità pubblica, Pisa dicembre 2018, su La dimensione globale della contabilità pubblica. Apprezzabile, (ma riduttiva) la proposta di utilizzare la materia di contabilità pubblica come veicolo per una nova disciplina rimodellata in chiave prettamente giuridica come diritto delle gestioni pubbliche M. SCIASCIA, *Il Diritto delle gestioni pubbliche*, Milano, 2007.

<sup>90</sup> Cass., S.U. nn. 5626/2022 e 12496/2017. M. PIERONI, *La finanza pubblica nella Giurisprudenza costituzionale*, Rassegna – Dic. 2011, in *Cortecostituzionale.it*.

#### 4. Contabilità pubblica e controlli

Secondo la Corte costituzionale, la contabilità pubblica rappresenta un elemento di razionalizzazione dei parametri di giudizio da osservare nell'esercizio del controllo sui risultati; la consultazione in generale, invece, si colloca, coerentemente, nell'evoluzione attuale del complessivo quadro normativo in materia di controlli, il cui punto di riferimento rimane la contabilità pubblica, nella linea di prevenire *ex ante* comportamenti o atti che possano pregiudicare la buona gestione dell'area della finanza pubblica<sup>91</sup>.

Alla materia della contabilità pubblica sono pertinenti le relazioni sui mezzi di copertura nelle leggi di spesa a livello centrale e regionale, in quanto rientrano nell'alveo dei controlli collaborativi e di quelli funzionali a prevenire squilibri di bilancio<sup>92</sup>.

A prescindere dai richiami testuali, la contabilità pubblica, dal punto di vista dei contenuti del controllo, trova anch'essa una base costituzionale, oltre che nell'art. 100, negli artt. 81 e 97, per effetto della costituzionalizzazione dei principi del pareggio e dell'obbligo di rispetto dei vincoli comunitari, nonché negli artt. 11 e 117, con riferimento ai vincoli comunitari ed alle prerogative funzionali al coordinamento della finanza pubblica; sin dal primo scrutinio della normativa di riforma del 1994, infatti, apparve subito chiaro che le innovazioni legislative (nuovi controlli) si collocassero coerentemente nell'evoluzione del complessivo quadro normativo in materia di controlli e di contabilità pubblica e che i parametri di giudizio dei nuovi ulteriori controlli dovessero fare riferimento, oltre che ai modelli operativi delle scienze aziendalistiche, anche a quelli della contabilità pubblica, in vista dell'accertamento della rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, come pure della valutazione comparativa dei costi, modi e tempi dello svolgimento dell'attività amministrativa<sup>93</sup>.

La spinta ad una lettura aggiornata della nozione di "materie di contabilità pubblica" si è avuta quando, dopo la riforma del titolo V della Costituzione (l. cost. n. 3/2001) è stata attribuita alle neoistituite sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una funzione consultiva, in chiave collaborativa con le autonome territoriali, mediante pareri in materia di contabilità pubblica (art. 7, comma 8, l. 5 giugno 2003, n. 31); l'uso del singolare (la materia) presuppone la condivisione di un'accezione generalista ed elastica, non più settoriale, ma riferita all'intera area della finanza pubblica ed agli obiettivi di equilibrio richiesti, che può variare, nel tempo, a seconda della misura dell'uso delle risorse pubbliche in campo economico e finanziario; la contabilità pubblica, quindi, da metro di misura della giurisdizione contabile in materia di responsabilità (art. 103 Cost.) è divenuta oggetto, cioè "materia", della nuova funzione di ausiliarità della Corte dei conti<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup> Corte cost. nn. 29/1995 e 470/1997. A. CORPACI, *Il controllo della corte dei conti sulla gestione delle pubbliche amministrazioni nella ricostruzione della corte costituzionale: un tributo al valore*, in *Giur. cost.*, 1995, 325.

<sup>92</sup> Corte cost. n. 39/2014, cit.

<sup>93</sup> Corte cost. n. 29/1995, cit. e n. 470/1997, cit.

<sup>94</sup> P. SANTORO, *Le materie di contabilità pubblica: dalla interpositio legislatoris alla interpositio in*

Non è azzardato quindi, ritenere che l'espressione contabilità pubblica (al singolare) fosse adoperata in senso traslato, per mutuare un sicuro punto di riferimento di un'attribuzione della Corte dei conti, e che con essa si volesse alludere all'attività finanziaria incidente sul bilancio, assumendo una dimensione coincidente con la materia (la finanza pubblica) cui fa riferimento l'attribuzione di controllo.

L'adattamento all'area del controllo di una nozione (limitata) di matrice costituzionale ha contribuito a superare l'invisibile linea immaginaria tra la finanza e la contabilità pubblica, tanto che la stessa nuova legge di contabilità ha inteso ratificarne l'inscindibile compenetrazione con una titolazione unitaria, per conseguire il governo unitario della finanza pubblica, migliorare la pianificazione e il controllo della spesa, nonché l'efficienza e l'efficacia dell'utilizzo delle risorse.

Un passaggio importante, che fa da ponte di collegamento tra la nozione di contabilità e quella di finanza pubblica, sono le indicazioni offerte dalla Corte costituzionale sulla natura del controllo esterno della Corte dei conti che è "ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità" e concorre "alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica", ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno<sup>95</sup>; l'assegnazione alla Corte dei conti, organo dello Stato-ordinamento, del controllo successivo sulla gestione del bilancio, come controllo esterno ed imparziale, trova diretto fondamento sull'art. 100 Cost. poiché il riferimento al controllo "sulla gestione del bilancio" deve intendersi oggi esteso ai bilanci di tutti gli enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, il bilancio della finanza pubblica allargata<sup>96</sup>, giustificando anche le forme di raccordo con i controlli interni espletati a mezzo dei collegi di revisione, la cui istituzione è divenuta obbligatoria anche per le Regioni<sup>97</sup>.

Ad accentuare tale collegamento sovviene il riconoscimento che i nuovi controlli delle sezioni regionali della Corte dei conti hanno assunto progressivamente carattere cogente (non più meramente collaborativo) nei confronti dei destinatari<sup>98</sup>, proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari (Corte cost. n. 171/2014).

In sintesi, la (le) materia(e) di contabilità pubblica, da dimensione di un'area di giuri-

house, in *Foro amm. C.d.S.*, 2006, 2915; Srz. Autonomi 12 luglio 2006, n. 12, con commento critico di E. SCHLITZER, *Ancora sull'esercizio della funzione consultiva della Corte dei conti La nuova funzione consultiva della Corte dei conti per regioni ed enti locali. nella riduttiva lettura nelle sezioni autonome*, *ivi*, 2006, 2652.

<sup>95</sup> Corte cost. n. 179/2007. C. CHIAPPINELLI, *La Corte costituzionale fa il punto sui rapporti tra dimensione del controllo affidato alla Corte dei conti ed esigenze di coordinamento della finanza pubblica*, in *Giust. civ.*, 2008, 1617; A. BARETTONI ARLERI, *Linee evolutive della contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Milano, 1980.

<sup>96</sup> Corte cost. nn. 267/2006, 179/2007, cit. e 23/2013.

<sup>97</sup> Corte cost. n. 198/2012, chiarisce che il collegamento del Collegio di revisione con la Corte dei conti, istituto indipendente dal Governo, assolve, anche a una funzione di razionalità nelle verifiche di regolarità e di efficienza sulla gestione delle singole amministrazioni.

<sup>98</sup> Corte cost. nn. 60/2013 e 39/2014. M. MORVILLO, *La Corte dei conti e i controlli sulla finanza locale: spunti per una lettura congiunta della sent. 60/2013 e del d.l. 174/2012*, in *Forum cost.*, 2013.