



Sentenza n. 20/2021/DELCL

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

in speciale composizione

composta dai signori magistrati:

Mario PISCHEDDA	Presidente
Luca FAZIO	Consigliere
Tiziano TESSARO	Consigliere
Maria Cristina RAZZANO	Consigliere
Francesco SUCAMELI	Consigliere - relatore
Andrea LUBERTI	Consigliere - relatore
Daniela ALBERGHINI	Primo referendario

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio n. 740/SR/DELCL sul ricorso proposto dalla Procura generale della Corte dei conti presso la Sezione giurisdizionale d'appello per la Regione Siciliana;

nei confronti

- della Regione Siciliana, in persona del Presidente della Regione *pro tempore*, nonché dell'Assessore regionale *pro tempore* per l'Economia, rappresentati e difesi dall'Ufficio legislativo e legale della Presidenza della Regione, in persona degli avvocati Gianluigi Maurizio Amico

(gianluigimaurizioamico@pecavvpa.it) e Giuseppa Mistretta (giuseppa.mistretta@pec.net), elettivamente domiciliati presso la sede dell'ufficio della Regione Siciliana sita in Roma, alla via Marghera, n. 36;

- dell'Assemblea regionale siciliana, in persona del presidente *pro tempore*, con sede in Palermo, alla piazza del Parlamento, n. 1. *Non costituita*;

avverso

la decisione in data 2 luglio 2021, n. 6, resa dalle Sezioni riunite per la Regione siciliana, sulla parificazione del rendiconto generale della Regione Siciliana per l'esercizio 2019 e per la correzione di un errore materiale contenuto nella predetta decisione;

VISTO il d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174 (c.g.c.);

VISTO il ricorso e l'istanza di correzione dell'errore materiale;

VISTI i decreti presidenziali di composizione del collegio, di fissazione dell'odierna udienza e di nomina dei relatori;

ESAMINATI gli altri atti e i documenti di causa;

UDITI nell'udienza pubblica, in data 7 ottobre 2021, il relatore Cons. Andrea Luberti, il pubblico ministero in persona del Cons. Adelisa Corsetti e, per la Regione Siciliana, l'avv. Giuseppa Mistretta.

Svolgimento del processo

1. Con ricorso notificato in data 13 luglio 2021 (e depositato il successivo 14 luglio), la Procura generale della Corte dei conti presso la Sezione di appello della Regione siciliana ha impugnato la

decisione in epigrafe (di seguito anche: n. 6/2021/PARI) la cui fase giurisdizionale si è instaurata a valle di un complesso procedimento istruttorio.

2. Occorre premettere che un primo giudizio di parificazione era stato instaurato con l'invio del rendiconto, approvato con deliberazione della Giunta regionale 13 agosto 2020, n. 356, e trasmesso alla competente Sezione di controllo, con nota del 17 agosto 2020, n. 52690.

Il rendiconto è stato oggetto di una verifica preliminare di campionamento dei residui dall'esito negativo, e la Sezione regionale di controllo, con deliberazione dell'11 dicembre 2020, n. 136, ha accertato una serie di poste irregolari, superiori alla soglia di significatività del due per cento fissata dalla stessa Sezione di controllo della Corte per l'esame del rendiconto.

In ragione del prospettato rischio di un diniego di parificazione, l'amministrazione regionale, con deliberazione del 26 gennaio 2021, n. 109, ha modificato il rendiconto, previa riedizione delle operazioni di riaccertamento ordinario. Pertanto, il giudizio di parificazione si è concluso con una dichiarazione di *"non luogo a provvedere"*, in considerazione dell'avvenuto venir meno dell'oggetto del giudizio.

3. Con nota in data 10 marzo 2021, n. 2259, la Regione ha trasmesso il rendiconto generale per l'esercizio 2019, modificato in base alle nuove operazioni contabili compiute. La Sezione di controllo, preso atto del mutamento di molte poste ed allegati, nonché dei saldi, ha ritenuto di essere in presenza di un *"nuovo"* rendiconto (deliberazione

in data 19 marzo 2021, n. 52), dichiarando all'un tempo, anche in questo caso, una serie di poste irregolari, (stavolta sotto la soglia negativa di rilevanza delle anomalie).

Nell'ambito di questo secondo giudizio, il collegio ha disposto un'ordinanza istruttoria in materia di residui passivi, su sollecitazione del pubblico ministero (ord. n. 4/2021).

4. Analoga attività istruttoria è stata svolta sulle modalità di calcolo e composizione del fondo dei crediti di dubbia esigibilità (di seguito anche: FCDE), essendo già in tale sede emerse perplessità sulla sua corretta contabilizzazione. In tale contesto, peraltro, il Magistrato istruttore avrebbe manifestato un orientamento interpretativo che poi è assunto ad oggetto di ricorso.

4.1. Ritenendo che il giudizio debba svolgersi nelle forme del giudizio di conto, detta attività ha tra l'altro portato ad un'istanza di ricusazione sollevata dal Procuratore generale nei riguardi dello stesso magistrato istruttore. In particolare, il procuratore ha ritenuto applicabile l'art. 148, co. 2-bis del c.g.c., ai sensi del quale *"Il magistrato che ha sottoscritto la relazione sul conto di cui al co. 4 dell'art. 145 non fa parte del collegio giudicante"*. La doglianza è stata respinta con ord. n. 5/2021.

5. Le Sezioni riunite per la Regione Siciliana hanno quindi deliberato sul rendiconto, disponendone la parificazione con numerose eccezioni. In particolare, la decisione ha dichiarato irregolare il risultato di amministrazione in relazione all'accertata irregolarità di talune poste, tra queste, e per quanto rileva in questa

sede, l'omesso maggiore accantonamento di € 34.992.196,45 per il FCDE (lettera *a*), punto 1 del dispositivo).

6. Per altro verso, lo stesso giudice ha dichiarato irregolari altre partite contabili senza rilevare alcun effetto sul saldo finale. In particolare, sempre per quel che rileva in questa sede: le spese del perimetro sanitario per l'importo complessivo di € 156.848.927,90 impegnate nei seguenti capitoli di bilancio: (a) importo di € 29.000.000,00 sul capitolo n. 413372; (b) importo di € 51.994.471,43 sul capitolo n. 900023; (c) importo di € 75.854.456,47 sul capitolo n. 214918 (lettera *b*), punto 3-*c* del dispositivo).

6.1. Infine, ed in particolare, le Sezioni riunite hanno dichiarato irregolari le spese disimpegnate dal capitolo n. 413333 del "*perimetro sanitario*", prescritto dall'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011. L'irregolarità ha riguardato l'importo complessivo di € 80.262.000,00 per il finanziamento dei seguenti capitoli del bilancio: (i) importo di € 70.057.912,71 sul capitolo n. 590402; (ii) importo di € 2.375.877,04 sul capitolo n. 243301; (iii) importo di € 7.828.210,25 sul capitolo n. 18335 (lettera *b*), punto 3-*d* del dispositivo).

7. Avverso la suddetta decisione ha proposto ricorso il Procuratore generale in ordine ai seguenti punti e per i seguenti motivi.

7.1. Con il primo motivo, viene contestata la correttezza della quantificazione del FCDE. Il pubblico ministero osserva al riguardo nell'atto di impugnazione che il relativo ammontare è rimasto immutato tra la prima e seconda versione del rendiconto, nonostante il rinnovato riaccertamento ordinario. Ciò sarebbe evidenza di una

incongruità del calcolo. Inoltre, contrariamente al diverso avviso esposto in sede di giudizio di parificazione dallo stesso pubblico ministero, il FCDE sarebbe stato calcolato in violazione delle disposizioni tecniche dell'allegato 4.2., paragrafo 3.3. ed esempio n. 5, del d.lgs. n. 118/2011. Infatti, le Sezioni riunite siciliane avrebbero tenuto conto, scorrettamente, della riscossione e dei residui iniziali del quinquennio 2014-2018 e non di quelli antecedenti il 31 dicembre 2019 (quinquennio 2015-2019). Pertanto, la non parifica del FCDE e del saldo finale, pur dichiarata dalla Sezioni riunite siciliane, andrebbe ricomputata nel senso di un necessario aumento dell'accantonamento e del saldo per complessivi € 45.503.986,07 (pari alla differenza tra l'importo di € 213.500.672,85, come sopra rideterminato, e quello accantonato a rendiconto pari a € 167.996.686,40) e non di soli € 34.992.196,45.

7.2. La Procura soggiunge che la propria interpretazione troverebbe conferma dalla disposizione di cui all'art. 107-*bis* del d.l. n. 18/2020, convertito con la l. 27/2020. Tale norma, in ragione del momento emergenziale, ha disposto che il calcolo dell'importo del FCDE (dal rendiconto del 2020 e dal bilancio preventivo del 2021) può effettuarsi sulla base delle annualità 2019 e 2020. Tale disposizione, secondo la Procura ricorrente, costituisce una evidente eccezione alla regola del calcolo dei cinque esercizi precedenti alla data di chiusura del rendiconto e per contro non avrebbe senso alcuno laddove fosse accolta l'impostazione ermeneutica delle Sezioni riunite siciliane.

8. Con il secondo motivo di ricorso, il pubblico ministero ha

contestato la definizione del “*perimetro sanitario*”, che sarebbe avvenuta in violazione degli artt. 20 del d.lgs. n. 118/2001 e dell’art. 8, co. 1, lett. b) della l. n. 42/2009. Segnatamente, la Regione Siciliana avrebbe illegittimamente compreso in tale ambito anche spese per prestazioni non sanitarie, relative all’ammortamento di un mutuo contratto con lo Stato. La Procura ricorrente osserva che ciò è stato reso formalmente possibile da una norma regionale (art. 6 della l.r. n. 3/2016) che consente di finanziare, una spesa meramente finanziaria con risorse destinate al soddisfacimento di diritti costituzionalmente garantiti (art. 117, co. 2, lett. *m*) Cost.). In questo modo sarebbe stato alterato l’equilibrio di bilancio con riferimento ad una gestione vincolata destinata a prestazioni costituzionalmente necessarie.

8.1. La norma regionale, in particolare, riguarda la spesa annua di € 127.850.000, relativa all’ammortamento di capitale ed interessi del prestito sottoscritto ai sensi dell’art. 2, co. 46, della l. 244/2007, tra il Ministero dell’economia e delle finanze e la Regione Siciliana.

8.2. Nel dettaglio, con il bilancio gestionale – approvato “*a valle*” ma sincronicamente alla legge di previsione, ai sensi dell’art. 39, co. 10 e 13, del d.lgs. n. 118/2011 – sono stati individuati i capitoli su cui impegnare la spesa per il ridetto mutuo.

Essi sono, segnatamente: il capitolo n. 900023 (rimborso quota capitale per € 51.994.471,43) e n. 214918 (rimborso quota interessi per € 75.854.456,47). L’impegno è stato successivamente rendicontato, ai sensi dell’art. 63 del d.lgs. n. 118/2011, sugli stessi capitoli, per un

importo complessivamente pari a € 127.848.927,90. Sempre con il bilancio gestionale, la Regione ha inserito i suddetti capitoli nel *“perimetro sanitario”*. Secondo quanto argomentato dalla Procura erariale, sia il bilancio gestionale che il rendiconto includerebbero tali capitoli nel perimetro sanitario solo per effetto dell’art. 6 della l.r. n. 3/2016. Tuttavia, siffatto inserimento sarebbe in contrasto con l’art. 8, co. 1, lettera b) della l. 42/2009, nonché con lo stesso art. 20 del d.lgs. n. 118/2011, illegittimamente modificando quanto prescritto da tali disposizioni. Di conseguenza, si consentirebbe una commistione non prevista dalla legge tra risorse e impieghi di carattere eterogeneo rispetto a quelle indicate dall’art. 20 del d.lgs. n. 118/2011, pregiudicando la destinazione esclusiva di tali risorse ai Lea.

8.3. La normativa regionale distoglierebbe risorse dal Fondo sanitario per destinarle al pagamento di un debito contratto con lo Stato, che è una spesa che non attiene alle prestazioni per beni e servizi dei Lea da erogare (prestazioni di competenza) o già erogate (disavanzo sanitario). Per tale motivo, la norma regionale confliggerebbe con gli artt. 81, co. 3, e 117, co. 2, lettere e) ed m), e co. 3, della Costituzione, in quanto consente la irregolare inclusione nel *“perimetro”* di spese costituzionalmente non necessarie e la loro copertura attraverso i particolari criteri dell’art. 20 del d.lgs. n. 118/2011 (che derogano alla competenza finanziaria rinforzata). Conseguentemente il pubblico ministero ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 6 della l.r. n. 3/2016.

8.4. Ad avviso della Procura, la questione sarebbe rilevante, in quanto

l'eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale comporterebbe una inevitabile modificazione del risultato di amministrazione. Eliminata dall'ordinamento tale disposizione, infatti, le risorse del fondo sanitario utilizzate per il pagamento del mutuo andrebbero considerate a spesa non vincolata e per l'effetto il vincolo dovrebbe essere ripristinato, con conseguente aumento dei fondi vincolati. Per contro, la spesa effettuata per il pagamento del mutuo andrebbe imputata alla parte "ordinaria" del bilancio (con peggioramento del saldo ordinario). Di conseguenza, la parte vincolata del risultato di amministrazione (riga "c" dell'Allegato n. 10 del d.lgs. n. 118/2011, recante il prospetto del risultato di amministrazione) dovrebbe essere aumentata dell'importo di € 127.848.927,80.

9. Successivamente al deposito della decisione di parificazione il medesimo pubblico ministero ha presentato ricorso per correzione di errore materiale, ai sensi dell'art. 122 del c.g.c.. L'istanza riguarda il riscontro della mancata intestazione, *"IN NOME DEL POPOLO ITALIANO"* in fronte alla decisione assunta. Il Procuratore generale della Corte dei conti presso la Sezione giurisdizionale d'appello per la Regione Siciliana ha pertanto richiesto la rettifica della pronuncia. Segnatamente, la struttura formale della decisione violerebbe l'art. 39 del r.d. n. 1214/1934 e gli artt. 112 e 113 del c.g.c.

Il Presidente delle Sezioni riunite per la Regione Siciliana con ord. n. 15/2021, ha dichiarato improcedibile il predetto ricorso, a causa dell'avvenuto deposito, in data 14 luglio, dell'impugnazione presso queste Sezioni riunite in speciale composizione.

Pertanto, con nota n. 395 del 5 agosto 2021 la Procura erariale ha devoluto la questione della correzione nell'ambito di questo procedimento, ai sensi dell'art. 122 del c.g.c..

10. In data 23 settembre 2021, la Procura generale ha depositato le proprie conclusioni. Nonostante il precedente della sentenza SS.RR. spec. comp. n. 44/2017, la Procura ha ritenuto sussistenti i presupposti per l'ammissibilità del ricorso in ragione della funzione obiettiva del giudizio e del suo inserimento nel circuito di legalità costituzionale. Nel merito, ha sostenuto la sua fondatezza, nonché la rilevanza e l'ammissibilità della questione di legittimità costituzionale. La Procura ha richiamato, al riguardo, la sent. C. cost. n. 132/2021, che ha evidenziato la necessità di una corretta perimetrazione degli oneri finanziari connessi ai livelli essenziali di assistenza.

10.1. Nelle stesse conclusioni, la Procura generale ha manifestato contrario avviso rispetto alla correzione di errore materiale, sostenendo che in sede di parifica le Sezioni riunite non sarebbero "*giudice*" e non emetterebbero quindi una "*sentenza*". Le stesse sarebbero parti attive di un procedimento in cui rivestono funzioni sia decisorie che istruttorie, mentre elementi come l'intervento del pubblico ministero, il contraddittorio e la giustiziabilità delle decisioni influenzerebbero il solo aspetto formale e non eleverebbero il giudice a una effettiva posizione di terzietà, come altrove affermato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione.

11. La Regione Siciliana si è costituita con memoria in data 27 settembre 2021. La difesa regionale, richiamando il precedente costituito dalla sent. n. 44/2017 di queste Sezioni riunite, ha eccepito, in via preliminare, l'inammissibilità (ovvero improcedibilità) del ricorso, per sopravvenuta carenza d'interesse ovvero la cessazione della materia del contendere, in considerazione dell'approvazione del rendiconto generale per l'esercizio 2019, avvenuta con l.r. n. 26/2021, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale della Regione Siciliana in data 5 ottobre 2021.

11.1. L'approvazione del rendiconto determinerebbe l'intangibilità del relativo atto, ai sensi dell'art. 150 del r.d. n. 827/1924. Di conseguenza, verrebbe meno sia la proponibilità di ogni forma di censura nel merito avverso l'approvazione del rendiconto, che la rilevanza della questione di legittimità costituzionale.

11.2. Nessuna specifica difesa in merito è stata spiegata circa le questioni prospettate nell'atto introduttivo del ricorso, la cui reiezione è stata comunque proposta nelle conclusioni dell'atto defensionale.

12. All'udienza in data 7 ottobre 2021, conclusa la relazione del relatore, sono intervenute le parti presenti. In particolare, sia la Procura generale che la difesa della Regione Siciliana hanno esposto le relative posizioni.

12.1. Il rappresentante del pubblico ministero, ha rilevato che, giusta la menzionata pubblicazione della legge di approvazione del rendiconto, sarebbe sopravvenuta una carenza di interesse al

gravame e ha pertanto chiesto di dichiararlo inammissibile per *“cessazione della causa del contendere”* e, in conseguenza, di rigettare il ricorso proposto dall’omologo siciliano. La difesa dell’amministrazione regionale si è riportata alle difese scritte, sostanzialmente riproponendo le conclusioni ivi esposte.

13. Conclusa la discussione, il ricorso è stato posto in decisione e, all’esito della camera di consiglio, risolto con il dispositivo letto a conclusione dell’udienza pubblica, illustrato in fine del presente atto.

DIRITTO

1. Queste Sezioni riunite in speciale composizione sono chiamate a giudicare in ordine al ricorso in epigrafe, proposto ai sensi dell’art. 11, co. 6, lettera e), del c.g.c..
2. In quanto elemento rilevante nel prosieguo, occorre rammentare, che il ricorso è stato proposto dall’ufficio del pubblico ministero, presso la Sezione giurisdizionale d’Appello della Corte dei conti, legittimato ad agire nel presente giudizio in virtù della propria competenza funzionale esclusiva, essendo stato parte nel giudizio di parifica innanzi le Sezioni Riunite siciliane in base all’art. 12, co. 2, del c.g.c. (cfr. sent. n. 44/2017 di queste Sezioni riunite). Il ricorso ha ad oggetto gli effetti della decisione n. 6/2021/PARI, con la quale le Sezioni riunite della Corte dei conti per la Regione siciliana hanno parzialmente parificato il rendiconto generale per l’anno 2019.
3. Il ricorso si concentra su due poste che pure sono state oggetto di istruttoria e dichiarate irregolari dalle Sezioni riunite siciliane, ma di cui il pubblico ministero contesta il fondamento in diritto dal punto

di vista della quantificazione degli effetti sul saldo di sintesi (il risultato di amministrazione). La contestazione riguarda: (i) l'importo della variazione in aumento del FCDE, calcolato su un periodo che il pubblico ministero indica come errato; (ii) l'incoerenza tra la pur accertata irregolarità di poste del perimetro sanitario, sviate dalla loro destinazione di legge, senza che il dispositivo della decisione abbia provveduto al conseguente ricalcolo del saldo.

In terzo luogo, (iii) il pubblico ministero ha rilevato la carenza materiale della decisione, priva della intestazione "IN NOME DEL POPOLO ITALIANO", necessaria per i provvedimenti giudiziari irretrattabili che decidano degli interessi oggetto di giurisdizione (art. 39, co. 1, del c.g.c.).

4. Prima di passare all'esame delle questioni pregiudiziali ed eventualmente al merito del ricorso è opportuno ricostruire il quadro normativo, allo scopo di rendere chiaro oggetto e funzione del giudizio di parifica in un ordinamento a Costituzione rigida, nonché per procedere alla richiesta di correzione dell'errore materiale.

4.1. Il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. n. 1214/1934, disciplina il giudizio di parifica agli art. 39, 40 e 41; in particolare l'art. 40 dispone che «la Corte delibera sul rendiconto generale dello Stato a Sezioni riunite e con le formalità della sua giurisdizione contenziosa» e l'art. 41 prevede che alla deliberazione è allegata una relazione nella quale la Corte espone le ragioni per le quali, tra l'altro, espone le sue osservazioni intorno al modo col quale le varie amministrazioni si sono conformate alle discipline di ordine

amministrativo o finanziario nonché le variazioni o le riforme che crede opportune per il perfezionamento delle leggi e dei regolamenti sull'amministrazione e sui conti del pubblico denaro.

4.2. Il d.lgs. n. 655/1948, in attuazione dell'art. 23 dello Statuto della Regione siciliana, approvato con r.d.l. n. 455/1946, convertito in l. cost. n. 2/1948, ha istituito, per quella regione, le Sezioni regionali della Corte dei conti. L'art. 6, co. 3, del predetto decreto legislativo dispone che le Sezioni regionali riunite deliberano sul rendiconto generale della Regione, in conformità ai sopra citati artt. 40 e 41 del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti.

4.3. Una disposizione di analogo contenuto è stata dettata dall'art.1, co. 5, del d.l. n. 174/2012, convertito con modificazioni dalla l. n. 213/2012, per tutte le regioni a statuto ordinario (*«Il rendiconto generale della regione è parificato dalla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti ai sensi degli artt. 39, 40 e 41 del testo unico di cui al r.d. n. 1214/1934»*).

4.4. Le disposizioni passate in rassegna evidenziano una netta distinzione tra la decisione e la relazione allegata, la prima agganciata esclusivamente a specifici parametri di legge, tipici della giurisdizione del giudice contabile sul bilancio, precipuamente indicati dall'art. 39 del testo unico del 1934, la seconda collegati a parametri che possono avere anche natura non normativa e di "opportunità", che ben si giustificavano in un ordinamento a costituzione flessibile, basato su uno Statuto emanato con "regia autorità" e con la "forza di legge" (preambolo), dove il Parlamento

esercitava la sovranità promanante dal popolo e dalla stessa autorità regia, in modo insindacabile. Nel sistema Repubblicano, i giudici possono giudicare solo in base alla legge (art. 101 Cost.), nell'osservanza della legalità costituzionale che costituisce un limite oltre che per il giudice medesimo, per gli stessi organi costituzionali e a rilevanza costituzionale.

5. Per quanto attiene alle forme processuali, va subito precisato che il richiamo alle «*formalità della sua giurisdizione contenziosa*» contenuto nell'art. 40, non si limita alla mera evocazione dei simboli cerimoniali della giurisdizione, ma ha anche una portata precettiva, racchiudendo l'indicazione di uno specifico "*rito*" stabilito dalla legge. Le norme che consentono di perimetrare la portata precettiva del rinvio di cui all'art. 40 sono quelle di organizzazione della Corte dei conti, contenute nel citato r.d. n. 1214/1934, nonché quelle sul suo processo, oggi racchiuse nel c.g.c. (d.lgs. n. 174/2016). Queste ultime prevedono l'istituzione dell'ufficio del pubblico ministero (si veda, oggi, l'art. 12 del c.g.c.) e dettano le regole processuali per i relativi giudizi.

5.1. Per quanto riguarda la presenza del pubblico ministero si osserva che la possibilità di giustiziare interessi diffusi inerenti a beni pubblici (nel caso il bilancio, cfr. C. Cost. sent. n. 184/2016), dipende dalla creazione legislativa di meccanismi che consentano di "soggettivizzare" (cioè concentrare su parti concrete) la lite: questo risultato, di solito, si persegue tramite lo strumento delle azioni popolari o tramite la creazione di appositi organi con la "funzione"

precipua di veicolare processualmente l'interesse (pubblico) al bene della vita. Nel caso di specie, per dare corpo processuale a tale conflitto e consentire la verifica della legittimità della composizione del bilancio, la Costituzione e la legge prevedono una magistratura speciale articolata, al proprio interno, con organi che svolgono la funzione del pubblico ministero. Di conseguenza, la lite è una creazione legale, collegata alla previsione stessa del controllo di un giudice e di un organo giurisdizionale, il pubblico ministero cui spetta il compito di veicolare interessi diffusi in giudizio, collegati al "bene pubblico" bilancio. Pertanto, quando l'art. 40 evoca le forme contenziose, da un lato prevede la partecipazione obbligatoria e necessaria del pubblico ministero, dall'altro stabilisce l'insorgenza, *ex lege*, di una lite sul conto esaminato, nella specie, il "rendiconto generale" della Regione.

5.2. È questa la ragione per la quale l'art. 1 del d.l. n. 174/2012 ha istituito diversi giudizi allo scopo di verificare la legittimità del ciclo di bilancio attraverso i suoi saldi (art. 20 della l. n. 243/2012), nel quale il giudizio di parificazione spicca per essere, anche nella fase necessaria ed officiosa del controllo, un giudizio a struttura contenziosa piena, con la presenza necessaria di tutte le parti (amministrazione regionale e pubblico ministero), anche prima dell'eventuale ricorso presso queste Sezioni riunite in speciale composizione.

5.3. Anche la migliore dottrina ha evidenziato che il pubblico ministero è "organo della giurisdizione" «istituito [...] per stimolare la

realizzazione» di interessi protetti dal diritto (la volontà della legge) che altrimenti difficilmente potrebbero essere fatti valere. Cosicché, proprio per volontà della legge, il pubblico ministero interviene ovvero agisce nel processo. Tanto accade nel caso di interessi pubblici adespoti, come nel caso in esame sono quelli relativi alla effettiva trasparenza e corretta allocazione delle risorse. In tali casi la presenza o l'azione del PM sono rimedi a garanzia dell'effettività del diritto (art. 2 del c.g.c.).

5.4. Tanto premesso, è chiaro che le formalità della giurisdizione, in questo caso contenziosa, sono strumentali alla effettiva neutralità del giudice (art. 101 Cost.), il quale è tale solo se opera sulla base di una completa eteronomia sia nel momento della decisione (norme sostanziali) sia in quello del giudizio (norme processuali). Pertanto, le regole processuali che il giudice deve seguire per la risoluzione di tale lite non possono essere norme di pura creazione pretoria o di "*diritto libero*", pena la violazione dei fondamenti dello Stato di diritto, in particolare il principio supremo della legalità del giudizio - che subordina il giudice al diritto (art. 108 della Costituzione, cfr. C. cost. sent. n. 100/1981 e ord. n. 24/1981) - e il diritto inviolabile alla difesa (art. 24 della Costituzione, cfr. C. cost. sent. n. 470/1997). Entrambe le garanzie sono assicurate, in giudizi come quello del caso di specie, da un processo strutturato "*in unico grado*" dinanzi a due diversi giudici, la sezione territoriale di controllo e queste Sezioni riunite (art. 20 l. n. 243/2012 e artt. 11, co. 6, 123 e seguenti, 172 e seguenti del c.g.c.). Entrambe le fasi partecipano della stessa unitaria natura e

pertanto in esse deve essere garantito, come richiede la vigente Costituzione, il giusto processo (art. 111 Cost.).

5.5. Un potere giurisdizionale privo di regole procedurali, infatti, esporrebbe le parti a compressione delle loro capacità, diritti e interessi, che nel caso del giudizio di parificazione attengono all'autonomia della Regione (cosiddetti "limiti" fondamentali) a causa di un cattivo uso del potere giurisdizionale. Della natura giurisdizionale della parificazione è ben avvertita la Corte costituzionale che, allo stesso tempo, ha sottolineato l'esigenza di presidiare tale funzione con regole procedurali che ne impediscono un "cattivo uso" (sent. n. 72/2012, punto 2.3. del *considerato in diritto*, confermato, e nient'affatto smentito, dalla citata sent. n. 89/2017).

5.6. È compito dell'interprete evitare una simile devianza, individuando nelle norme dell'ordinamento giudiziario e del processo (sent. n. 39/2014, punto 6.3.4.3.3. del *considerato in diritto*) le regole che consentono di garantire il diritto di difesa (art. 24 della Costituzione) e la legalità del giudizio (art. 108 della Costituzione), garanzie legate a doppio filo, che sanciscono la indefettibilità di norme processuali di diritto positivo. In caso contrario, tutto il sistema di verifica dei rendiconti regionali sarebbe esposto a seri dubbi di incostituzionalità.

5.7. In quest'ottica si è mosso anche il legislatore che, a garanzia delle autonomie territoriali e della loro discrezionalità di bilancio, da un lato ha previsto una struttura contenziosa a contraddittorio pieno già nella fase officiosa del controllo del conto, dall'altro ha presidiato la

correttezza e uniformità del diritto applicato con un'ulteriore appendice contenziosa (il giudizio innanzi a queste Sezioni riunite) che, per quanto eventuale, assicura la "*giustiziabilità del provvedimento in relazione a situazioni soggettive dell'ente territoriale eventualmente coinvolte*" (C. Cost. sent. n. 89/2017).

5.8. In definitiva, sul piano della procedura e delle forme mediante le quali si esprime la decisione, l'interprete ha il compito ed il dovere di individuare, anche per la prima fase contenziosa, le norme processuali applicabili, nell'ambito delle regole positive dell'ordinamento processuale vigente. Tali norme sono ricavabili in assenza di normativa specifica, solo attraverso il procedimento analogico.

5.9. Le norme applicabili alla decisione del giudizio di parificazione sono quindi quelle generali dettate per le decisioni emesse nell'ambito del giudizio sui conti (parte Titolo I, Capo III), a cui il giudizio di parificazione è sostanzialmente assimilabile. Infatti, anch'esso è connotato dal carattere necessario e officioso (come il giudizio di conto, cfr. C. cost. n. 129/1981, instaurato ciclicamente, ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. n. 118/2011, e obbligatorio), nonché, dalla sua struttura litigiosa (espressa per volontà ordinamentale). Sotto il versante sostanziale, si ravvisa una identità di *causa petendi* e di *petitum*: la prima consiste nell'adempimento concreto di una obbligazione di resa del conto prevista dalla legge, in relazione alla gestione di risorse pubbliche; il *petitum*, invece, nel dovere del giudice di emanare una decisione di accertamento che renda definitivi i saldi

del conto e la loro perimetrazione (C. cost. sent. n. 244/2020, punto 2.2.1. *in diritto*).

5.10. Oggetto del giudizio è infatti la richiesta di “validazione” del risultato di amministrazione, come evidenziato da costante giurisprudenza costituzionale (cfr. sentt. n. 189/2020, n. 138/2019 e n. 49/2018), con l’effetto di dichiarare gli effetti che per legge conseguono alla definizione del saldo. Analogamente, nel giudizio di conto, la verifica della correttezza di un saldo finale è il presupposto logico e giuridico all’esito del quale il giudice può disporre la restituzione dei relativi ammanchi a carico dell’agente contabile (art. 149 del c.g.c.). Al giudizio di parifica sono pertanto applicabili in via analogica le norme fondamentali che disciplinano il giudizio sui conti, con esclusione di quelle eccezionali dettate solo per i conti giudiziali, quali ad esempio l’art. 148, co. 2-bis, il quale deroga all’art. 7 c.p.c. e all’art. 63 delle disp. att. cpc.

5.11. La struttura inquisitoria del processo nel giudizio di conto, per altro verso, non va confusa con la mancanza di un “giudice” terzo e neutrale. In sede di parificazione, come già nel giudizio di conto, non vi è anomala commistione di poteri istruttori e decisorio, ma una ragionevole e ponderata scelta legislativa sui poteri istruttori che non fanno venire meno la neutralità del decidente. Spetta infatti al legislatore stabilire i casi e i limiti in cui il giudice può attivare un giudizio, con i suoi poteri officiosi, sollevando *ex officio* eccezioni o esercitando poteri istruttori, che nel caso del giudizio sui conti sono esercitabili prima della instaurazione della fase contenziosa (art. 145

del c.g.c.) e salvo il ruolo del pubblico ministero una volta instaurato il giudizio (art. 148 del c.g.c., co. 3 e 4). Si tratta cioè di poteri che sono connaturati alla struttura ufficiosa, necessaria e inquisitoria del giudizio sui conti (C. cost. sent. n. 129/1981) di un “*giudice perito*” (SS.RR. sent. n. 32/2020).

6. Tanto precisato, ritiene il Collegio che la carenza dell’intestazione “*IN NOME DEL POPOLO ITALIANO*”, attenendo al veicolo formale della decisione sul conto, possa essere scrutinata per prima. L’istanza di correzione è stata qui devoluta a valle della ordinanza n. 15/2021 delle Sezioni riunite siciliane, che ha dichiarato l’improcedibilità del ricorso proposto dal pubblico ministero, in pendenza di impugnazione.

6.1. Successivamente, nelle memorie conclusionali scritte lo stesso pubblico ministero (soggettivamente rappresentato presso queste Sezioni riunite dalla Procura generale della Corte dei conti) ha espresso un diverso avviso, ritenendo non sussistenti i presupposti per la correzione. A sostegno del mutato avviso, l’organo requirente ha richiamato la giurisprudenza costituzionale (tra cui, ad esempio, sent. C. cost. n. 89/2017) e della Corte di cassazione. Tale giurisprudenza non qualificherebbe in termini strettamente giurisdizionali l’attività di questa magistratura in sede di giudizio di parificazione. In particolare, la Procura generale ha osservato che in tale giudizio il giudice è all’un tempo organo della decisione e dell’istruttoria, difettando quindi il requisito della terzietà e neutralità del giudice. L’assimilazione, operata ad altri fini, con l’attività

giurisdizionale avrebbe solo carattere parziale.

6.2. Occorre innanzitutto chiedersi se tale memoria costituisca rinuncia all'istanza di correzione, con conseguente preclusione all'esame dell'errore materiale e alla sua rimozione. Sul punto, il collegio è di avviso negativo per le ragioni che vengono di seguito illustrate.

6.3. Al riguardo, il collegio evidenzia che il comportamento processuale descritto non osti a tale scrutinio in considerazione della "*natura amministrativa*" del procedimento di correzione di errore materiale (art. 112, co. 1, del c.g.c.). Sul tema, l'ordinamento processuale ha predisposto una disciplina ancorata a rigorosi presupposti; tale normativa mira a preservare l'interesse pubblico alla integrità materiale del supporto formale dei provvedimenti del giudice non revocabili. A venire in considerazione, infatti, non è il contenuto della funzione giurisdizionale, ma il suo supporto materiale. Il procedimento di correzione, quindi, non decide su diritti o interessi, ma constata un fatto rilevabile *ictu oculi*. Si tratta cioè di un procedimento strumentale ad esigenze di diritto obiettivo che, sul piano della procedura, è rispettoso dei principi generali della funzione a cui è accessoria (la funzione giurisdizionale). Per tale ragione la procedura predisposta dal c.g.c. (artt. 112 e 113), pur contemplando un'iniziativa di parte, nel rispetto del principio del giusto processo, è necessaria e vincolata, in quanto risponde ad interessi obiettivi.

6.4. A conferma di tale peculiarità, la consolidata giurisprudenza

amministrativa ed, *expressis verbis*, il codice di rito nel processo penale (art. 130 del codice di procedura penale), ammettono l'attivazione della procedura *ex officio*. La rettifica del supporto materiale e formale di un provvedimento, sia esso amministrativo o giurisdizionale, infatti "*non implica, per sua natura, alcuna ponderazione di interessi, non essendo astrattamente configurabile un'esigenza pubblica alla conservazione di un atto a contenuto errato*" (Consiglio di Stato, Sezione II, sentenza n. 3537/2020). Di conseguenza, dal momento che la correzione non attiene e non definisce interessi soggettivi e disponibili delle parti, la procedura ha carattere vincolato e non ne può essere esclusa l'attivazione in via officiosa. Ne consegue che, in tale procedura, l'accordo, l'iniziativa di parte ovvero la volontà della parte sono soltanto occasioni, ma non condizioni per la prosecuzione della delibazione dell'errore e la sua rimozione e tali considerazioni valgono *a fortiori* nel giudizio di parificazione, che presenta i connotati di giurisdizione di diritto obiettivo. Detto in altri termini, il carattere officioso della correzione (azionabile perfino senza istanza di parte) impone che, una volta percepito dall'organo competente, l'errore materiale possa e debba essere corretto. Ne consegue l'irrilevanza, sotto il profilo processuale, del diverso avviso espresso dal pubblico ministero presso le Sezioni riunite rispetto a quanto esposto nell'atto introduttivo.

6.5. Tanto permesso, queste Sezioni riunite ritengono che non vi sia dubbio alcuno che l'oggetto della correzione sia effettivamente una "sentenza", in quanto tale, non ritrattabile dal giudice che l'ha

emessa. Come sopra esposto, la decisione di parifica, infatti, è assunta al termine di una procedura che, per diritto positivo, si svolge con “*le formalità della giurisdizione contenziosa*” (art. 40 del r.d. n. 1214/1934). Tale richiamo è di per sé sufficiente per procedere alla correzione atteso che la forma della giurisdizione implica che il giudice si pronunzia con una sentenza quando definisce, sia pure parzialmente, il merito, che nel caso consiste nella definizione del saldo finale alla data contabile del 31 dicembre 2019 (C. Cost. sent. n. 244/2020).

6.6. Peraltro, dall’applicabilità delle norme del c.g.c. nei termini sopra precisati (artt. 145 e seguenti del c.g.c.) e dal carattere decisorio (di interessi antagonisti *ex lege* posti in lite) del provvedimento emesso, consegue che la decisione finale n. 6/2021/PARI delle Sezioni riunite siciliane è un provvedimento giurisdizionale con “forma sentenza” (C. cost., sent. n. 18/2019) e come tale deve riportare l’intestazione “*IN NOME DEL POPOLO ITALIANO*” ai sensi dell’art. 39 del c.g.c.. Per l’effetto, ne deve essere disposta la correzione secondo quanto richiesto nell’atto introduttivo.

7. **Regolarizzata la decisione dal punto di vista formale,** occorre valutare la sussistenza delle condizioni dell’azione e quindi l’eccezione di inammissibilità sollevata dalla Regione, regolarmente costituita. L’Ente territoriale, qui resistente, ha contestato la permanenza dell’interesse al ricorso, per sopravvenuta cessazione della materia del contendere, in ragione dell’intervenuta approvazione in via legislativa del rendiconto al quale si riferisce il giudizio di parificazione in esame.

7.1. Nella memoria conclusionale scritta, la Procura ha affermato di condividere l'approccio ermeneutico espresso da queste Sezioni riunite nella sent. n. 44/2017, secondo cui l'interesse al ricorso è legato a doppio filo alla funzione ausiliaria che la Corte dei conti eserciterebbe verso l'organo legislativo. Tuttavia, allo stesso tempo, la Procura ha evidenziato che *"l'eventuale approvazione del rendiconto regionale nelle more della decisione sul ricorso proposto darebbe luogo a un vulnus di tutela delle ragioni sottostanti alla proposizione del gravame"*. In sede di discussione, tuttavia, la Procura generale ha ritenuto di mutare avviso, in considerazione dell'intervenuta approvazione della legge sul rendiconto 2019 (l. n. 26/2021), pubblicata il 5 ottobre nella Gazzetta ufficiale della Regione siciliana ed ha condiviso la richiesta di declaratoria di inammissibilità per sopravvenuta carenza d'interesse.

7.2. Occorre pertanto chiedersi quale efficacia giuridica abbia un siffatto mutamento di conclusioni e come si ripercuota sul processo in corso. In proposito, il collegio ritiene che il pubblico ministero, con tale dichiarazione, non abbia disposto dell'azione, come del resto non avrebbe potuto.

7.3. Osserva il collegio che la richiesta di una parte, anche se pubblica, di dichiarare l'inammissibilità del proprio ricorso per sopravvenuta carenza di interesse costituisce una sostanziale rinuncia all'azione. Infatti, una siffatta conclusione equivale a chiedere un rigetto nel merito delle domande presentate.

7.4. Come è stato precisato dalla giurisprudenza di questa Corte, gli

interessi per cui agisce il pubblico ministero sono pubblici e indisponibili, se non nei limiti e con le rigorose forme stabilite dal codice; nel caso del giudizio sui conti, che è un giudizio necessario, obbligatorio e di diritto obiettivo, la rinuncia agli atti, ovvero all'azione, non è ammissibile. Ne consegue che, nel caso di specie, la dichiarazione del pubblico ministero risulta priva di efficacia giuridica ed è qualificabile solo alla stregua di una indicazione di cui tenere conto nella valutazione dell'eccezione presentata dalla Regione siciliana, rimessa al libero apprezzamento del giudice.

7.5. Occorre quindi valutare la medesima eccezione sollevata dalla Regione siciliana, la quale, richiamando la sent. n. 44/2017 di queste Sezioni riunite, ha affermato che non sussiste più l'interesse al ricorso, atteso che il rendiconto è stato approvato con legge, rendendo intangibili i suoi risultati.

7.6. L'eccezione non merita accoglimento per le ragioni che seguono. Innanzitutto, appare evidente che la sussistenza dell'interesse non può essere caducata dal comportamento di controparte che dà volontariamente esecuzione alla pronunzia ad essa favorevole. Infatti, il ricorso del Procuratore generale siciliano mira a far accertare un asserito errore commesso dalla Sezioni riunite siciliane e l'avvenuta esecuzione della pronunzia, in ipotesi favorevole all'amministrazione regionale, non ha alcun riflesso sull'interesse a ricorrere. Se così fosse, come ha correttamente evidenziato il pubblico ministero nella memoria conclusionale scritta, si avrebbe un *vulnus* di tutela di evidente incostituzionalità per

violazione dell'art. 24 Cost.

7.7. Inoltre, l'eccezione presuppone un travisamento dell'oggetto del giudizio e del *thema decidendum* su cui esso si esprime. Infatti, come già affermato da queste Sezioni riunite nella sent. n. 1/2019, l'interesse processuale non è in alcun modo collegato alla legittimità dell'atto o del procedimento di formazione della legge che approva il rendiconto, ma al saldo "strutturale", che misura lo "stato" del ciclo di bilancio. Ciò perimetra in modo netto ruolo e funzioni di potere giurisdizionale ed autonomia regionale dalla giurisprudenza costituzionale: infatti: « *La circostanza che il contenuto della pronuncia di parifica non ha efficacia vincolante per il legislatore regionale (salvo l'eventuale vizio di costituzionalità della legge che non ne tenga conto) non inficia in alcun modo quanto sopra esposto, perché, se è vero che "le funzioni di controllo non possono essere spinte sino a vincolare il contenuto degli atti legislativi o a privarli dei loro effetti", e che "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 essi estranei possano né vincolarla né incidere sull'efficacia degli atti che ne sono espressione" (C. cost. n. 39/2014), è vero anche che "le sfere di competenza della Regione e della Corte dei conti si presentano distinte e non confliggenti", e che l'approvazione del rendiconto annuale da parte dell'organo legislativo, "non può «significare ingerenza nell'opera di riscontro giuridico espletata dalla Corte dei conti» e costituisce esercizio di "autonoma funzione politica" (sent. n. 121/1966)". (C. Cost. n. 72/2012)».*

7.8. Peraltro, queste Sezioni riunite hanno costantemente affermato che l'oggetto e l'interesse processuale del giudizio in unico grado si misurano rispetto all'attribuzione del giudice contabile di emanare provvedimenti giurisdizionali che accertano lo "stato" del bilancio (art. 100 e 103 Cost.). Il bilancio è infatti un sistema di informazioni, espresso tramite dati sintetici (i saldi) la cui grammatica è stabilita dalla legge (art. 81, co. 6, Cost.) e dalla Costituzione (nella quale l'equilibrio è una "clausola generale" che può operare anche senza interposizione legislativa, cfr. C. cost. sentt. n. 192/2012, n. 26/2013, n. 184/2016 e n. 274/2017). Tale informazione è vera/falsa, legittima/illegittima, nella continuità degli esercizi finanziari, a prescindere dal modo in cui le istituzioni repubblicane (art. 114 Cost.) ed i loro organi ne danno atto con le forme tipiche della loro funzione, nel caso delle regioni, in forma di legge. Per questo motivo, il controllo sul bilancio non è un controllo su atti o attività, ma su un ciclo (cfr. SS.RR. sentt. n. 4, n. 17, n. 18 e n. 37/2020, ma anche n. 23/2019), attraverso le modalità della sua espressione individuate dall'art. 1 del d.l. n. 174/2012. In tale prospettiva, tanto le Sezioni territoriali che queste Sezioni riunite emanano provvedimenti che hanno natura dichiarativa e di accertamento dello "stato" di una informazione, nell'ambito di un unitario processo, che conferisce all'accertamento natura giurisdizionale.

7.9. A riprova che l'oggetto del giudizio non è la funzione legislativa o amministrativa di produzione del bilancio, ma il ciclo di informazioni in cui il bilancio consiste, si osserva che dal combinato

disposto degli artt. 11, co. 6, lettera e) e 7 del c.g.c., nonché 100 del c.p.c., si evince che, essendo possibile effettuare impugnazioni “consequenti” alle “deliberazioni” delle Sezioni regionali di controllo “nelle materie di contabilità pubblica” (art. 103, co. 2 della Costituzione), ad essere impugnato non è l’atto sottoposto a controllo, ma l’effetto giuridico “conseguente” al riscontro dello “stato del bilancio”, espresso a mezzo di particolari atti sottoposti ad una verifica officiosa (art. 1 del d.l. n. 174/2012). Tale controllo è infatti effettuato con le “modalità” indicate dal d.l. n. 174/2012 e con le “forme” stabilite dall’art. 11 del c.g.c., come evocato dall’art. 20 della l. n. 243/2012.

7.10. Di conseguenza, l’effetto dell’accertamento giurisdizionale, nel giudizio di parificazione del rendiconto regionale, consiste nel conferimento di certezza giuridica al risultato di amministrazione, che si proietta sugli esercizi successivi, ed in particolare su quello in corso tramite il risultato di amministrazione “presunto” (sent. C. cost. n. 70/2012). Detto in altri termini, la sentenza definisce e mette a disposizione delle “autorità di bilancio” lo stato del saldo di equilibrio ad una certa data, imponendo azioni correttive nelle forme di legge. In particolare, l’esito del giudizio di parificazione non determina la necessità della modificazione della legge di rendiconto eventualmente *medio tempore* approvata, ma ridonda sugli obblighi di assestamento (C. cost., sent. n. 250/2013) e sulla legittimità delle coperture e degli equilibri dell’esercizio in corso, nel rispetto del principio di continuità del bilancio. Sulle leggi che definiscono tali equilibri, peraltro, sussiste la giurisdizione esclusiva della Corte

costituzionale (C. cost. n. 39/2014), dinanzi alla quale il contenzioso può essere attivato nei modi stabiliti dall'ordinamento.

7.11. Per tale ragione, risulta del tutto priva di pregio l'argomentazione dell'intangibilità del rendiconto successivamente alla sua approvazione legislativa (art. 150 del r.d. n. 824/1927): gli effetti del giudizio di parificazione, infatti, non si producono sull'atto, ma sull'equilibrio giuridico e concreto del ciclo bilancio, ossia, su una situazione giuridica e di fatto obiettiva che prosegue e si realizza nella continuità del ciclo, con le leggi di assestamento, di previsione e la successiva rendicontazione. Detto in altri termini, le variazioni risultanti della legge di rendiconto andranno effettuate con le scritture correttive sugli altri atti del ciclo di bilancio, ferma restando l'intangibilità del rendiconto approvato.

7.12. A tale conclusione, del resto, è giunta a suo tempo la stessa Corte costituzionale (sent. n. 121/1966, punto 1 del *considerato in diritto*), osservando che l'organo rappresentativo e la Corte dei conti, rispetto al rendiconto, svolgono funzioni e attribuzioni profondamente diverse; il primo svolge un controllo politico, sulla base di parametri di merito, mentre la Corte dei conti effettua un'attività di "riscontro giuridico", con le forme della giurisdizione; ciò rende le due funzioni autonome e destinate ad operare su piani differenti, «[n]é potrebbe essere invocata in contrario la disposizione regolamentare riflettente il rendiconto, contenuta nell'art. 150 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827, secondo la quale quell'atto, "una volta chiuso ed approvato per legge, è intangibile, né può essere modificato in nessuna delle

sue parti”».

7.13. Né si può argomentare che l'accertamento del saldo sia impedito dal carattere “ausiliario” della funzione giurisdizionale svolta dalla Corte dei conti rispetto a quella legislativa della Regione siciliana, quando questa abbia ormai esercitato la funzione, prescindendo dagli esiti della conclusione del giudizio di parificazione. Come si è già evidenziato, il giudizio di parificazione svolge nel vigente sistema costituzionale una funzione che è nettamente diversa da quella che essa esercitava nel sistema in cui è stata approvata la l. n. 800/1862 e il successivo r.d. n. 1214/1934. Mentre in tali ultimi sistemi (e forme di governo) l'ausiliarità afferiva all'organo e alla fonte “sovrana” (la legge), nella Costituzione repubblicana la sovranità appartiene al popolo che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione (art. 1 Cost.). In tale sistema nessun organo - né giudice, né legislatore - è sottratto alla sovranità della Costituzione, della cui legalità non sarebbe possibile verificare l'osservanza se venisse lasciato allo stesso legislatore il potere di disinnescare gli esiti o lo svolgimento dell'attività di una giurisdizione speciale, precipuamente conservata dalla Costituzione con una ausiliarità che non è (più) verso un organo dello Stato-persona (in continuità col suo interesse), ma verso lo Stato-ordinamento (C. cost., sentt. n. 267/2006, n. 179/2007 e n. 198/2012).

7.14. Si aggiunga, che l'eccezione della Regione si basa su una interpretazione delle norme processuali e dell'oggetto del giudizio non conforme all'art. 1, co. 5, lett. a) della l. cost. n. 1/2012 (per il

tramite delle norme interposte costituite: dall'art. 20, co. 2, della l. n. 243/2012, dell'art. 1, co. 5 del d.l. n. 174/2012, nonché dell'art. 6, co. 3, del d.lgs. n. 655/1948). La citata disposizione della novella costituzionale, in particolare, prevede che venga effettuata la verifica preventiva e consuntiva degli andamenti della finanza pubblica, con forme e modalità stabilite dalla legge rinforzata (art. 81, co. 6, Cost.). La previsione e celebrazione del giudizio di parificazione sul rendiconto generale regionale, quindi, costituisce attuazione ed esecuzione delle mentovate norme costituzionali. Poiché questo giudizio si celebra in unico grado, l'eventuale approvazione del rendiconto, nelle more della sua conclusione, equivale ad una approvazione della legge di rendiconto, prima della conclusione del procedimento di parifica. Ove si ritenesse fondata l'eccezione della Regione, si dovrebbe quindi concludere che nell'ordinamento vigente è legalmente possibile prescindere dalle necessità delle verifiche previste dall'art. 5 lett. a) della l. cost. n. 1/2012 che, per effetto dei previgenti artt. 100 e 103 Cost., spettano alla Corte dei conti.

7.15. In conclusione, l'eccezione della Regione è priva di pregio, in quanto oggetto del giudizio è il saldo e la sua correttezza nel ciclo di bilancio; di conseguenza, l'interesse permane indipendentemente dagli esiti del procedimento legislativo. Tale giudizio è stabilito in funzione e ausilio di tutti gli interessi che si radicano attorno al saldo di bilancio. Lo stesso giudizio ed il suo esito, peraltro, non riguardano la validità delle leggi *medio tempore* approvate, su cui sussiste la giurisdizione esclusiva del giudice delle leggi.

8. Accertata la permanenza dell'interesse a ricorrere del pubblico ministero, nonostante l'intervenuta approvazione del rendiconto con legge regionale, è possibile procedere alla disamina nel merito. Il primo motivo di ricorso riguarda la corretta determinazione del FCDE. Ritiene il pubblico ministero che il calcolo debba comprendere, per il rendiconto 2019, l'arco temporale delle annualità 2019-2014 e non – come hanno ritenuto dalle Sezioni riunite siciliane – il periodo 2018-2014. L'effetto sul saldo di tale illegittima quantificazione del FCDE sarebbe di un maggior disavanzo di € 8.511.789,62 pari alla differenza tra il valore del FCDE ritenuto corretto dal ricorrente (€ 43.503.986,07) e quello, quantificato in sede di parifica (€ 34.992.196,45).

8.1. Il collegio ritiene che il ricorso sul punto sia fondato.

L'errore interpretativo denunciato, in particolare, sorge da una non felice formulazione del principio contabile applicato n. 4/2 del d.lgs. n. 118/2011 (di seguito anche: p.c.a.), che sovrappone due fattispecie e due tipi di FCDE: è utile, pertanto, riportare il testo da cui tale equivoco è sorto. Segnatamente, il § 3.3. dispone che *«In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato: (a) nel bilancio in sede di assestamento; (b) nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso, in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri»* (enfasi aggiunta). Prosegue poi il principio specificando che *«L'importo complessivo del fondo va*

calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi» (enfasi aggiunta).

8.2. Sul piano delle fattispecie regolate, la riportata disposizione disciplina la costruzione del FCDE nel bilancio di assestamento e nel rendiconto; sul piano degli effetti (ossia della disciplina di svalutazione) si riferisce a due dispositivi contabili diversi: il FCDE “a previsione”, previsto dall’art. 46, co. 1 del d.lgs. n. 118/2011, e quello a “consuntivo”, previsto dal co. 2 del medesimo articolo.

8.3. La prima parte della disposizione, quando prescrive che i due fondi devono essere “complessivamente” calcolati, si riferisce, evidentemente, al bilancio di previsione (*certe*, al suo assestamento), dove il FCDE è presente due volte, prima come posta di svalutazione delle entrate dell’esercizio in corso (“*esercizio n*”), poi come componente dell’avanzo applicato.

8.4. L’esempio n. 5 del p.c.a. riporta il dettaglio del meccanismo di calcolo, che pur ispirandosi alla stessa logica di fondo (svalutazione *standard* dei crediti in base alla relazione tra le due serie storiche dell’importo dei crediti e delle loro riscossioni) si dipana in relazione alla diversa funzione del bilancio di previsione (e del suo assestamento). Il bilancio “a previsione” programma il futuro e l’attualità in corso, pertanto svaluta solo gli accertamenti in corso e prende a riferimento la serie storica degli annuali accertamenti (e delle correlate riscossioni). Il rendiconto verifica dinamicamente lo stato delle coperture e pertanto la svalutazione prende a riferimento i

“resti” dei crediti, correlando i residui iniziali di ogni esercizio e le correlate riscossioni.

8.5. Pertanto, il FCDE *“a previsione”* ha lo scopo di garantire una effettiva copertura delle spese programmate, declinando l’equilibrio di bilancio in *“stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria (sent. n. 138/2013)»* (C. cost., 28 gennaio 2020, n. 4).

Il FCDE *“a consuntivo”* è invece una componente negativa del risultato di amministrazione, che ha lo scopo di svalutare i resti attivi (crediti *“residui”*) registrati a chiusura degli esercizi precedenti a quelli del bilancio di previsione. Tale fondo è registrato nella riga *“b”* del prospetto di cui all’art. 10 del d.lgs. n. 118/2011 per impedire una sopravvalutazione della capacità di copertura dei debiti pregressi. I due FCDE, in questo modo fanno sì che il pareggio annuale di bilancio (art. 40 del d.lgs. n. 118/2011) e l’equilibrio tra entrate e spese nella continuità degli esercizi finanziari (art. 42 del d.lgs. n. 118/2011) non si basi più solo sulla correlazione giuridica tra debiti e crediti complessivi, ma anche sulla *“sostenibilità finanziaria”*, ovvero sulla capacità dei crediti di generare i flussi di cassa necessari a estinguere e pagare i debiti.

8.6. Tanto premesso, è evidente che il § 3.3. del p.c.a., quando parla della contemporanea presenza dei due FCDE, sta parlando del bilancio di assestamento. In tale contesto, è chiaro che l’*“esercizio in corso”* non può che essere l’*“esercizio n-1”*, il quale è *“in corso”* sia perché si stanno ancora effettuando le operazioni contabili di

chiusura della rendicontazione, sia perché tale chiusura si effettua con elementi informativi che sono disponibili solo nell'esercizio di cui si sta svolgendo la gestione. Per contro, nel conto consuntivo il FCDE è presente solo nella forma evocata dall' art. 46, co. 2 del d.lgs. n. 118/2011 (*«Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo»*) e la regola della sua determinazione temporale è riportata nella seconda parte del principio contabile sopra citato, in modo differente da quanto previsto per il FCDE "a previsione".

8.7. Segnatamente, il bilancio di previsione ed il suo assestamento devono tenere conto anche del risultato di amministrazione (e al suo interno, del FCDE). Tuttavia, va anche precisato che bilancio di previsione e quello di assestamento tengono conto del risultato di amministrazione (e del FCDE) a due date differenti. Nel bilancio di previsione il risultato di amministrazione (e il correlato FCDE) è quello approvato nell'ultimo rendiconto, ossia quello calcolato sull'esercizio *n-2*; nell'assestamento è quello dell'esercizio *in corso* di rendicontazione, ossia l'esercizio *n-1*. Quanto precisato serve a chiarire il riferimento che la Corte costituzionale effettua al periodo di calcolo del FCDE nella sent. n. 4/2020 (citata dalla sentenza gravata). Infatti, quando il giudice delle leggi menziona il FCDE e il suo periodo di

calcolo, si riferisce al risultato di amministrazione precedentemente accertato nell'“esercizio n-2” rispetto all'esercizio in cui si costruisce il bilancio di previsione, ossia, in quello “*antecedente all'esercizio oggetto di rendiconto*”.

8.8. Per contro, nel bilancio di assestamento, il FCDE deve essere aggiornato con l'esercizio in corso di rendicontazione (corrispondente all'“esercizio n-1”) per transitare dal risultato di amministrazione “*accertato*” da ultimo a quello “*presunto*” (sul punto, si veda sent. C. cost. n. 70/2012). In sede di rendiconto, lo stesso risultato di amministrazione, sarà oggetto delle operazioni *ex art. 3, co. 4 del d.lgs. n. 118/2011*, con le quali si provvederà ai necessari stralci o riputazioni, nel rispetto del principio della contabilità finanziaria potenziata.

8.9. L'espressione “*esercizio in corso*” del § 3.3. del p.c.a., dunque, ha senso solo nel contesto del bilancio di assestamento, dove esso essa fa riferimento all'anno di competenza del bilancio di previsione. Nell'anno di competenza, infatti, si devono effettuare le operazioni di riquantificazione del risultato di amministrazione all'anno “n-2”, operazioni che consentono di giungere, prima al risultato di amministrazione presunto all'anno “n-1”, e poi, in sede di successivo rendiconto, al risultato di amministrazione “*accertato*” all'anno “n-1”.

8.10. Le operazioni di aggiustamento contabile - che sono preliminari alla successiva rendicontazione - riguardano i residui di competenza dell'anno di rendicontazione di cui il d.lgs. n. 118/2011 consente di registrare una variazione anche dopo il 31 dicembre, in

una serie di limitati e specifici casi.

8.11. Sulla base di questo quadro logico e normativo, appare evidente che il punto 3.3. del p.c.a., non autorizza a ritenere che dai residui degli “esercizi precedenti” si possano escludere quelli di “competenza”, come invece hanno ritenuto le Sezioni riunite siciliane. Alla stregua dello stesso p.c.a., in sede di rendiconto, la regola dei periodi da prendere in considerazione è fornita dal frammento finale del p.c.a. qui riportato, il quale afferma che si deve tenere conto dell’*“ammontare dei residui attivi [...] negli ultimi cinque esercizi”* (ultima parte del § 3.3.).

8.12. Del resto, il FCDE “a consuntivo” non può che obbedire alla stessa logica complessiva della rendicontazione, che non mira a stabilire gli equilibri di una sezione temporale (l’esercizio finanziario), ma lo stato delle coperture a fine anno, espresse tramite un saldo. Scopo del rendiconto, infatti, è quello di determinare, ad una data fissa, l’evoluzione delle coperture: in caso di avanzo, il rendiconto registra una ricchezza finanziaria disponibile per la copertura di futura spesa, in caso di disavanzo, constata che una parte dei debiti è priva di effettive coperture e perciò, nel successivo ciclo di bilancio, occorre applicare tale saldo a titolo di spesa virtuale, per recuperare le coperture mancanti. Di conseguenza, gli “esercizi precedenti” da considerare per il FCDE a consuntivo (che è una componente di tale avanzo o disavanzo) non possono che riguardare tutti gli esercizi precedenti a tale data.

8.13. A queste considerazioni di logica normativa e contabile se ne

aggiungono altre di carattere letterale e giurisprudenziale. Il primo elemento letterale – che conferma che i residui da considerare riguardano anche i residui iniziali dell'esercizio di competenza – proviene dall'esempio n. 5 del p.c.a. Tale esemplificazione tecnica, infatti, precisa che le entrate da svalutare concernono i residui complessivi *“come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario di cui all' art. 3, co. 4, del presente decreto”*. Ora, come è noto, l'art. 3 co. 4 del d.lgs. n. 118/2011 disciplina le attività di riaccertamento ordinario, operazione che riguarda tanto i residui degli esercizi precedenti che quelli dell'anno di competenza (su cui è possibile procedere a reimportazione).

8.14. Il secondo elemento letterale – come rilevato dal pubblico ministero ricorrente – proviene dalla recente normativa straordinaria emanata in relazione alla crisi COVID-19. Per evitare che il calcolo dei resti e delle riscossioni dell'anno della pandemia potesse contribuire a fare elevare enormemente il FCDE a consuntivo (a causa delle scarse riscossioni nel 2020 e nel 2021), la legge ha consentito di mantenere fisso il calcolo all'anno 2019, in pratica congelando il FCDE a quello del rendiconto 2019 (art. 107-*bis* del d.l. n. 18/2020, introdotto dalla legge di conversione n. 27/2020). Tale disposizione sarebbe stata del tutto inutile se la disciplina a regime del FCDE avesse escluso dal computo i residui dell'anno di chiusura del rendiconto.

8.15. Per quanto riguarda la giurisprudenza contabile, l'orientamento del tutto prevalente (nelle rare volte in cui si è ritenuto di esplicitare quale fosse il periodo di riferimento per il calcolo dei

residui) ha sistematicamente dato corso alla interpretazione che qui si avvalora, computando anche i residui iniziali e le riscossioni dell'anno di competenza (cfr. *ex multis* Sezione regionale di controllo per la Campania, n. 1/2017, e n. 102/2021; Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, n. 4/2019; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, n. 108/2020).

8.16. Infine, non è privo di rilievo sottolineare che anche l'interpretazione economica del diritto conforta tale giurisprudenza. La tesi perorata dalle Sezioni riunite siciliane avrebbe un effetto deresponsabilizzante sulle amministrazioni in scadenza di mandato, poiché gli effetti del miglioramento della efficienza della riscossione sarebbero registrati da un miglioramento sul FCDE solo in esercizi successivi. Ciò favorirebbe il "*moral hazard*" degli amministratori in scadenza di mandato che potrebbero abbassare l'efficienza nelle riscossioni nell'ultima fase del loro mandato, per ragioni elettorali, facendo leva su tale "*irresponsabilità contabile*", penalizzando invece gli amministratori più responsabili.

8.17. In definitiva, la contestazione del pubblico ministero ricorrente in merito all'errata quantificazione del FCDE è fondata; di conseguenza, il saldo espresso dal risultato di amministrazione quantificato dalla regione nello schema di rendiconto non è parificato e va ulteriormente aumentato di € 43.503.986,07 (anziché in soli € 34.992.196,45), con una variazione di € 8.511.789,62.

9. Il secondo motivo di ricorso concerne la pur rilevata irregolarità delle poste incluse nel perimetro sanitario e l'impatto che essa deve

produrre sul risultato di amministrazione. L'oggetto sostanziale della contestazione riguarda le modalità di copertura di un mutuo pregresso, stipulato per dare copertura ai debiti pregressi del settore sanitario (art. 2, co. 46, della l. n. 244/2007). Sul piano costituzionale, tale copertura risulterebbe illegittima, in quanto determina uno sviamento di risorse destinate ai livelli essenziali di assistenza.

9.1. Le stesse Sezioni riunite per la Regione siciliana, infatti, hanno rilevato un illegittimo utilizzo di risorse, non parificando le seguenti poste, per un ammontare complessivo di € 127.848.927,87 e computate nei seguenti capitoli: (a) capitolo n. 900023 (€ 51.994.471,43) relativo a *"quota capitale di ammortamento del prestito contratto con lo Stato ai sensi dell'accordo stipulato in data 31 luglio 2007, per l'approvazione del piano di rientro del settore sanitario, destinato all'estinzione dei debiti finanziari e commerciali, transatti e non transatti a carico del fondo sanitario"*; (b) capitolo n. 214918 (€ 75.854.456,47) relativo a *"interessi e spese sul prestito contratto con lo Stato ai sensi dell'accordo stipulato in data 31 luglio 2007, per l'approvazione del piano di rientro del settore sanitario, destinato all'estinzione dei debiti finanziari e commerciali, transatti e non transatti a carico del fondo sanitario."*

9.2. L'irregolarità accertata dalle Sezioni riunite siciliane non è stata in alcun modo contestata dalla Regione siciliana, potendosi quindi ritenere la stessa provata e oggetto di giudicato implicito. Tuttavia, le stesse Sezioni riunite siciliane non hanno tratto alcuna conseguenza, per le stesse poste sul piano del saldo in particolare sul terreno dell'aumento delle risorse vincolate (riga "c" del prospetto

dell'Allegato n. 10 del d.lgs. n. 118/2011).

9.3. Come correttamente rileva il pubblico ministero ricorrente, il diaframma legislativo da cui scaturirebbe tale incoerenza giuridico-contabile sarebbe costituito dall'art. 6, co. 2, della più volte citata l.r. n. 3/2016. La questione di costituzionalità, pertanto, è secondo il Collegio rilevante, perché incide con tutta evidenza sul saldo.

9.4. Allo stesso tempo, la medesima questione appare non manifestamente infondata, in quanto l'inclusione di tale poste nel perimetro determina uno sviamento di risorse destinate per legge (statale) alla garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni cui l'equilibrio di bilancio è strumentale.

9.5. Di conseguenza, con separata ordinanza si solleva la questione di costituzionalità della norma, anche ai fini della sospensione del giudizio.

10. Spese al definitivo.

PER QUESTI MOTIVI

la Corte dei conti a Sezioni riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione:

- 1) accoglie l'istanza di correzione di errore materiale e, per l'effetto, dispone che in fronte della decisione sia apposta l'intestazione "*IN NOME DEL POPOLO ITALIANO*";
- 2) accoglie il primo motivo di ricorso e, per l'effetto, accerta che il Fondo crediti di dubbia esigibilità debba essere rideterminato in aumento di € 43.503.986,07 anziché di € 34.992.196,45 come accertato dalle Sezioni riunite siciliane;

3) solleva, con separata ordinanza, questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 della l.r. n. 3/2016 e conseguentemente sospende il giudizio quanto agli effetti sul saldo determinato dai capitoli di spesa interessati dalla suindicata legge.

4) Spese al definitivo.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 ottobre 2021.

GLI ESTENSORI

IL PRESIDENTE

Francesco Sucameli

Mario Pischedda

f.to digitalmente

f.to digitalmente

Andrea Luberti

f.to digitalmente

La presente decisione, il cui dispositivo è stato letto all'udienza del 7 ottobre 2021, ai sensi dell'art. 128, co. 3, del c.g.c., è stata depositata in Segreteria in data 17 dicembre 2021.

IL DIRIGENTE

Maria Laura Iorio

f.to digitalmente