



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
Carmela Mirabella	Consigliere
Domenico Guzzi	Consigliere
Luca Fazio	Consigliere - relatore
Pasquale Fava	Consigliere
Alessandro Benigni	Consigliere
Maria Rita Micci	Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio iscritto al n. **614/SR/EL** del registro di segreteria di queste Sezioni riunite, sul ricorso proposto, ex art. 11, comma 6, lettera. e), del codice di giustizia contabile, dalla Regione siciliana, in persona del Presidente on. Sebastiano Musumeci, dell'Assessore regionale per l'economia prof. avv. Gaetano Armao e del Ragioniere generale dott. Giovanni Bologna, rappresentata e difesa, giusta procura in calce al ricorso, dagli avvocati Gianluigi M. Amico e Marina Valli

(gianluigimaurizioamico@pecavvpa.it e marina.valli@pec.it), ed elettivamente domiciliata nel proprio Ufficio sito a Roma, Via Marghera, n. 36

avverso

la decisione della Corte dei conti a Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede di controllo, n. 4/2018/SS.RR./PARI, nella parte in cui, al paragrafo 3, punti 3.1. e 3.2., sulla base delle argomentazioni più approfonditamente illustrate nell'annessa relazione, deliberata come da dispositivo, che pure viene impugnato nelle parti relative, perviene al calcolo di un disavanzo complessivo da recuperare nel 2017 nell'ammontare di 2.145,90 milioni di euro e conclude che lo stesso debba essere oggetto di manovra correttiva da parte della Regione;

Visto il ricorso;

Visti i decreti presidenziali di fissazione dell'odierna udienza, di composizione del Collegio e di nomina del relatore del presente giudizio;

Esaminati gli atti e i documenti di causa;

Uditi, nell'udienza pubblica del giorno 7 novembre 2018, con l'assistenza della segretaria d'udienza Rita D'Innocenzo, il relatore, cons. Luca Fazio, l'avv. Marina Valli per la parte ricorrente ed il Pubblico Ministero nella persona del vice Procuratore generale dott. Arturo Iadecola.

Ritenuto in

FATTO

1. Con ricorso ritualmente notificato in data 19 settembre 2018, e depositato, il successivo 26 settembre, la Regione siciliana ha chiesto

l'annullamento o la dichiarazione di nullità, anche nelle parti corrispondenti all'annessa relazione, della decisione di parifica del rendiconto generale per l'esercizio finanziario 2017, assunta con delibera n. 4/2018/SS.RR./PARI del 20 luglio 2018 dalle Sezioni riunite per la Regione siciliana, nella parte in cui, al par. 3, punti 3.1 e 3.2, determina il disavanzo complessivo da recuperare nel 2017 in 2.145,90 milioni di euro.

Dopo aver ritenuto l'ammissibilità e la tempestività del ricorso, richiamando le precedenti sentenze 38/2014 e 44/2017 di queste Sezioni riunite, nonché la sentenza della Corte costituzionale 181/2015 e considerando come *dies a quo* quello della conoscenza legale, avvenuta il 20 luglio 2018, la Regione muove alla delibera le seguenti doglianze.

2.1. Erronea interpretazione del d.m. 2 aprile 2015 e del d.m. 4 agosto 2016 - Violazione del d.lgs. n. 118/2011.

La Regione ricorrente contesta l'affermazione contenuta nella decisione impugnata, secondo la quale *"l'approccio interpretativo"* adottato *"non risulterebbe coerente con i principi introdotti dall'articolo 4, commi 2 e seguenti del D.M. 2 aprile 2015, nonché dal DM 4 agosto 2016, alla stregua dei quali la verifica del recupero del disavanzo di amministrazione dovrebbe essere effettuata raffrontando il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno con quello risultante al 31 dicembre dell'esercizio precedente"*. Secondo la ricorrente, l'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015 disciplina le modalità con le quali si deve procedere alla verifica dell'obbligo di recupero solo del maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui. Peraltro, il comma 4 dello

stesso articolo, nel disciplinare le altre componenti del disavanzo, richiama quanto previsto per le regioni dall'articolo 42, c. 12, del d.lgs. n. 118/2011.

Dopo aver evidenziato che la stessa metodologia è stata adottata anche per il risultato di amministrazione 2016, senza alcuna osservazione nel giudizio di parifica di quell'esercizio, la Regione ricorrente sostiene che le tabelle introdotte dal d.m. 4 agosto 2016 servono per rappresentare sinteticamente le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo applicato al bilancio di previsione, nonché, per ciascuna componente del disavanzo, le modalità di ripiano, definite in attuazione delle rispettive discipline, e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione, ma non impongono un obbligo di recupero per tutte le sue componenti.

Precisa ancora che l'obbligo di copertura delle singole componenti del disavanzo è assicurato mediante l'iscrizione nel bilancio di previsione delle relative quote, che devono essere rappresentate nei prospetti di cui al d.m. 4 agosto 2016.

2.2. Contraddittorietà con la decisione n. 3/2017/SS.RR.PAR delle Sezioni riunite della Corte dei Conti per la Regione Siciliana - Illogicità manifesta - Violazione della tutela del legittimo affidamento.

Il secondo motivo di ricorso si appunta sulla contraddittorietà dell'impugnata decisione rispetto alla decisione n. 3/2017/SS.RR.PARI delle Sezioni riunite della Corte dei conti per la Regione siciliana relativa all'esercizio finanziario 2016, nonché sulla sua illogicità manifesta e sulla

violazione della tutela del legittimo affidamento e della buona fede.

La Regione, ribadito di aver operato con gli stessi criteri impiegati nella redazione del rendiconto relativo al 2016, senza ricevere alcun rilievo in occasione della parifica, evidenzia che il disavanzo del 2017 è stato determinato per 648 milioni dalla cancellazione di residui attivi da versare, mantenuti nel 2016 senza che la Corte movesse alcun rilievo nonostante fossero stati oggetto di osservazione della stessa, diminuendo, pertanto, l'importo di quel disavanzo e i corrispondenti obblighi di copertura.

Considerato che la decisione di parifica è definitiva e costituisce il presupposto per la redazione del rendiconto per l'esercizio finanziario successivo, la Regione ritiene che siano stati violati *"i principi del legittimo affidamento e della buona fede, e cioè l'interesse di chi confida in una certa situazione che si è definita nella realtà"*.

3. Con memoria depositata il 26 ottobre, la Procura generale, dopo aver riconosciuto la tempestività della notifica e del deposito del ricorso, e aver richiamato i precedenti giurisprudenziali di queste Sezioni riunite in ordine all'astratta impugnabilità delle decisioni di parifica dei rendiconti regionali, chiede che il ricorso venga dichiarato inammissibile per difetto d'interesse ed in via subordinata che sia dichiarato improcedibile per sopravvenuta carenza d'interesse; in via ulteriormente gradata chiede che venga respinto nel merito.

3.1 L'inammissibilità del ricorso per difetto originario di interesse è sostenuta dalla Procura argomentando dalla sentenza n. 38/2014 di questo giudice, che ha ritenuto inammissibile il ricorso della Regione

Liguria avverso la deliberazione della locale Sezione regionale di controllo con la quale era stato parificato solo parzialmente il rendiconto, perché in tal caso non si lamenta una lesione del diritto alla parifica in quanto tale, ma si chiede una attività sostitutiva delle Sezioni riunite per le parti non parificate. In tale ipotesi, secondo la citata sentenza n. 38/2014, *"la pretesa avanzata (...) si appalesa priva di un apprezzabile interesse concreto e attuale configurandosi, pertanto, una inammissibilità del ricorso"*.

Nella presente fattispecie, la Regione siciliana, censurando la decisione di parifica per la pretesa erroneità degli argomenti che determinano il disavanzo complessivo da recuperare nel 2017, ha chiesto di fatto a questo giudice di ripetere *in parte qua*, la valutazione fatta dalle Sezioni riunite per la Regione siciliana, sostituendosi, così, a queste ultime.

3.2 In subordine il Pubblico ministero chiede che il ricorso sia dichiarato improcedibile per difetto sopravvenuto di interesse, in quanto, con delibera n. 362 in data 3 ottobre 2018, la Giunta regionale della Regione siciliana ha approvato un nuovo disegno di legge di approvazione del rendiconto generale per il 2017, che nel deliberato è espressamente dichiarato sostitutivo del testo approvato con la deliberazione della Giunta regionale n. 223 del 15 giugno 2018 ed oggetto della delibera impugnata.

Ciò comporta il venir meno dell'interesse all'impugnazione, in quanto la rappresentazione contabile sulla quale si è formata l'impugnata decisione non è più attuale, perché quel rendiconto non sarà

sottoposto all'approvazione legislativa, che riguarderà i documenti, oggetto della nuova deliberazione della Giunta.

Sul punto, la Procura richiama la giurisprudenza amministrativa in materia di sopravvenienza di nuovo provvedimento sostitutivo di quello impugnato (ad es., Cons. Stato, Sez. VI, 18 agosto 2009, n. 4958; id., Sez. VI, 8 novembre 2005, n. 6204), quale espressione del principio secondo cui il nuovo esercizio di un potere, o di un'attività, da parte dell'amministrazione incide sull'interesse a proporre, o a coltivare, il procedimento giurisdizionale che abbia per oggetto l'originario esercizio del medesimo potere o della medesima attività.

3.3. In estremo subordine, il Pubblico ministero chiede, nel merito, il rigetto del ricorso.

Relativamente all'asserita erronea interpretazione dei decreti ministeriali 2 aprile 2015 e 4 agosto 2016, la Procura generale osserva che la modalità di verifica del recupero, basata sul confronto tra il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno e il disavanzo al 31 dicembre dell'anno precedente, è stata estesa alle componenti del disavanzo, diverse da quelle risultanti dal riaccertamento straordinario dei residui, dal citato d.m. 4 agosto 2016. Rilevato che il suddetto d.m., nell'introdurre il paragrafo 9.11.7 nel testo dell'allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, ha previsto l'inserimento di due tabelle, una da inserire nella nota integrativa al bilancio di previsione ed un'altra, analoga, da inserire nella parte della relazione sulla gestione che analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, la Procura richiama la deliberazione n. 28/2017 della Sezione delle

Autonomie, la quale ha evidenziato che *"per ciascuna componente del disavanzo, il paragrafo 9.11.7 del principio contabile 4/1, introdotto dal su richiamato D.M. 4 agosto 2016, prevede che la nota integrativa al bilancio debba indicare le relative modalità di ripiano secondo le rispettive discipline, mentre la relazione sulla gestione al rendiconto deve analizzare le quote di disavanzo effettivamente ripianate nel corso dell'esercizio"*.

Correttamente, quindi, secondo la Procura generale, le Sezioni riunite siciliane hanno evidenziato che la Regione non aveva recuperato la quota di disavanzo 2016, per il semplice fatto che al termine dell'esercizio il disavanzo, anziché diminuire, aumentava, passando da 6.099,56 milioni del 2016 a 6.289,7 del 2017, generando così un ulteriore disavanzo di 189,91 milioni.

3.4. Con riferimento alla contraddittorietà con la precedente decisione di parifica del rendiconto 2016, ed alla asserita lesione del principio del legittimo affidamento e della buona fede, la Procura generale rileva che non potrebbe in alcun modo farsi discendere dall'impostazione della decisione sulla parifica del rendiconto di un determinato esercizio un affidamento tale da giustificare, per gli esercizi successivi, l'inesatta applicazione di criteri e metodologie imposte da una fonte normativa.

Inoltre, l'assenza di rilievi nella parifica del rendiconto 2016 derivava dal fatto che l'impiego delle tabelle di cui al d.m. 4 agosto 2016 è avvenuta solo a partire dai documenti contabili relativi al 2017.

Infatti, le tabelle vanno inserite, sia nella nota integrativa al bilancio di previsione, sia nella relazione sulla gestione da accludere al

rendiconto e poiché, quando la norma è entrata in vigore, il bilancio di previsione per il 2016 doveva presumersi già approvato senza le tabelle, sarebbe stato inutile richiedere l'inserimento delle stesse nella relazione al rendiconto del medesimo esercizio, in quanto sarebbe mancato il termine di paragone per verificare l'effettivo andamento del recupero del disavanzo.

4. All'odierna udienza pubblica, l'avvocato Marina Valli, per la Regione, ripercorre il contenuto del ricorso, insistendo sulla procedibilità e ritenendo attuale l'interesse alla decisione. Precisa che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Procura generale, il rendiconto adottato con la delibera n. 362 del 3 ottobre della Giunta è diverso solo per effetto delle rettifiche operate, per quanto possibile, a seguito delle irregolarità accertate dalle Sezioni riunite siciliane, avendo esse ordinato, con la delibera del 10 luglio 2018, n. 152/2018/GEST, la trasmissione entro 90 gg. delle misure correttive conseguenzialmente adottate a seguito delle riscontrate irregolarità. Queste rettifiche hanno modificato il risultato di amministrazione per effetto dell'incidenza dei residui attivi e passivi, ma non per effetto del cambio di metodologia per il calcolo del disavanzo da recuperare, che per la Regione rimane lo stesso di 536,5 milioni, di cui 59,6 milioni derivanti dal riaccertamento straordinario da applicare nel primo esercizio del bilancio di previsione e la differenza da applicare secondo il piano di rientro ai sensi dell'art. 42, c. 12, del d.lgs. 118/2011.

La legge di approvazione del rendiconto, inoltre, non è ancora intervenuta, per cui, seguendo il precedente di queste Sezioni riunite

nella sentenza n. 44/2017, sussiste ancora l'interesse ad agire. Nel merito il difensore si rimette al contenuto del ricorso.

5. Il Pubblico Ministero insiste sulla inammissibilità per carenza originaria dell'interesse e in via subordinata sulla improcedibilità del ricorso per il sopravvenuto venir meno dell'interesse.

Nel merito ritiene che la Regione sia incorsa in un errore di compilazione o impostazione della metodologia di verifica del recupero del disavanzo. Infatti, nella colonna a) della tabella relativa alla composizione del disavanzo presunto, introdotta dal d.m. 4 agosto 2016, si deve indicare il disavanzo risultante dal rendiconto, il che consente di verificare quanta parte del recupero sia effettivamente avvenuta in totale e per ciascuna componente. Applicando questa tabella, si arriva alle stesse conclusioni delle Sezioni riunite siciliane: peggioramento del disavanzo di amministrazione di 2.145 milioni, di cui 1.955 per il mancato recupero del disavanzo 2016 e 189 quale quota del nuovo disavanzo 2017.

Con riferimento al secondo motivo, osserva che una precedente decisione delle Sezioni riunite non può condizionare il rispetto degli obblighi introdotti dal d.m. nel corso del 2016. Peraltro, anche se non precisato dal d.m., le tabelle non potevano che essere utilizzate dall'esercizio 2017.

DIRITTO

1. In via preliminare va esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto originario di interesse avanzata dal Pubblico ministero nella propria memoria e ribadita nella requisitoria orale.

A sostegno della propria tesi, la Procura richiama la sentenza n. 38/2014, nella quale si afferma che, nei confronti della pronuncia sulla parifica, il sindacato di questo giudice è riservato ai soli casi in cui la decisione della Sezione regionale di controllo non conclude il procedimento in maniera fisiologica, così da potersi ritenere che la Corte, nei fatti, non abbia esercitato la funzione intestatale. Invece, quando la Regione *"avanza la pretesa ad una pronuncia limitata alle poste non parificate (...) chiedendo, in sostanza, una attività sostitutiva delle Sezioni riunite per le parti non parificate dalla Sezione di controllo... la pretesa avanzata (...) si appalesa priva di un apprezzabile interesse concreto e attuale configurandosi, pertanto, una inammissibilità del ricorso"*.

Nel giudizio odierno, secondo la Procura, non è ravvisabile l'interesse a ricorrere, perché la Regione censura una decisione di parifica parziale, contestando *"la pretesa erroneità degli argomenti posti a fondamento della determinazione in 2.145,90 milioni di euro del disavanzo complessivo da recuperare nel 2017"*, e *"richiedendo al giudice adito di pronunciarsi sulla correttezza delle affermazioni in questione, ovvero sia di procedere ad un'attività valutativa contenuta nella delibera impugnata"*.

L'eccezione non è fondata.

In disparte la correttezza teorica di una carenza di interesse desunta da un'asserita mancanza di *potestas iudicandi* nel giudice adito, osserva il Collegio che, con la delibera impugnata, le Sezioni riunite siciliane hanno parificato il conto del bilancio del 2017, con esclusione del fondo crediti di dubbia esigibilità, del fondo rischi passività potenziali, in quanto non contabilizzato, nonché di importi relativi ad

alcune partite di entrata (accertamenti e residui attivi) e di spesa (impegni e residui passivi); sono stati esclusi dalla dichiarazione di regolarità anche il conto economico e lo stato patrimoniale. L'impugnazione della Regione non è rivolta avverso la mancata parifica di talune parti del conto, come si evince chiaramente dal ricorso, ma concerne l'accertamento del mancato recupero delle quote di disavanzo da recuperare nell'esercizio 2017 e del conseguente obbligo di adeguamento, mediante una manovra correttiva del bilancio 2018, accertamento contenuto nel punto 3.1 della parte in diritto della decisione e nel punto 1.1.4 della relazione.

Queste Sezioni riunite, quindi, non sono chiamate a compiere alcun accertamento valutativo di competenza esclusiva della Sezioni riunite siciliane, ma soltanto a verificare se l'accertamento compiuto è conforme alle disposizioni normative vigenti. In particolare questo giudice è chiamato a verificare la corretta applicazione del d.lvo. 23 giugno 2011, n.118 e dei relativi principi contabili, come modificati dal d.m. 4 agosto 2016, la cui natura normativa discende dall'essere "*parte integrante*" del d.lvo. 118/2011, come disposto dall'art. 3, c.1, dello stesso.

Questa verifica sulla legittimità delle valutazioni operate in sede di controllo costituisce il nucleo della giustiziabilità di tutte le delibere emesse dalle sezioni regionali di controllo e non si pone in contrasto con i precedenti giurisprudenziali di queste Sezioni riunite che hanno riconosciuto la giurisdizione sulle delibere di parificazione dei rendiconti regionali. Le sentenze n. 44/2017 e n. 27/2014 hanno

precisato, infatti, che il giudizio innanzi a queste Sezioni riunite in speciale composizione costituisce una *“sorta di revisio prioris instantiae del tutto peculiare riconosciuta a questo Organo giurisdizionale (sentenze n. 2/2013/EL e n. 11/2014/EL) attuata lasciando in ogni caso ferma la diversa natura delle diverse attribuzioni in sede di controllo e giurisdizionale della Corte dei conti, sicché, nel caso di specie, la revisio è finalizzata soltanto a verificare la conformità rispetto all'ordinamento della deliberazione emessa all'esito del giudizio di parifica, e al solo fine di determinarne la conferma o l'annullamento”*. Osserva il Collegio che la peculiarità del c.d. giudizio di parifica è la sua funzione ausiliaria nei confronti delle assemblee legislative e che esso si inserisce nel procedimento legislativo, al fine di scongiurare l'approvazione di un rendiconto difforme rispetto alle disposizioni di legge. Ciò comporta che l'attività di parifica, per assolvere a questa sua funzione ausiliaria, deve essere correttamente informata alle norme e ai principi contabili previsti dall'ordinamento, atteso che *“la funzione di riscontro, che costituisce l'essenza del giudizio di parificazione, attiene anche alla verifica degli scostamenti che, negli equilibri stabiliti nel bilancio preventivo, si evidenziano in sede consuntiva”* (Corte cost. 244/1995) e che *“nel procedimento di parifica il prevalente quadro normativo di riferimento sia quello del d.lgs. n. 118 del 2011”* (Corte cost. 89/2017).

Ne consegue che si realizza una distorsione della funzione ausiliaria, ogni qualvolta la rappresentazione fornita in sede di parifica può indurre in errore il legislatore regionale sugli equilibri di bilancio e sulla conseguente manovra di assestamento, con riflessi anche sugli

esercizi futuri in considerazione del principio di continuità del bilancio e del carattere dinamico e tendenziale dell'equilibrio, determinando una possibile violazione dei principi costituzionali affermati negli artt. 81, 97 e 119 Cost.

In altre parole, ogni qualvolta le valutazioni fatte in sede di controllo si pongono in contrasto con disposizioni di legge, la parifica viene meno al potere-dovere di fornire all'organo legislativo una corretta rappresentazione dei dati contabili e finanziari che gli consenta di esercitare il controllo sulla gestione delle pubbliche risorse da parte dell'Esecutivo.

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”* (Corte cost. 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» (sentenza n. 121 del 1966)”. (Corte cost.72/2012).

L’interesse a ricorrere, qualificandosi come interesse all’accertamento del corretto esercizio della funzione di parifica, si concretizza, pertanto, quando viene contestata la conformità a legge delle verifiche compiute nel procedimento di parifica.

2. Per quanto riguarda la sussistenza nel caso di specie dell’interesse ad agire è necessario premettere che, anche in virtù del richiamo espresso contenuto nell’art. 7 del c.g.c., esso è caratterizzato dalla presenza di requisiti analoghi a quelli che qualificano l’interesse ad agire di cui all’art. 100 c.p.c., vale a dire dalla prospettazione di una lesione concreta ed attuale della sfera giuridica del ricorrente e dall’effettiva utilità che potrebbe derivare a quest’ultimo dall’eventuale annullamento dell’atto impugnato.

Nei termini sin qui espressi, appare evidente la sussistenza di un interesse a ricorrere concreto ed attuale in capo all’amministrazione regionale: concreto, in quanto, ove questo giudice riconoscesse erronea l’interpretazione dei decreti ministeriali 2 aprile 2015 e 4 agosto 2016 data dalle Sezioni riunite siciliane, l’accoglimento del ricorso renderebbe definitivamente valida la procedura di recupero del disavanzo prospettata dalla Regione, ed attuale, perché gli effetti della presente pronuncia si riflettono sulla capacità di spesa dell’amministrazione, che sarà più o meno compressa in base all’entità del disavanzo da ripianare.

Sono le stesse Sezioni riunite siciliane a darne evidenza nell’ultimo periodo del par. 3.1 della decisione, laddove affermano che “*pur in*

assenza di refluenze dirette sul risultato di amministrazione oggetto del presente giudizio, il Collegio ritiene doveroso ricordare, in questa sede, che la quota non recuperata nel 2017 dovrà essere oggetto di manovra correttiva di bilancio, nell'ambito della quale, coerentemente con quanto previsto dall'art. 4, comma 4, del DM 2 aprile 2015, dovranno essere distinte, ai fini delle modalità e tempistiche di ripiano, le quote derivanti da riaccertamento straordinario - o che comunque hanno concorso alla sua determinazione - da quelle a questo non riconducibili, suscettibili di piano di rientro ex art. 42, comma 12, del d.lgs. n. 118/2011."

3. Venendo alla seconda questione preliminare, il Pubblico ministero sostiene l'improcedibilità del ricorso per difetto sopravvenuto di interesse, in quanto, con delibera n. 362 in data 3 ottobre 2018, la Giunta regionale della Regione siciliana ha approvato un nuovo disegno di legge di approvazione del rendiconto generale per il 2017, che nel deliberato è espressamente dichiarato come sostitutivo del testo approvato con la deliberazione della Giunta regionale n. 223 del 15 giugno 2018 ed oggetto della delibera impugnata. La carenza di interesse si manifesterebbe non tanto nel difetto di legittimazione della Sezione regionale a rinnovare il giudizio di parifica sul medesimo rendiconto (secondo l'orientamento espresso dalla Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo n. 120/2018/PARI del 2 agosto 2018 in quel caso a seguito della dichiarazione di incostituzionalità della legge di approvazione), quanto nella carenza di attualità della rappresentazione contabile oggetto della parifica stessa e dell'approvazione della Giunta regionale. In tal senso la Procura

richiama la giurisprudenza amministrativa in materia di sopravvenienza di nuovo provvedimento sostitutivo di quello impugnato (ad es., Cons. Stato, Sez. VI, 18 agosto 2009, n. 4958; id., Sez. VI, 8 novembre 2005, n. 6204), quale espressione del principio per il quale il nuovo esercizio di un potere o di un'attività da parte dell'Amministrazione incide sull'interesse a proporre o a coltivare il procedimento giurisdizionale che abbia per oggetto l'originario esercizio del medesimo potere o della medesima attività.

L'eccezione è infondata e va respinta.

Come affermato anche dal difensore dell'amministrazione nel corso della discussione, il progetto di rendiconto, adottato con la delibera n. 362 del 3 ottobre della Giunta, è diverso da quello oggetto del giudizio di parifica solo per effetto delle rettifiche operate a seguito delle irregolarità accertate dalle Sezioni riunite siciliane, avendo esse ordinato, con la delibera del 10 luglio 2018, n. 152/2018/GEST, la trasmissione entro 90 gg. delle misure correttive conseguenzialmente adottate a seguito del riscontro delle irregolarità. Queste rettifiche hanno modificato il risultato di amministrazione per effetto dell'incidenza dei residui attivi e passivi, ma non per effetto del cambio di metodologia del calcolo del disavanzo da recuperare, che per la Regione rimane lo stesso di 536,5 milioni, di cui 59,6 milioni derivanti dal riaccertamento straordinario da applicare nel primo esercizio del bilancio di previsione e la differenza da applicare secondo il piano di rientro ai sensi dell'art. 42, c. 12, del d.lgs. 118/2011.

Pertanto, il progetto di legge di approvazione del rendiconto sostituito non ha apportato modifiche a quella parte dei documenti contabili oggetto delle contestazioni delle Sezioni riunite siciliane introdotte nel presente giudizio.

Si osserva, inoltre che la legge di approvazione del rendiconto non è ancora stata approvata, per cui l'interesse ad agire rimane attuale e concreto, anche secondo il principio espresso da queste Sezioni riunite nella sentenza n. 44/2017.

3. Passando all'esame del merito, la Regione lamenta l'errata interpretazione del d.m. 2 aprile 2015 e del d.m. 4 agosto 2016, da parte delle Sezioni riunite siciliane, le quali, nell'intero paragrafo 3.1 della decisione impugnata e nel paragrafo 1.1.4 della relazione allegata, hanno rilevato che *“la Regione non solo non è riuscita a garantire il recupero delle quote di disavanzo applicate nell'anno, pari a 1.955,99 milioni di euro, ma ha anche generato un nuovo disavanzo della gestione, pari a 189,91 milioni di euro, per un totale complessivo di 2.145,9 milioni di euro”*.

A questo risultato le Sezioni riunite siciliane pervengono confrontando il disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre 2017 (€ 6.289.472.710,61), con quello che sarebbe dovuto essere detraendo dall'importo del disavanzo al 31 dicembre 2016 (€ 6.099.560.466,09) l'importo che doveva essere ripianato nel corso dell'esercizio 2017.

Più precisamente, se l'amministrazione avesse effettivamente ripianato le quote di disavanzo da coprire nell'esercizio 2017, pari a 1.955,99 milioni di euro, il disavanzo a fine 2017 avrebbe dovuto essere di 4.143,6 milioni di euro, importo che, confrontato con il

risultato di amministrazione da pre-consuntivo al 31.12.2017, pari a 6.289,47 milioni di euro, mette in evidenza un peggioramento complessivo di 2.145,9 milioni di euro.

Il ricorrente calcola, invece, un diverso ammontare del disavanzo da recuperare, sottraendo dal disavanzo 2017 (6.289,47 milioni) l'importo di 5.824,26 milioni, corrispondente alla differenza tra l'intero importo delle coperture di bilancio 2016 (7.780,25 milioni) e la quota del disavanzo di bilancio imputata al 2017 (1.955,99 milioni). Il risultato che deriva da tale operazione ammonta a 465,21 milioni e verrebbe imputato solo in parte al 2018, essendo stata rinviata alla legge di assestamento l'individuazione della copertura della quota di 213,83 milioni.

Secondo il ricorrente *“è necessario distinguere l'obbligo del recupero della quota del disavanzo discendente dal riaccertamento straordinario, determinabile dal confronto tra il risultato di amministrazione dell'esercizio concluso rispetto a quello precedente che non evidenzia un miglioramento almeno pari alla suddetta quota da recuperare, dall'obbligo di copertura delle singole componenti del disavanzo che è assicurato mediante l'iscrizione nel bilancio di previsione delle relative quote che devono essere rappresentate nei prospetti di cui al DM 4 agosto 2016”*. L'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015, secondo il ricorrente, fissa l'obbligo di recupero solo per le quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario, mentre nulla sarebbe previsto per le altre quote per le quali *“già con l'iscrizione (...) nel bilancio di previsione si determina una limitazione e contrazione della spesa in virtù del principio del pareggio finanziario di competenza nel*

bilancio di previsione autorizzatorio”, per cui “è con la gestione, e pertanto in sede di rendiconto, che viene comunque rideterminato il risultato di amministrazione partendo da quello dell’esercizio precedente, le cui coperture sono comunque state assicurate, assorbendo pertanto gli effetti delle gestioni dei precedenti esercizi nel rispetto del principio della continuità della gestione”.

La tesi dell’amministrazione è infondata.

Il disavanzo d’amministrazione esprime un deficit di risorse disponibili rispetto alla spesa contratta, che l’ente è obbligato a colmare, scrivendo il relativo importo come prima voce della spesa nel bilancio dell’esercizio successivo.

Tanto si desume dall’art 42, c. 12, del d.lvo. 118/2011, secondo il quale *“L’eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi del comma 1, a seguito dell’approvazione del rendiconto, al netto del debito autorizzato e non contratto di cui all’art. 40, comma 1, è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell’esercizio in corso di gestione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica il disavanzo al bilancio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione”.*

In altre parole, il disavanzo, certificando la mancanza di risorse a copertura delle passività registrate in bilancio, può assimilarsi ad un debito che l’ente ha verso sé stesso, causato dall’aver sostenuto spese maggiori rispetto alle entrate. Per riportare la gestione in equilibrio, l’ente deve eliminare questa passività, reperendo risorse reali ed effettive.

Il ripristino dell'equilibrio deve avvenire nell'esercizio successivo oppure, se si adotta un piano di rientro, negli esercizi che mancano fino alla fine della legislatura. L'art 42, c. 12, terzo periodo, prevede, infatti, che *“il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato in più esercizi ma in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio”*. Il successivo comma 13 prevede poi che la suddetta delibera consiliare *“contiene l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante”*.

Va anche ricordato che alcune disposizioni di legge consentono che il ripiano di un particolare tipo di disavanzo avvenga in un lasso di tempo maggiore: è il caso del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, per i quali è prevista la possibilità di un ripiano trentennale, e del ripiano decennale del disavanzo al 31 dicembre 2014 (art. 3, commi 15 e 16 del d.lgs. n. 118/2011; art. 9, comma 5, d.l. n. 78/2015).

L'art 42, c. 1, del d.lvo. 118/2011 stabilisce che il risultato d'amministrazione *“è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso”*: ciò comporta che l'applicazione del disavanzo al bilancio di previsione costituisce la necessaria attività di compressione della spesa, preparatoria al ripiano, che può dirsi avvenuto soltanto quando nel rendiconto si accerta un risultato di amministrazione migliore di quello del precedente esercizio, in

seguito all'effettiva riduzione della spesa sostenuta rispetto alle risorse disponibili.

In altre parole, il disavanzo si ripiana (o si riduce nei casi previsti di ripiano pluriennale), se nel consuntivo relativo all'esercizio al quale è stato applicato come prima voce della spesa, si accerta un miglioramento del risultato d'amministrazione.

D'altronde, se si aderisse alla prospettazione della Regione, si potrebbe avere un continuo slittamento temporale del reale recupero del disavanzo che potrebbe anche non avvenire mai, consentendo all'ente di rimanere in una situazione di squilibrio permanente, in violazione del principio costituzionale del pareggio di bilancio.

Appare evidente che una simile interpretazione si pone in palese contrasto, oltre che con la logica, anche con la ratio e la natura delle norme che dispongono il recupero del disavanzo.

Nel caso in cui il ripiano può avvenire in più esercizi, il raggiungimento dell'equilibrio di bilancio viene diluito in un tempo massimo prestabilito dal legislatore, e non può ulteriormente essere dilatato dall'ente. Ne consegue che, una volta acceduto ad un piano di rientro che prevede il ripiano pluriennale nel massimo periodo temporale consentito, le quote di disavanzo non recuperate vanno ad aggiungersi a quelle da recuperare nell'esercizio successivo, tornando ad avere applicazione la regola generale prevista dall'art. 42, c. 12, primo periodo. D'altronde, diversamente opinando, l'ente, nella migliore ipotesi, ripianerebbe il disavanzo in un periodo di tempo maggiore rispetto a quello consentito dal legislatore, oppure, non

avendo più alcuna scadenza finale per il raggiungimento del pareggio, potrebbe restare, anche in questo caso, in una situazione di squilibrio permanente.

Poiché la regola della traslazione della quota non ripianata all'esercizio successivo è implicita nell'ordinamento contabile, la disposizione, contenuta nell'art. 4, c. 2, del d.m. 2 aprile 2015 per il maggior disavanzo da riaccertamento dei residui, è da considerare una norma meramente tecnica, attuativa di principi generali e di norme attuative dettate dalla Costituzione e dal d.lgs. n. 118/2011.

In pratica, applicando tali concetti, una volta quantificato il disavanzo iniziale e determinate le quote di ripiano per ciascuna annualità, è possibile determinare sia il disavanzo finale che si assume verrà accertato a chiusura di ciascun esercizio, sia la misura del disavanzo effettivamente recuperato, che viene definita dal confronto tra il disavanzo atteso ed il risultato di amministrazione accertato a rendiconto.

Pertanto, il computo effettuato dalle Sezioni riunite siciliane, che hanno accertato il mancato recupero delle quote 2017 del disavanzo da ripianare in più esercizi ed un nuovo disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2017, è da ritenere corretto e sotto questo profilo il ricorso non merita accoglimento.

Peraltro, anche la Regione siciliana sarebbe giunta allo stesso risultato se, nel compilare le due tabelle previste dal par. 9.11.7 dell'All. 4/1 al d.lgs n. 118 del 2011, introdotto dal d.m. 4 agosto 2016 (allegato 1 alla nota della Ragioneria generale n. 28367 dell'8 giugno 2018, replicate

nelle tabelle 20 e 21 alle pagine 27 e 28 della relazione delle Sezioni riunite), avesse correttamente indicato nella colonna a) della prima tabella l'importo del disavanzo del 2016 (6.099,56) e non l'importo delle coperture previste per lo stesso esercizio (7.780,25), come si evince anche dalla denominazione della stessa colonna (*"disavanzo presunto alla data di riferimento del rendiconto del penultimo esercizio precedente"*).

4. Con il secondo motivo il ricorrente chiede l'annullamento della decisione a causa della sua contraddittorietà rispetto alla precedente decisione n. 3/2017/SS.RR.PARI relativa all'esercizio 2016, della sua illogicità manifesta e della violazione della tutela del legittimo affidamento e della buona fede.

Sostiene la Regione di aver operato, nel predisporre il rendiconto per l'esercizio finanziario 2016, con gli stessi criteri impiegati nella redazione del rendiconto 2017, ma in occasione di quella parifica non ricevette alcun rilievo.

Il ricorrente evidenzia che, se si fosse applicato lo stesso criterio, anche nell'esercizio 2016 si sarebbe dovuto accertare un disavanzo non ripianato, poiché, a fronte di quote di disavanzo iscritte nel 2016 per complessivi 1.448,9 milioni, il differenziale dei risultati di amministrazione del 2016 e del 2015 mostrava un miglioramento di soli 92,9 milioni. In tal caso vi sarebbe stato un obbligo di recupero del risultato di amministrazione del 2016 di 1.356 milioni (1.448,9 detratti di 92,9 milioni). Tuttavia, nella parifica non era stato fatto alcun cenno a tale obbligo, in linea con l'interpretazione della Regione siciliana (pag. 30 della relazione annessa alla delibera n. 3/2017).

Osserva il collegio che, come correttamente fatto rilevare dal Pubblico ministero, la decisione di parifica non può generare un affidamento tale da giustificare, per gli esercizi successivi, l'inesatta applicazione di criteri e metodologie imposte da una fonte normativa.

Né, d'altronde, il giudice della parifica può ritenersi vincolato ad un proprio precedente, vieppiù nel caso in cui, per l'assenza di un'analisi peculiare su un determinato dato contabile, non sia stata rilevata un'inosservanza della norma.

Appare del resto plausibile che l'assenza di rilievi nella parifica del rendiconto 2016 deriva dal fatto che l'impiego delle tabelle di cui al d.m. 4 agosto 2016 è avvenuta solo a partire dai documenti contabili relativi al 2017, atteso che quando la norma è entrata in vigore, il procedimento di parifica del rendiconto 2016 si era già concluso, come risulta dalla stessa delibera 3/2017/SS.RR.PARI, il cui dispositivo è stato letto all'udienza del 19 luglio 2017, e che risulta depositata in data 1 agosto 2017.

Pertanto, anche sotto questo profilo il ricorso non merita accoglimento.

5. In considerazione della novità e complessità delle questioni controverse oggetto del ricorso, sussistono giusti motivi, ai sensi degli artt. 31, c. 3, e 128, c. 4, c.g.c., per disporre l'integrale compensazione delle spese di giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

la Corte dei conti, Sezioni riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione, definitivamente pronunciando, rigetta il ricorso.

Spese compensate.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio del 7 novembre 2018.

Dispositivo letto in udienza

L'ESTENSORE

(Luca Fazio)

IL PRESIDENTE

(Mario Pischetta)

Depositata in Segreteria in data 15 gennaio 2019

Il Direttore della Segreteria

Maria Laura IORIO