



Sentenza n. 7/2022/DELC

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

**in speciale composizione**

composta dai signori magistrati:

<b>Mario</b>	<b>PISCHEDDA</b>	<b>Presidente</b>
<b>Massimo</b>	<b>CHIRIELEISON</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Nicola</b>	<b>RUGGIERO</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Tiziano</b>	<b>TESSARO</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Innocenza</b>	<b>ZAFFINA</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Paolo</b>	<b>BERTOZZI</b>	<b>Consigliere</b>
<b>Vanessa</b>	<b>PINTO</b>	<b>Consigliere relatore</b>

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio iscritto al n. 755/SR/DELC del registro di segreteria, sul ricorso proposto, ex art. 11, co. 6, lett. e), del codice di giustizia contabile, dalla **Regione Lazio** (C.F. n. 80143490581), con sede legale in Roma, via Cristoforo Colombo n. 212, in persona del Presidente e legale rappresentante *pro tempore*, On.le Nicola Zingaretti, rappresentato e difeso dal prof. avv. Aristide Police (C.F. n. PLCRTD68E10F839F) giusta delega in calce al ricorso, in virtù di delibera della Giunta regionale della Regione Lazio del

26 ottobre 2021, n. 711, ed elettivamente domiciliato presso il suo studio, in Roma, al viale Liegi, n. 32, il quale dichiara di voler ricevere tutte le comunicazioni relative al presente giudizio all'indirizzo di p.e.c. [aristidepolice@ordineavvocatiroma.org](mailto:aristidepolice@ordineavvocatiroma.org) ed al numero di fax 0699291244

avverso

la decisione della Sezione regionale di controllo per il Lazio, n. 109/2021/PARI del 18 ottobre 2021, nella parte in cui non è disposta la parifica delle poste passive, per complessivi € 21.478.581,33, concernenti impegni di spesa per il trattamento del personale oltre il limite del 100% del *turn over*, in assenza degli equilibri prospettici di bilancio, ai sensi dell'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 e dei «fondi vincolati» di cui alla «Riga C», per impropria destinazione di una parte del c.d. extraggettito di cui all'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120/2013, nonché di ogni altro atto presupposto, connesso e consequenziale.

**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 2 febbraio 2022, svolta in videoconferenza, con l'assistenza del segretario di udienza, sig.ra Rita D'Innocenzo, il relatore, consigliere Vanessa PINTO, l'avv. Aristide POLICE per la parte ricorrente ed il pubblico ministero, nella persona

del vice Procuratore generale dott.ssa Paola BRIGUORI;

RITENUTO in

FATTO

1. Con la decisione n. 109/2021/PARI, depositata in data 18 ottobre 2021, la Sezione regionale ha parificato il Rendiconto generale della Regione Lazio per l'esercizio 2020, con i relativi allegati, approvato con delibera di Giunta regionale n. 231 del 30 aprile 2021, nelle sue componenti del conto del bilancio e dello stato patrimoniale, ad eccezione delle partite e dei prospetti del conto del bilancio qui di seguito elencati:

*«1. residui attivi del capitolo E225259 per € 15.000.000,00, per difetto di esigibilità;*

*2. poste passive, per complessivi € 21.478.581,33, concernenti impegni di spesa per il trattamento del personale oltre il limite del 100% del turn over, in assenza degli equilibri prospettici di bilancio ai sensi dell'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019, nei termini e per gli effetti di cui in parte motiva;*

*3. poste passive, correlate ad impegni sul cap. S11403, per € 580.390,61 relative al trattamento retributivo del personale di Lazio Ambiente S.p.a. comandato presso la Regione, nei termini e per gli effetti indicati in motivazione;*

*4. le componenti per vincoli e accantonamenti del quadro riassuntivo del risultato di amministrazione, per gli importi qui di seguito indicati:*

*4.1. il fondo crediti di dubbia esigibilità, nella parte in cui non contabilizza un accantonamento tale da raggiungere almeno € 165.000.000,00 complessivi, con conseguente irregolarità dei correlati prospetti dimostrativi;*

4.2. "altri accantonamenti" per passività potenziali, nella parte in cui non contabilizza un accantonamento tale da raggiungere almeno € 177.000.000,00 complessivi;

4.3. "fondi vincolati" di cui alla "Riga C", nella parte in cui non contabilizza in aumento almeno € 236.825.621,41 per impropria destinazione di una parte del cd. extrageggiato di cui all'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120/2013»;

**1.2.** Per effetto di tali eccezioni, la Sezione non ha parificato «il saldo finale di equilibrio di cui alla lettera E del quadro riassuntivo del risultato di amministrazione [--] per gli effetti e per gli importi di cui ai precedenti punti (1) e (4) della presente decisione" ed ha richiesto all'Ente di adattare lo schema di rendiconto 2020, "prima della presentazione dello stesso al Consiglio regionale, in modo da rettificare i saldi esposti nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione e, in particolare, il saldo riassuntivo di equilibrio di cui alla lettera E, con ogni conseguenza di legge, anche ai sensi dell'art. 42, del d.lgs. n. 118/2011, derivante dalla rettifica del risultato di amministrazione» (par. 5, decisione).

**2.** L'odierno giudizio è stato promosso dalla Regione Lazio, con ricorso depositato in data 17 novembre 2021, per l'annullamento e la riforma della predetta decisione, limitatamente alla parte in cui esclude dalla parifica le poste passive ed i fondi vincolati di cui, rispettivamente, ai punti 2 e 4.3. del dispositivo, nonché di ogni altro atto presupposto, connesso e consequenziale.

Al fine di meglio inquadrare le questioni oggetto dell'odierno giudizio, si ritiene opportuno riportare - per le linee essenziali- il percorso argomentativo seguito dalla Sezione regionale con

riferimento ad entrambi i *decisa* oggi impugnati.

2.1. Con il punto n. 2 del dispositivo, la Sezione regionale non ha parificato gli impegni di spesa di personale, per complessivi € 21.478.581,33, per violazione della regola del *turn over* al 100%, in mancanza degli equilibri prospettici di cui all'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019.

Tale articolato normativo consente alle Regioni di ampliare - a determinate condizioni - la propria capacità di spesa per assunzioni di personale a tempo indeterminato sulla base del criterio (più espansivo) della sostenibilità finanziaria. Tra queste condizioni rientra *«il rispetto dell'equilibrio pluriennale asseverato dall'Organo di revisione»*.

La Sezione regionale, nel caso di specie, ha ritenuto mancante tale presupposto, sulla base delle seguenti circostanze e considerazioni:

- la mancanza dell'atto di asseverazione dell'Organo di revisione e la trasmissione, in sua vece, del parere positivo, del medesimo Organo di revisione, sugli equilibri di bilancio 2020-2022 e 2021-2023 allegati ai rispettivi bilanci di previsione nei termini e per i fini di cui al d.lgs. n. 118 del 2011;
- la circostanza che, considerata la specificità di bilancio dell'Ente, tali prospetti dimostrativi non fossero idonei *«a rappresentare nella sua interezza il complesso fenomeno degli equilibri di bilancio che ha il suo principale corollario applicativo nelle coperture finanziarie»*;
- che il *«bilancio regionale si trova in una fase di ripiano di due disavanzi: quello sanitario, emerso nel 2007, e quello c.d. di parte corrente, emerso in*

*epoca successiva, per il quale è previsto un piano di rientro di durata ventennale, ai sensi del d.l. n. 78/2015»;*

*- che «a differenza delle altre Regioni, il Lazio è connotato dalla sussistenza di un debito da finanziamento di eccezionale consistenza, pari a quasi 23 miliardi di euro al 31 dicembre 2020, la metà del quale derivante dalle anticipazioni di liquidità, il cui rimborso della quota capitale, pure di rilevante entità, è attualmente sospeso ma riprenderà a decorrere dal 2023, sempre che non sopravvengano novità normative».*

*- che l'orizzonte temporale da considerare ai fini dell'equilibrio prospettico non è triennale, ma quinquennale, e ciò in coerenza con il contesto della normativa in cui si colloca (art. 33, co. 1 e decreto attuativo) che considera per il rientro nella "soglia" un orizzonte temporale quinquennale (2020-2024) prevedendo inoltre adempimenti, in termini di eventuale *turn over* rafforzato al 30%, per il successivo quinquennio 2025-2030;*

*Alla luce di tali valutazioni, ha ritenuto che - ai fini della sussistenza o meno dell'equilibrio pluriennale del bilancio - dovesse verificarsi l'effettiva copertura finanziaria della spesa per rimborso della parte capitale di finanziamenti in essere con il MEF, che riprenderà a decorrere dal 2023 per l'importo di circa 352 milioni ed a rate crescenti sino al 2045.*

*All'esito dei riscontri forniti dalla Regione, la Sezione regionale - alla luce dell'analisi condotta "tenuto conto del livello eccezionalmente elevato del debito finanziario regionale, pari a circa 22,7 miliardi di euro al 31 dicembre 2020, di un sottodimensionamento del FCDE e di persistenti*

*criticità della riscossione dei residui extratributari, a seguito di articolato contraddittorio con l'Amministrazione regionale" - è giunta alla conclusione "della assenza di una adeguata copertura finanziaria di tale spesa pluriennale, e quindi del rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio, con conseguente impossibilità di incrementare la spesa del personale per assunzioni a tempo indeterminato, rispetto a quella registrata nell'ultimo rendiconto approvato (2019)" (par. 2 della decisione).*

Ha rilevato, quindi, doversi applicare - nel 2020 e sino a sua diversa valutazione - il diverso parametro di calcolo di cui all'art. 3, co. 5<sup>sexies</sup>, del d.l. n. 90 del 2014.

Per l'effetto non ha parificato gli impegni di spesa per violazione della suddetta regola del *turn over*, per l'importo corrispondente all'incremento di spesa di personale a tempo indeterminato impegnata nel 2020, rispetto al 2019, senza altra conseguenza né in termini restitutori, né di effetti sui saldi del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2020.

**2.2.** Avverso tale *decisum*, l'odierno ricorrente ha eccepito l'erronea applicazione dell'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 e dell'art. 1, co. 5, del d.l. n. 174/2012 per avere la Sezione regionale del Lazio ritenuto insussistente l'equilibrio prospettico di bilancio.

In proposito viene lamentata l'irragionevolezza e la contraddittorietà della motivazione, nella parte in cui non tiene conto del percorso di risanamento intrapreso dalla Regione e delle coperture già reperite per finanziarie i piani di rientro, per aver evidenziato ipotetiche incertezze riguardanti eventuali modifiche normative e non aver

valorizzato il complessivo contesto di sviluppo economico e finanziario.

Viene rilevata anche la violazione del principio dell'autonomia organizzativa e finanziaria della Regione per effetto dell'applicazione di un criterio di ragionevole certezza delle entrate fiscali irragionevole e sproporzionato.

L'odierno ricorrente ritiene - in particolare- che l'analisi della Sezione, pur muovendo da premesse corrette, ossia che il giudizio di parifica implichi un controllo atto a presidiare un equilibrio effettivo del bilancio, giunga a conclusioni che non coglierebbero nel segno.

Al riguardo, viene affermato che l'orizzonte temporale per la verifica degli equilibri pluriennale è quello triennale, e non quello quinquennale come invece prospettato dalla Sezione, e ciò avendo riguardo alla coerenza di tale durata con quella dei piani dei fabbisogni di personale e del bilancio di previsione.

Secondo l'Ente, quindi, la Sezione confonderebbe l'equilibrio pluriennale richiesto ai fini dell'incremento della spesa con il concetto di sostenibilità finanziaria.

Secondo questa prospettazione, gli equilibri di bilancio degli enti territoriali, come la Regione, sono quelli calcolati esclusivamente secondo le disposizioni di cui all'art. 40 del d.lgs. n. 118/2011, il cui schema è rappresentato dal prospetto degli equilibri di bilancio di cui all'allegato 9, con un orizzonte temporale triennale.

Altra cosa sarebbe la sostenibilità del bilancio che tiene conto di una visione prospettica della situazione economico-finanziaria regionale

e che secondo la Regione non sarebbe suscettibile di essere trasfusa *sic et simpliciter* nell'ambito della verifica degli equilibri pluriennale di bilancio.

Secondo l'Ente, quindi, la Sezione aderirebbe ad un criterio "eccessivamente restrittivo" di "ragionevole certezza della sussistenza" dell'equilibrio di bilancio.

In quest'ottica, la circostanza che il bilancio si trova in una fase di ripristino dell'equilibrio di bilancio perduto, non potrebbe considerarsi sintomatica di un'irrimediabile debolezza finanziaria regionale, assumendo invece rilievo decisivo il puntuale rispetto delle scadenze dei piani di rientro, l'assenza di ulteriori disavanzi e l'accelerazione impressa ai rimborsi.

Inoltre, il gettito più elevato, derivante dal venire meno delle esenzioni dall'addizionale IRPEF ed IRAP, non presenterebbe maggiori incertezze rispetto alle ordinarie entrate di natura fiscale, il tutto avendo riguardo alla circostanza che il contesto regionale beneficia della generale ripresa e crescita prevista per tutta l'economia nazionale.

**2.3.** Con il punto 4.3. del dispositivo, la Sezione regionale non ha parificato la voce fondi vincolati" di cui alla "Riga C", nella parte in cui non contabilizza un aumento di almeno € 236.825.621,41 per impropria destinazione di una parte del c.d. extragettito di cui all'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120/2013.

È giunta a tale *decisum* all'esito dei riscontri effettuati sull'utilizzo delle risorse svincolate dalla destinazione sanitaria ai sensi del co. 6,

dell'art. 2 del d.l. n. 120/2013.

In particolare, secondo le verifiche effettuate, per effetto della manovra fiscale 2020, su un ammontare complessivo di € 640.762.000,00 di risorse svincolate, in quanto eccedenti quelle necessarie a coprire il suddetto disavanzo (c.d. extraggettito), l'importo di € 236.825.621,41 sarebbe stato utilizzato per il pagamento dei mutui sanità non riferibili ai d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 66/2014.

Al riguardo, in sede istruttoria, la Regione ha formulato specifiche controdeduzioni, osservando, in particolare, *«che i mutui del settore sanitario sono stati contratti per far fronte ad attività intrinsecamente connesse e funzionali all'erogazione di prestazioni sanitarie, pertanto, a parere della scrivente Amministrazione, l'impiego della manovra fiscale regionale per il pagamento degli oneri finanziari dei mutui della sanità, appare in linea con gli utilizzi consentiti dal sopra citato d.l. n. 120/2013 e s.m.i.. A dimostrazione che il finanziamento degli oneri connessi ai mutui della sanità è sempre stato ricondotto alla gestione sanitaria, basti considerare che lo stesso è inserito, a fini conoscitivi, nel perimetro sanitario, in base a quanto previsto dall'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i. (omissis) Ad ogni buon conto, anche volendo ricondurre il pagamento degli oneri legati ai mutui della sanità al di fuori del perimetro sanitario, va comunque rilevato che le disposizioni previste dall'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120/2013 e s.m.i. consentono che l'extraggettito, una volta esaurita la destinazione a finalità sanitaria, sia comunque utilizzabile per il finanziamento dei servizi pubblici essenziali.*

*Con riferimento, infine, alla possibilità di finanziare gli oneri connessi alle*

*anticipazioni di liquidità con le risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale, si rappresenta che tali oneri sono interamente finanziati ai sensi dell'art. 2 della legge regionale 29 aprile 2013, n. 2, mediante l'applicazione delle misure previste dall'articolo 6, co. 1, lett. b) e c) del d.lgs. n. 68/2011. Pertanto, non si è reso necessario utilizzare a tal fine le risorse dell'extrageffetto».*

La Sezione, non ritenendo convincenti le prospettazioni fornite dall'Amministrazione, ha rilevato l'utilizzo di tale quota dell'extrageffetto come non conforme ai vincoli di destinazione codificati dalla norma in questione e, per l'effetto, ha dichiarato la non parificazione delle suddette risorse richiedendo alla Regione di «apportare un vincolo al risultato di amministrazione del rendiconto 2020, in misura almeno pari a € 236.825.621,41».

**2.4.** La Regione ha impugnato tale diniego di parifica per erronea applicazione dell'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120 del 2013 e, in particolare, per avere ritenuto non riconducibile all'ambito delle finalità assentite dalla norma la riduzione del servizio del debito relativo ai mutui contratti per la spesa sanitaria; per erronea applicazione dell'art. 1, co. 5, del d.l. n. 174/2012 non sussistendo i presupposti per negare la parifica in presenza di decisioni amministrative che non determinano un incremento della spesa; per violazione del principio di proporzionalità in quanto il diniego di parifica si traduce in un irragionevole aggravio del prelievo fiscale a carico della collettività.

**3.** L'odierno ricorrente ha concluso, quindi, chiedendo al Collegio di «accogliere il presente ricorso e, per l'effetto, annullare i provvedimenti

*impugnati nella parte in cui si nega la parifica delle poste passive, per complessivi € 21.478.581,33, concernenti impegni di spesa per il trattamento del personale oltre il limite del 100% del turn over, in assenza degli equilibri prospettici di bilancio, ai sensi dell'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 e dei fondi vincolati di cui alla Riga C per impropria destinazione di una parte del c.d. extragettito di cui all'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120/2013; con ogni conseguenza di legge anche in ordine alle spese di giudizio».*

4. Con memoria depositata in data 21 gennaio 2022, la Regione Lazio, nell'insistere sulle doglianze contenute nel ricorso, ha precisato di essersi adeguata ai rilievi di cui ai punti *sub* 1, 3, 4.1 e 4.2 del dispositivo della decisione.

Inoltre, con riferimento al diniego di parifica di cui al punto n. 4.3, ha dichiarato di aver introdotto la modifica normativa "annunciata" in sede istruttoria, al fine di adeguarsi ai rilievi della Sezione regionale.

Il recepimento dei suddetti rilievi è stato effettuato «*a partire dal primo documento contabile successivo al bilancio 2020, ossia quella dell'esercizio corrente, di modo che le misure correttive, già adottate nel corso dell'esercizio 2021, spieghino immediato effetto sul ciclo continuo del bilancio*».

Nell'ambito della memoria viene, inoltre, dato atto delle valutazioni positive espresse dalle Agenzie di rating Moody's (comunicato del 19 novembre 2021) e Fitch (comunicato del 30 novembre 2021) «*in relazione ai (sin troppo severi) giudizi espressi dalla Sezione rispetto all'ipotizzato miglioramento del quadro economico regionale previsto per i prossimi anni, con le intuibili ricadute positive sulle entrate regionali*».

5. Con memoria depositata in data 21 gennaio 2021, la Procura

generale presso la Corte dei conti ha chiesto il rigetto del ricorso, ritenendo infondate le doglianze dell'odierno ricorrente.

In particolare, con riferimento al diniego di parifica di cui al punto 2 del dispositivo, l'Organo requirente aderisce alle valutazioni effettuate dalla Sezione regionale in ordine all'insussistenza degli equilibri prospettici di bilancio, ai sensi dell'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019.

Ritiene, al riguardo, che le argomentazioni della Regione - per provare il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio - invece di affrontare l'incidenza della gravissima esposizione debitoria in cui versa la Regione sulle possibili future assunzioni, si siano soffermate su dati che, a suo parere, non assumono particolare rilievo se non quello di avvalorare lo sforzo di risanare le finanze regionali.

In particolare, la Procura non ritiene che i mezzi di copertura indicati per le suddette ulteriori spese, soddisfino il requisito della sufficiente certezza.

Secondo l'Organo requirente, infatti, a fronte della notevole esposizione debitoria, le intenzioni di abolire dal 2023 le agevolazioni fiscali concesse nel 2017 a talune categorie di contribuenti per acquisire maggiori entrate non *«possono costituire un pilastro solido a cui fare riferimento per gli equilibri di bilancio»*.

**5.1.** Anche con riguardo al punto 4.3. del dispositivo, la Procura contabile condivide il *decisum* di non parifica della Sezione regionale, osservando che l'importo di € 236.825.621,41 è stato impiegato per il pagamento dei mutui sanità non riferibili ad anticipazioni di liquidità,

con chiara violazione del precetto normativo, ritenuto espresso in termini inequivocabili nell'imporre un vincolo di destinazione all'extragettito per spese extra sanitarie.

In proposito, ritiene infondate le doglianze della Regione, evidenziando che la conseguenza della mancata parifica non è affatto l'incremento di imposta dal 2022 (evenienza che ritiene, comunque, non ipotizzabile in quanto le imposte presentano aliquote massime), ma solo una diversa e corretta operazione contabile che prevede una diversa ricollocazione in bilancio dell'extragettito, tenendo conto che la copertura di quei finanziamenti diversi dalle anticipazioni di cui al d.l. n. 35/2013 è già prevista e contabilizzata in quanto si tratta di mutui pregressi.

6. All'udienza del 2 febbraio 2022, conclusa la relazione del magistrato relatore, le parti sono intervenute illustrando le rispettive posizioni, a tale fine richiamandosi, per ogni approfondimento, ai rispettivi atti di causa e formulando le conclusioni ivi esposte.

7. Conclusa la discussione, il ricorso è stato posto in decisione ed è stato risolto, all'esito della camera di consiglio, nei termini del dispositivo letto a conclusione dell'udienza pubblica.

## 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, lett. e) e dell'art. 123 del d.lgs. n. 174/2016 (codice di giustizia contabile), avverso la decisione n. 109/2021/PARI pronunciata dalla competente Sezione regionale nell'ambito del giudizio di parifica del

rendiconto generale della Regione Lazio per l'esercizio 2020.

**1.1.** Il giudizio di parifica regionale – pur costruito sull'architettura del giudizio di parifica del rendiconto dello Stato (artt. 39-41 del testo unico di cui al regio decreto n. 1214/1934) - ha un'autonoma connotazione, finalisticamente volta a «*rafforzare il coordinamento della finanza pubblica, in particolare tra i livelli di governo statale e regionale, e di garantire il rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea*» (art. 1, co. 1 e co. 5, del d.l. n. 174/2012).

Tale obiettivo è perseguito mediante l'intestazione in capo alla Corte dei conti di «*(..) strumenti efficaci di sindacato sul rispetto del vincolo gravante sul complesso dei conti pubblici, dalla cui sommatoria dipendono i risultati suscettibili di comparazione per verificare il conseguimento degli obiettivi programmati*» (cfr. Corte cost. sentenza n. 40/2014).

Per espressa previsione di legge, il giudizio all'esame costituisce, quindi, attuazione dei principi della Costituzione finanziaria codificati negli artt. 81, 97, 100 e 119 della Costituzione.

Tale attività di riscontro consiste nel raffrontare «*i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono (sentenza n. 226 del 1976) [...], risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo*» (Corte cost., *ex pluribus*, sentenze n. 89 del 2017, n. 247, n. 235 e n. 215 del 2021).

L'oggetto del giudizio di parificazione è la legalità del rendiconto generale dell'esercizio e, quindi, del correlato risultato di amministrazione che ne rappresenta, in sintesi, l'epilogo.

Ha una funzione "accertativa", di riscontro della conformità – in

termini di regolarità-legittimità - dei "fatti" contabili rappresentati nel rendiconto rispetto ai parametri costituzionali ed alle norme dell'ordinamento giuridico-contabile vigenti nell'esercizio analizzato. L'esito di tale attività di riscontro è contenuto nell'ambito di una "decisione", equiparabile negli effetti e, quindi, nella forma e nella sostanza, ad una sentenza, in quanto accerta e dichiara con una pronuncia di tipo dicotomico - esclusivamente sulla base di parametri normativi - la legittimità o meno del rendiconto e dei correlati effetti sul risultato di amministrazione e, quindi, la sua parificazione o non parificazione.

L'accertamento effettuato "fa stato" nei confronti delle parti, una volta decorsi i termini di impugnazione del provvedimento davanti a queste Sezioni riunite in speciale composizione (cfr., *ex pluribus*, Corte cost. sentenza n. 18 del 2019)

In tal senso è la giurisprudenza costituzionale la quale ha ripetutamente affermato che «*compito della Corte dei conti, in sede di parificazione del rendiconto generale delle autonomie territoriali, è accertare il risultato di amministrazione, nonché eventuali illegittimità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti*» (*ex plurimis*, sentenze n. 138/2019, e n. 244/1995) e che «*la [parifica della] Corte dei conti è, sotto molteplici aspetti, analoga alla funzione giurisdizionale, piuttosto che assimilabile a quella amministrativa, risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico. Il controllo effettuato dalla Corte dei*

*conti è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto unicamente a garantire la legalità degli atti ad essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo» (cfr., ex plurimis, Corte cost. sentenze n. 181/2015 e n. 89/2017).*

**1.2.** Alla decisione viene allegata una Relazione, con diversa natura e scopo.

Tale atto, infatti, assolve ad una funzione di referto, volta ad informare l'assemblea legislativa e la collettività amministrata in merito alla "sana gestione finanziaria" dell'esercizio, avendo riguardo, in particolare, al "grado di conseguimento" degli obiettivi programmati.

I due atti, seppure ontologicamente distinti, solo collegati dal comune fine di rendere un'informazione completa in merito allo "stato" di legalità del ciclo di bilancio ad una certa data (decisione) ed all'"andamento" della gestione dell'esercizio (relazione).

Tale nesso di collegamento, lascia impregiudicata la loro diversa essenza e funzione.

In quest'ottica, la decisione deve esporre ed argomentare "in via autosufficiente", sia pure sinteticamente, le ragioni di fatto e di diritto alla base dei riscontri effettuati, potendo rinviare alla Relazione solo per "ulteriori" elementi di dettaglio, non incidenti sul nucleo degli accertamenti effettuati e sul relativo percorso argomentativo seguito.

Il giudizio di gravame davanti a queste Sezioni riunite ha per oggetto la "decisione" assunta dalla competente Sezione regionale.

Si tratta di un giudizio eventuale, instaurato su istanza di parte, in

presenza di un doppio presupposto, soggettivo ed oggettivo.

Il primo, in quanto il giudizio deve essere “attivato” da un soggetto che lamenta l’intervenuta lesione di un interesse protetto dalla legge, per il quale è legittimato ad agire.

Il secondo è dato dalla pronuncia di accertamento emessa da una Sezione regionale di controllo, non potendo essere attivato un giudizio su un accertamento non effettuato dalla Sezione regionale (SS.RR. sent. n. 32/2020/EL).

**1.3.** Anche l’ambito cognitivo è sottoposto ad un doppio perimetro.

Il primo è costituito dall’oggetto concreto della decisione della Sezione regionale di controllo.

Il secondo è dato dalle doglianze oggetto del ricorso che, a loro volta, delimitano le questioni oggetto di “verifica e validazione” da parte di questo Giudice (SS.RR., *ex pluribus*, sent. n. 32/2020/EL, n. 5/2021/EL e n. 9/2021/EL).

Il fine del giudizio di “gravame” è la «*tutela dell’interesse generale oggettivo alla regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell’ente territoriale*» (*ex pluribus*, Corte cost., sentenze n. 89 del 2017, n. 196 del 2018, n. 189 del 2020), da conseguire mediante verifica della correttezza dei riscontri, e delle correlate valutazioni, operati dalla competente Sezione regionale a valere sul rendiconto e sul relativo risultato di amministrazione.

In questi termini, il *decisum* della Sezione regionale costituisce il presupposto ed il perimetro di rilevanza dell’interesse all’azione.

L’interesse ad agire presuppone, infatti, una lesione concreta ed

attuale del diritto sostanziale dedotto in giudizio e l'idoneità del provvedimento, richiesto al giudice, al fine di tutelare e di soddisfare il medesimo.

In mancanza dell'uno o dell'altro requisito, l'azione deve essere dichiarata inammissibile.

2. Nell'ambito dell'odierno giudizio, queste Sezioni riunite sono chiamate a verificare la conformità, rispetto ai parametri della Costituzione finanziaria e dell'ordinamento giuridico-contabile, dei punti n. 2 e n. 4.3 del dispositivo della decisione impugnata, al fine di pronunciare la conferma o l'annullamento.

Prima di entrare nel merito delle doglianze del ricorso, occorre verificare, d'ufficio, l'interesse dell'odierno istante all'annullamento del *decisum* di cui al punto n. 2 del dispositivo.

Infatti, come anticipato nella parte in fatto, la Sezione regionale ha ritenuto che il diniego di parifica all'esame non avesse altre conseguenze, né in termini di recupero del *tandundem* né in termini di incisione sul risultato di amministrazione.

Alla luce di tale prospettazione, quindi, l'unica conseguenza "in danno" dell'Ente sarebbe quella di aver precluso l'incremento di spesa di personale secondo i criteri più espansivi di calcolo di cui all'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 e del connesso decreto attuativo, e ciò sino a diversa valutazione della Sezione.

In questi termini il pregiudizio sarebbe di natura "astratta" e "non attuale", rispetto alla corretta validazione del risultato di amministrazione del rendiconto 2020, con conseguente insussistenza,

*in parte qua*, dell'interesse al ricorso.

In tale caso, infatti, il diritto sostanziale fatto valere si sostanzierebbe nella richiesta di un accertamento "ora per allora" circa la corretta applicazione del parametro sul calcolo della spesa di personale, del tutto svincolato dalla validazione del risultato di amministrazione oggetto del presente giudizio di riesame.

2.1. Nella decisione (par. 5) viene affermato che *"le esclusioni dalla parifica indicate ai punti n. 2 e 3 della presente decisione, relative, entrambe, a impegni di spesa per il personale, non producono effetti sul saldo di parte accantonata (lettera B del prospetto dimostrativo) né, quindi, su quello di lettera E, per le ragioni innanzi esposte. Le uniche poste contabili per le quali la mancata parifica produce effetti sui saldi del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione e, in ultima analisi, sul saldo riassuntivo di lettera E, sono quelle indicate ai punti n. 1 e 4 della presente delibera (corrispondenti ai medesimi punti 1 e 4 del seguente dispositivo)."*

Avendo riguardo al punto 2 del dispositivo, la sua neutralità agli effetti dei saldi è solo "asserita".

Il Collegio ritiene che il diniego di parifica all'esame abbia inciso sul risultato di amministrazione del rendiconto 2020 e, quindi, sulla sua corretta determinazione, nei termini di seguito esposti.

Al riguardo, si osserva (*rectius* si ribadisce) che oggetto precipuo della "decisione" è l'accertamento del saldo, con la conseguenza che gli effetti (e, quindi, anche l'eventuale assenza di effetti) delle illegittimità riscontrate a valere su detto "saldo", devono essere riscontrati ed argomentati, seppure succintamente, in tale sede e non rinviati alla

Relazione, come nel caso all'esame.

In tale sede, nell'ambito del capitolo 11 (paragrafi 8.1. e 8.2), viene riferito che, con nota del 16 settembre 2021, la Regione ha trasmesso la determinazione n. G10838 del 15 settembre 2021, recante *“disimpegno dell'importo complessivo di € 25.023.919,64 relativo a differenti capitoli di bilancio afferenti alla missione 01, programma 10 ed alla missione 11 programma 01”*.

In proposito, la Sezione ha osservato che tale provvedimento di *“disimpegno”*, non avendo efficacia retroattiva, non era idoneo a incidere sulla valutazione del rispetto, in termini di impegni di spesa, del limite del 100% del *turn over*.

Tuttavia, il provvedimento avrebbe dimostrato l'assenza del c.d. tiraggio della spesa impegnata.

Per l'effetto, la Sezione ha ritenuto che la violazione del limite del 100% del *turn over*, di fatto, non avesse assunto alcun rilievo pratico, sotto il profilo della esigenza di recuperare spesa eccedentaria perché non erano stati effettuati pagamenti oltre il limite previsto.

Per tale ragione, ha accertato unicamente *«la violazione del limite del 100% del turn over, in termini di impegni di spesa, senza altra conseguenza sui saldi del prospetto dimostrativo del r.d.a. 2020”»* (enfasi aggiunta).

In realtà, dall'esame della determina dirigenziale, risulta che la cancellazione dei suddetti residui passivi è avvenuta dopo un'autonoma attività istruttoria effettuata dalla Regione, dalla quale è emerso che non persisteva *“più l'obbligazione sottostante, atta a determinare il mantenimento dei relativi impegni contabili”*.

Quindi tale cancellazione non costituisce il recepimento del rilievo della Sezione regionale sull'impossibilità di accedere al criterio incrementale di cui all'art. 33, comma 1, del d.l. 34 del 2019, per mancanza del presupposto dell'equilibrio pluriennale ivi codificato.

Tali residui ineriscono tutti ad oneri per spesa di personale a tempo indeterminato, impegnati nel corso dell'esercizio 2020 e mantenuti a residuo nella proposta di rendiconto 2020 (si tratta, in particolare, di voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato, spese per straordinario, contributi obbligatori, buoni pasto, indennità ed altri compensi, arretrati per anni precedenti).

Da quanto risulta in atti, tale operazione di "stralcio" non è intervenuta a valere sulla proposta di rendiconto 2020, ma sugli esercizi successivi.

Per l'effetto, il rendiconto 2020 – alla data del giudizio di parificazione – registrava ancora gli impegni di spesa ritenuti "eccedentari" rispetto alla regola del *turn over* al 100%.

Poiché, come sopra detto, oggetto del giudizio di parificazione è la validazione del risultato di amministrazione dello specifico rendiconto (*rectius* della proposta di rendiconto) sottoposto a parificazione, la circostanza che le illegittimità riscontrate sul saldo vengano eliminate a valere sugli esercizi successivi non incide, nel senso di farle ritenere superate, sull'esito del giudizio di parificazione di quel determinato rendiconto.

Nel caso all'esame, la circostanza che tale provvedimento ha "inibito", per il futuro, i pagamenti e, quindi, non ha inciso sulla cassa

e, quindi, sul recupero del *tandem*, lascia impregiudicati gli effetti sull'aggregato dei residui passivi che risultano ancora conservati nel rendiconto 2020.

Infatti, il saldo della parte disponibile del risultato di amministrazione (lett. E del prospetto dimostrativo) è pari alla somma algebrica "anche" della sua parte libera (lett. A del prospetto dimostrativo), composta, come noto, "anche" dai residui passivi.

Per l'effetto, qualora il diniego di parifica di cui al punto 2 del dispositivo dovesse essere confermato, i relativi effetti ridonderebbero inevitabilmente sulla "corretta" determinazione del risultato di amministrazione, e ciò nella misura in cui la sua parte libera registra residui passivi privi di copertura normativa, con conseguente incisione anche della sua parte disponibile e relativo obbligo di sua rideterminazione.

Alla luce di quanto sopra, quindi, si ritiene che l'odierno ricorrente abbia un interesse attuale e concreto all'azione di annullamento avverso il dispositivo in esame, nei termini sopra indicati.

**3.** Passando al merito della questione, la doglianza non è fondata, per i seguenti motivi.

**3.1.** Va innanzitutto, precisato il *thema decidendum*.

Con il diniego di parifica di cui al n. 2 del dispositivo, la Sezione ha riscontrato «*poste passive, per complessivi € 21.478.581,33, concernenti impegni di spesa per il trattamento del personale oltre il limite del 100% del turn over, in assenza degli equilibri prospettici di bilancio ai sensi dell'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019*».

Rispetto a tale *decisum*, l'odierno ricorrente si duole per l'erronea applicazione dell'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 e, in particolare, per avere ritenuto insussistente, nel caso di specie, il rispetto dell'equilibrio pluriennale ivi prescritto, quale presupposto per incrementare la spesa nei termini sopra indicati.

Ed è, quindi, rispetto a tale specifica questione che queste Sezioni riunite sono chiamate a pronunciarsi.

A tale fine risulta necessario inquadrare, in termini di *ratio* e di presupposti, il vincolo di spesa codificato dall'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 e dal connesso decreto attuativo del 3 settembre 2019.

Il disposto normativo all'esame innesta – nel sistema dei vincoli finanziari sulla spesa di personale – un nuovo parametro-limite per la spesa per nuove assunzioni di personale a tempo indeterminato.

Tale criterio non è più basato sul “*budget assunzionale*”, codificato ai sensi dell'art. 3, co. 5 e ss. del d.l. n. 90/2014 (regola del *turn over*), ma sul principio di “sostenibilità finanziaria” del complessivo aggregato della spesa di personale a tempo indeterminato, mediante individuazione di un limite complessivo di spesa.

L'accesso al nuovo criterio di calcolo consente anche di derogare al vincolo di cui al co. 557-*quater* dell'art. 1 della l. n. 296/2006, con riferimento alle spese per nuove assunzioni di personale (art. 6 d.m. 3 settembre 2019).

La *ratio* della norma è quella di consentire maggiore flessibilità assunzionale, assicurando al contempo la «sostenibilità finanziaria dei connessi costi permanenti e strutturali rispetto agli equilibri di finanza

*pubblica*» (Relazione tecnica ed illustrativa al disegno di legge).

Il nuovo criterio di calcolo si pone in attuazione del principio di coordinamento della finanza pubblica (Cost. art. 117, co. 3,) ed ha lo scopo di salvaguardare l'equilibrio di bilancio "sostanziale" del singolo ente e del complessivo aggregato pubblico.

Alla luce della vigente Costituzione finanziaria, infatti, la tutela del bilancio pubblico ha assunto una dimensione sovranazionale. In questi termini l'art. 97, co. 1, della Costituzione sancisce l'obbligo di equilibrio "tendenziale" del bilancio dell'Ente "in proprio" e quale parte del consolidato pubblico. Così come il co. 1 dell'art. 119 della Costituzione riconosce autonomia di entrate e di spese agli enti territoriali, a condizione che tale autonomia venga esercitata nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci e concorra ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

In quest'ottica, i vincoli alla spesa per il personale sono strategici ai fini del conseguimento del suddetto equilibrio "complessivo" e pertanto sono inderogabili, salvo i casi in cui sia lo stesso legislatore nazionale a rimodularne gli ambiti ovvero ad abrogarne l'efficacia.

Per l'effetto, l'ampliamento della capacità di spesa di personale dell'Ente consentito dall'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 e dal connesso decreto attuativo, è condizionato alla sussistenza di due presupposti indefettibili.

Il primo, di natura statica, è dato dal rispetto di un valore "soglia" nel rapporto tra il complessivo aggregato della spesa di personale

contabilizzato nell'ultimo rendiconto approvato e le entrate libere" correnti degli ultimi tre rendiconti, al netto del FCDE valorizzato in sede di bilancio di previsione dell'esercizio di riferimento.

Il secondo, di natura dinamica, è rappresentato dalla coerenza con la programmazione triennale dei fabbisogni e dalla sussistenza dell'equilibrio pluriennale di bilancio "asseverato dall'Organo di revisione".

Solo nel caso in cui le suddette condizioni risultino verificate, l'Ente potrà incrementare la propria spesa di personale, secondo il parametro di cui all'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 e del connesso decreto attuativo.

In caso contrario, per il calcolo delle nuove assunzioni a tempo indeterminato, al fine di evitare "vuoti di vincolo", verranno in rilievo il (persistente) vincolo sul "budget assunzionale" di cui all'art. 3, co. 5 e ss. del d.l. n. 90/2014 ed il (persistente) limite sulla "spesa complessiva" di cui al co. 557-*quater*, dell'art. 1 della l. n. 296/2006.

In questo contesto, l'equilibrio pluriennale rilevante ai fini dell'art. 33 del d.l. n. 34/2019 è funzionale ad attestare la sostenibilità "in concreto" dei maggiori oneri di personale - a struttura permanente ed obbligatoria - che l'Ente intende innestare nel bilancio.

Diversamente da quanto ritenuto dall'odierno ricorrente, l'equilibrio prospettico richiesto dalla norma all'esame rappresenta una fattispecie diversa ed ulteriore rispetto ai prospetti degli equilibri allegati al bilancio ai sensi del d.lgs. n. 118/2011.

Ai fini della norma in esame, ciò che rileva è l'"equilibrio sostanziale"

del bilancio, non limitato al formale pareggio contabile tra entrate e spese, ma esteso a considerare la complessiva situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente (postulato n. 15, all. 1 d.lgs. n. 118/2011).

In questa prospettiva l'armonica simmetria – in chiave dinamica e sostanziale – delle risorse disponibili e delle spese necessarie a soddisfare i bisogni della collettività, non può prescindere dalla valorizzazione di tutti i fattori potenzialmente perturbanti, ivi incluso lo stato e l'andamento prospettico dell'indebitamento e delle eventuali passività applicate agli esercizi futuri (cfr., *ex pluribus*, Corte cost., sentenza n. 274 del 2017). Inoltre, per specifica previsione della norma, tale condizione di equilibrio "sostanziale" deve essere oggetto di apposita "asseverazione" da parte dell'Organo di revisione.

Infatti, ciò che viene in rilievo – come condizione di "sbarramento" – non è l'equilibrio sostanziale "in sé", ma la circostanza che la sua sussistenza sia stata oggetto di verifica ed "asseverazione" da parte dell'Organo di revisione.

Si tratta di requisiti essenziali, che non ammettono equipollenti, né in senso soggettivo, né oggettivo.

Il requisito oggettivo riguarda la peculiare "forma" con cui il giudizio deve essere espresso, e cioè l'atto di asseverazione, la cui solennità implica il massimo grado di certezza dei riscontri effettuati.

È la stessa legge, infatti, a stabilire un ordine di graduazione della "forma" dell'atto, differenziandola in base alla diversa natura ed al diverso scopo del giudizio richiesto.

Come ha già avuto modo di evidenziare la giurisprudenza contabile, il “parere”, la “relazione”, la “certificazione” e l’“asseverazione” non sono strumenti tra loro “interscambiabili” (cfr., *ex pluribus*, Sez. reg. Emilia Romagna delibera n. 229/2021/PRSE).

A ciascun “canovaccio” corrisponde una differente “sostanza” delle verifiche da effettuare e dei correlati parametri di riferimento.

Nel caso di specie, l’atto di asseverazione è funzionale a creare affidamento circa la capacità di “equilibrio sostanziale” dell’Ente, in previsione dell’innesto, sul bilancio, dell’ulteriore spesa di personale a tempo indeterminato.

A tale fine, l’atto di asseverazione comporta la pregiudiziale validazione della veridicità ed attendibilità dei fattori posti alla base del giudizio e della loro significatività e completezza ai fini del giudizio stesso.

Tale verifica deve essere effettuata secondo il principio di prudenza, includendo, quindi, tutti i fattori perturbanti l’equilibrio del bilancio.

In questa prospettiva, assume valore dirimente la verifica della sussistenza, sufficientemente sicura, non arbitraria ed irrazionale, di adeguate coperture economiche con riguardo alla complessiva mole di oneri incidenti sul bilancio anche negli esercizi a venire (cfr., *ex pluribus*, Corte cost. n. 48/2019).

Si ricorda al riguardo che l’art. 81, comma terzo, della Costituzione, costituisce garanzia costituzionale degli «equilibri economico-finanziari» anche delle Regioni (cfr., *ex pluribus*, Corte cost. n. 39 del 2014) in quanto “clausola generale” in grado di colpire tutti gli effetti

perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile (cfr., *ex pluribus*, Corte cost., sentenze n. 192 del 2012, n. 184 del 2016, n. 274 del 2017 e n. 106/2021).

L'atto di asseverazione si pone all'esito di una complessa attività di verifica che vede coinvolto anche l'Ente e, per esso, i soggetti all'uopo incaricati, nella "mappatura" di tutti gli elementi, circostanze e fattori funzionali a "misurare" la condizione di equilibrio "sostanziale" e prospettico dell'Ente.

Si tratta di un atto "infungibile", che non può essere derivato o assunto da altri atti o circostanze (cfr. Corte dei conti, Sezione Autonomie, delibera n. 2/2016/QMIG, in tema di doppia asseverazione dei rapporti debiti-crediti con enti strumentali e società partecipate).

Il perimetro temporale dell'equilibrio prospettico da asseverare non è determinabile "in astratto", come invece ritenuto dalla Sezione regionale (5 anni) e dall'odierno ricorrente (3 anni).

Esso dipenderà dalla proiezione nel tempo dei "fattori" che lo stesso Organo di revisione reputerà di inserire nella disamina, in quanto incidenti - in concreto o con ragionevole possibilità - sulla tenuta degli equilibri sostanziali dell'Ente.

Ferma restando la durata minima triennale, perché coincidente con la struttura stessa del bilancio di previsione, la sua verifica prospettica dovrà estendersi a considerare tutti i "fatti" - di natura finanziaria, economica e patrimoniale - conosciuti e conoscibili alla data dell'asseverazione, suscettibili di incidere sulla tenuta prospettica

degli equilibri.

Ed è proprio in ragione di tale circostanza che il legislatore ha individuato nell'Organo di revisione, il soggetto incaricato di rendere il giudizio richiesto.

Si tratta, infatti, di un organo di controllo indipendente ma funzionalmente prossimo all'Ente.

È incaricato, per legge, di conoscere, in via concomitante e continuativa, la complessiva situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente, anche in via prospettica.

La "diligenza" che gli si richiede è di tipo "qualificato" ai sensi del co. 2, dell'art. 1176 cod. civ., concernendo *«l'adempimento di obbligazioni relative all'esercizio di un'attività professionale, e cioè, di un'attività caratterizzata, in via di principio, da quei connotati di abitualità, sistematicità e continuità (...)»* (cfr., *ex pluribus*, Corte cass., sentenza n. 14664/2015).

Si tratta di una diligenza "tecnica" in quanto parametrata alle regole dello specifico settore in cui opera, individuandone il "grado" di competenza e, quindi, di responsabilità.

Un atto di asseverazione basato su dati, elementi o fattori non veritieri o attendibili viene meno allo scopo della norma (creare affidamento) con tutte le conseguenze a questo connesse anche in termini di responsabilità del soggetto asseveratore.

**3.4.** Nel caso all'esame, dai documenti in atti, tale atto asseverazione risulta "mancante".

Come già anticipato nella parte in fatto, la Regione Lazio ha ritenuto

soddisfatto il requisito richiesto dall'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019, sulla base del parere dell'Organo di revisione sul progetto di legge regionale del bilancio di previsione finanziario della Regione Lazio 2020-2022 e 2021-2023 nel cui ambito aveva dichiarato che *“il bilancio di previsione (...) soddisfa i parametri di equilibrio di bilancio, così come previsto dal d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i.”*

Per quanto sopra rilevato, la mancanza - nell'esercizio 2020 - del suddetto atto di asseverazione preclude in sé il ricorso al parametro normativo di cui all'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 ed è assorbente rispetto a qualsiasi valutazione nel merito, circa la sussistenza o meno nel caso concreto di una situazione di equilibrio *“sostanziale”*.

In questa prospettiva, anche nel caso di esito positivo della verifica della Sezione regionale, la mancanza dell'atto di asseverazione dell'Organo revisione avrebbe comunque precluso l'accesso al nuovo parametro di calcolo.

Come già rilevato, infatti, la norma non ammette *“atti”* o *“valutazioni”* equipollenti, né in senso oggettivo né soggettivo.

Solo in presenza ed alla luce del suddetto atto di asseverazione poteva, quindi, essere attivato il riscontro di questa Corte in merito alla completezza e correttezza dell'attività di verifica svolta dall'Organo di revisione ai fini del giudizio richiesto.

Fermo quanto sopra, si ritiene comunque opportuno formulare - in via incidentale - le seguenti precisazioni.

In primo luogo, si evidenzia che, contrariamente a quanto sostenuto dall'odierno ricorrente, l'aver avviato un percorso di risanamento non

può essere inteso, come non è stato inteso dalla Sezione regionale, come “dimostrazione” in sé della sussistenza dell’equilibrio pluriennale richiesto ai fini della norma in esame.

Il percorso verso il riequilibrio evidenzia, al contrario, lo stato di fragilità del bilancio in questione perché “impegnato” a recuperare disavanzi pregressi e, al contempo, a soddisfare i bisogni della collettività.

In questo contesto, l’incremento di oneri di natura “strutturale e perpetua”, come quelli per spesa di personale a tempo indeterminato, rappresenta in sé un fattore di rischio per la tenuta prospettica degli equilibri di bilancio.

Se a tale circostanza si aggiunge la consistente mole di oneri destinati ad incidere sul bilancio della Regione Lazio a partire dal 2023 per € 352 milioni ed a rate crescenti sino al 2045 ed lo straordinario livello del debito (pari a circa 23 miliardi al 31 dicembre 2020), emerge evidente come, nel caso di specie, ai fini di dimostrare la sostenibilità finanziaria della spesa, venga in rilievo proprio la dimostrazione della capacità di copertura economica delle spese di personale che si intende innestare nel bilancio, avendo riguardo alla complessiva situazione debitoria dell’Ente almeno sino al 2045.

Si evidenzia, inoltre, che all’esito del giudizio di parifica oggetto di odierno sindacato, la Sezione regionale ha riscontrato residui attivi insussistenti, la sottostima del fondo passività potenziali, la sottostima del fondo crediti dubbia esigibilità, tutti i fattori che hanno comportato una alterazione “per eccesso” dell’effettiva capacità di

spesa dell'Ente.

In tale ottica, ai fini dell'asseverazione in questione, l'Organo di revisione dovrebbe considerare tutti i fattori perturbanti la tenuta degli equilibri di bilancio, e ciò in una proiezione temporale idonea a rappresentarli nella loro interezza e significatività.

Ai fini della verifica, dovrebbero venire in rilievo - oltre agli oneri da restituzione di finanziamenti evidenziati dalla Sezione regionale - tutti gli ulteriori elementi reputati "utili" dall'Organo di revisione, tra cui, per esempio il complessivo aggregato delle passività potenziali ovvero la valutazione - in termini di grado di esigibilità - degli ulteriori residui attivi conservati nel bilancio.

Il tutto avendo riguardo al "grado" di sufficiente certezza delle correlate coperture economiche anche rispetto ai profili giuridici delle componenti attive e passive del bilancio (esatta individuazione non solo dei flussi finanziari ma anche dei crediti e dei debiti coinvolti nel necessario bilanciamento economico-finanziario) (cfr., *ex pluribus*, Corte cost. n. 6 del 2017).

A tale fine, assume rilievo sostanziale anche la "contestualità" della copertura finanziaria rispetto agli oneri innestati o che s'intende innestare.

In quest'ottica, è l'Organo di revisione a dover valutare, in prima battuta, l'aleatorietà o meno di una copertura finanziaria derivante dall'abolizione di agevolazioni o esenzioni sull'addizionale IRPEF ed IRAP, nel caso in cui tali fonti di entrata siano fatte discendere da una manovra finanziaria "ipotizzata" e, quindi, essa stessa incerta nell' *an*

e nel *quando*.

Il tutto senza dimenticare che «*il miglior rapporto tra equilibrio del bilancio e buon andamento dell'azione amministrativa risiede in un armonico perseguimento delle finalità pubbliche attraverso il minor impiego possibile delle risorse acquisite mediante i contributi e il prelievo fiscale; in sostanza, un ottimale rapporto tra efficienza ed equità.*» (cfr., *ex pluribus*, Corte cost., sentenza n. 244 del 2017).

**3.5.** Alla luce di quanto sopra, pertanto, nell'esercizio 2020, in mancanza dell'atto di asseverazione dell'Organo di revisione sull'equilibrio pluriennale richiesto ai sensi dell'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019, la Regione Lazio non avrebbe potuto incrementare la spesa di personale a tempo indeterminato nella misura consentita dal suddetto parametro di calcolo, dovendo limitare la propria capacità di spesa in base alla diversa regola del *turn over* al 100%, nei termini di cui all'art. 3, co. 5 e ss. del d.l. n 90/2014.

Il tutto fermo restando il rispetto del "persistente" vincolo complessivo di cui al co. 557-*quater*, dell'art. 1 della l. n. 296/2006, non derogato, nel caso di specie, ai sensi dell'art. 6 del d.m. del 3 settembre 2019, per mancanza dell'accesso al parametro normativo presupposto.

Il riscontro delle suddette poste passive "eccedentarie" ridonda inevitabilmente sulla corretta determinazione del risultato di amministrazione, nella misura in cui registra, nella parte libera (lett. A del prospetto dimostrativo) residui passivi privi di copertura normativa, con conseguente incisione, per difetto, della sua parte

disponibile (lett. E del prospetto dimostrativo).

Al riguardo, si evidenzia che secondo il *decisum*, la mancata applicazione del parametro di cui all'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 ha comportato, in via automatica, l'accertamento di poste passive illegittime per sfornamento della regola del *turn over al 100%* per l'importo corrispondente al complessivo incremento di spesa per personale a tempo indeterminato impegnato nel 2020, rispetto al 2019, e cioè circa 21 milioni.

Nel *decisum* non viene evidenziato, né argomentato *aliunde*, il nesso, ed i correlati riscontri, tra parametro normativo applicato (regola del *turn over al 100 per cento*) e *quantum* di poste illegittime accertate in violazione di tale "specifico" parametro. Si ricorda, in proposito, la differenza ontologica tra il parametro di cui all'art. 33, co. 1, del d.l. n. 34/2019 (seguito dalla Regione) e quello di cui all'art. 3, co. 5 e ss. del d.l. n. 90/2014 (applicato dalla Sezione).

Il primo è basato sul valore soglia della complessiva spesa di personale a tempo indeterminato, mentre il secondo si applica alle sole nuove assunzioni di personale a tempo indeterminato, secondo il diverso criterio del *budget* assunzionale.

Per l'effetto, in assenza di specifico accertamento da parte della Sezione regionale e di correlata specifica doglianza da parte dell'odierno ricorrente, questo Giudice non può che limitarsi ad evidenziare tale circostanza, segnalando la necessità che, con riguardo alla "quantificazione" delle voci riscontrate come illegittime, venga evidenziato, nel *decisum*, il "nesso", in termini di riscontro, tra

parametro normativo applicato - illegittimità contestata - e relativi effetti e quantificazioni a valere sul bilancio e sui correlati saldi.

4. Passando ad esaminare la seconda doglianza dell'odierno ricorso si osserva quanto segue.

Con il punto n. 4.3 del dispositivo, la Sezione regionale ha negato la parifica della parte vincolata del risultato di amministrazione (Fondi vincolati" di cui alla "Riga C"), *«nella parte in cui non contabilizza in aumento almeno € 236.825.621,41 per impropria destinazione di una parte del c.d. extragegittito di cui all'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120/2013»*.

Secondo le verifiche effettuate, per effetto della manovra fiscale 2020, su un ammontare complessivo di € 640.762.000,00 di risorse svincolate, in quanto eccedenti quelle necessarie a coprire il suddetto disavanzo (c.d. extragegittito), l'importo di € 236.825.621,41 sarebbe stato utilizzato per il pagamento dei mutui sanità non riferibili ai d.l. n. 35/2013 - d.l. n. 66/2014 e, quindi, in violazione della norma-vincolo.

Ai sensi di tale disposto normativo, infatti, le risorse derivanti dall'extragegittito possono essere utilizzate solo per lo svolgimento di servizi pubblici essenziali ovvero per l'attuazione delle disposizioni di cui al d.l. n. 35/2013, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 64/2013.

Come anticipato nella parte in fatto, la Sezione non ha aderito alle differenti prospettazioni fornite sul punto dall'Amministrazione, sostenendo in particolare che *«da un punto di vista di regolarità contabile, l'impiego di risorse a copertura di spesa per indebitamento non può ritenersi*

*analogo alla destinazione a servizi pubblici che in realtà vanno finanziati in parte corrente, anzi, di fatto, sottrae risorse proprio ai servizi alla popolazione, in quanto viene finalizzata alla copertura di debiti pregressi. Del resto, come ampiamente evidenziato, il legislatore ha stabilito una sola possibile destinazione a spesa per “indebitamento” ed è quella riguardante i prestiti contratti per anticipazione di liquidità (d.l. n. 35/2013 e d.l. n. 66/2014)».*

Del pari non ha ritenuto convincente la tesi secondo cui «*in assenza di oneri relativi alle anticipazioni di liquidità, sia possibile considerare del tutto svincolati i fondi in esame*».

Viene, in proposito, affermato che «*la destinazione stabilita dalla legge resterebbe, infatti, quella residua dei servizi pubblici essenziali (nei quali, come illustrato, non rientrano i pagamenti di mutui). Benché vi sia una legge regionale (l.r. n. 2/2013) che interviene sul finanziamento per anticipazioni di liquidità, ciò non può ritenersi sufficiente a superare un vincolo di legge statale. Né appare elemento significativo il fatto che, al momento attuale, sia sospeso il pagamento della quota capitale delle anticipazioni di liquidità, poiché tale pagamento è rinviato e non eliminato*».

**4.1.** Avverso tale *decisum*, l'odierno ricorrente lamenta l'erronea applicazione dell'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120/2013.

In particolare, la Regione ritiene che alla lettura del “dato letterale” della norma, debba preferirsi una interpretazione attenta a coglierne il profilo sostanziale, e cioè quello di impedire l'impiego dell'extragettito per finalità che comportino un incremento della spesa.

Viene ritenuto, in particolare, che sotto il profilo del giudizio di parifica sia ininfluente la decisione di utilizzare tali risorse per ridurre il debito regionale esistente, non comportando maggiore spesa (anzi riducendola) e comunque inerendo al rapporto tra organi elettivi e cittadini.

In tale ottica, secondo l'ente, la Sezione avrebbe dovuto utilizzare la diversa formula decisoria della "parifica con riserva", e ciò in quanto si assume che il ricorso alle risorse dell'extragettilo non "*possa mai incidere sull'attendibilità dei saldi e/o pregiudicare l'equilibrio*".

L'Ente lamenta, infine, l'effetto paradossale derivante dall'attuazione del *decisum*, in quanto incrementando la parte vincolata del risultato di amministrazione, sarebbe costretta a coprire il maggiore disavanzo con una manovra di pari importo azionando la leva fiscale.

**4.2.** Le doglianze risultano infondate, per i seguenti motivi.

Ai sensi dell'art. 2, co. 6, del d.l. 120/2013 viene prevista la facoltà, a decorrere dal 2013, alle regioni che presentano, in ciascuno degli anni dell'ultimo biennio di esecuzione del Piano di rientro, ovvero del programma operativo di prosecuzione dello stesso, verificato dai competenti tavoli tecnici, un disavanzo sanitario, di competenza del singolo esercizio e prima delle coperture, decrescente e inferiore al gettito derivante dalla massimizzazione delle predette aliquote, di ridurre le maggiorazioni sulle aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF e dell'IRAP, ovvero di destinare il relativo gettito a finalità extra-sanitarie riguardanti lo svolgimento di servizi pubblici essenziali e l'attuazione delle disposizioni di cui al d.l. n. 35/2013,

convertito, con modificazioni, dalla l. n. 64/2013, in misura tale da garantire al finanziamento del Servizio sanitario regionale un gettito pari al valore medio annuo del disavanzo sanitario registrato nel medesimo biennio.

Il primo scopo della norma è quello di consentire, a determinate condizioni, la riduzione della pressione fiscale, e ciò quale principio cardine della sana gestione finanziaria della *res pubblica*, per effetto del quale i bisogni della collettività devono essere soddisfatti con il minor sacrificio richiesto.

Nel caso in cui si decida di non optare per tale facoltà, vengono specificamente individuate le diverse destinazioni di tale "*surplus del gettito*" (c.d. extragettilo), e cioè lo svolgimento di servizi pubblici essenziali e la restituzione delle anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 64/2013.

Tali vincoli rispondono al principio di coordinamento della finanza pubblica e non possono essere derogati o elusi, né mediante legge regionale, né mediante fonti di natura secondaria, né attraverso interpretazioni a "*maglie larghe*".

Il legislatore ha operato, infatti, un razionale bilanciamento degli interessi da tutelare, autorizzando l'utilizzo di tali risorse per finalità extra sanitarie purché destinate ai sopra citati fini.

Nel caso all'esame, è emerso - *per tabulas* - che con la manovra finanziaria regionale per l'esercizio 2020, l'extragettilo, pari a complessivi € 640.762.000,00 è stato utilizzato, per l'importo di € 236.825.621,41 per il pagamento di oneri finanziari diversi da quelli

consentiti dalla norma.

Dai documenti in atti (Relazione, cap. 4.3, tab.44) risulta che tale importo è stato utilizzato per il pagamento, sorte capitale ed interessi, della rata di ammortamento relativa all'emissione obbligazionaria finalizzata alla ristrutturazione dell'operazione denominata "SAN.IM" e per la quota capitale e interessi dei canoni di locazione connessi alla suddetta operazione; per la quota interessi del mutuo ventennale con la Cassa depositi e prestiti finalizzato alla copertura dei disavanzi sanitari anno 2000; nonché per gli interessi della rata di ammortamento relativa alla contrazione di prestiti con il MEF diversi da quelli di cui al d.l. n. 35/2013.

In proposito le argomentazioni fornite dall'odierno ricorrente per sostenere il legittimo utilizzo di tali risorse a valere sulla "norma-vincolo", risultano prive di pregio.

La regione, in particolare, sostiene che l'importo di € 236.825.621,41 è stato impiegato per ridurre gli oneri finanziari del servizio del debito del settore sanitario, essendo stati contratti negli esercizi precedenti mutui per far fronte a spese di funzionamento del servizio sanitario regionale, riferibili all'acquisto di beni e servizi.

In quest'ottica, secondo l'odierno ricorrente, all'interpretazione "del dato letterale" offerta dalla Sezione deve preferirsi *"una lettura attenta a cogliere il profilo sostanziale dell'art. 2, co. 6, del d.l. n. 120/2013, di impedire l'impiego dell'extragettito per finalità che comportino un incremento della spesa, essendo per converso ininfluyente sotto il profilo del giudizio di parifica la decisione della Regione di ricorrere a tali risorse (anche*

*pro quota) per ridurre ulteriormente il debito regionale esistente”.*

Il Collegio non aderisce a tale prospettazione.

In primo luogo, si ricorda che il criterio interpretativo di una norma è *“quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore”*. Solo in caso di *“lacuna”* si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe (cfr. Preleggi - Capo II - art. 12 *“Interpretazione della legge”*).

Nel caso di specie la norma c'è ed è anche molto chiara nei contenuti e nei fini. Si osserva, inoltre, che la complessiva attività di allocazione delle risorse pubbliche ha come fine ultimo quello di soddisfare i bisogni della collettività.

In questo contesto, è proprio *“il tenore letterale”* della *“norma-vincolo”* a perimetrarne la corretta applicazione.

In caso contrario, il vincolo sarebbe soggetto ad una interpretazione a totale *“geometria variabile”*, suscettibile di svuotarne il precipuo scopo.

Nel caso in esame, ciò che viene in rilievo non è l'assenza di incremento di spesa, come sostiene l'odierno istante, ma lo *“sviamento”* di risorse dalle destinazioni specificamente indicate dal legislatore nazionale.

Diversamente da quanto ritenuto dall'Ente, le spese per servizi essenziali rappresentano oneri ontologicamente diversi da quelli da indebitamento. Nel primo caso si eroga un servizio alla collettività, nel secondo si coprono debiti pregressi.

Tale circostanza non è *“neutra”* ai fini del giudizio sulla legalità del

rendiconto all'esame.

Il parametro normativo che viene in rilievo è l'art. 42, co. 1 e co. 5, del d.lgs. n. 118/2011 ed il correlato principio contabile n. 9.2.8, lett. a) dell'allegato 4.2.

*Ai sensi del co. 1 «Il risultato di amministrazione, distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati, è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi (..)» (enfasi aggiunte)*

*Ai sensi del co. 5 «Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio: a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa» (enfasi aggiunte).*

La corretta valorizzazione dei fondi vincolati, accantonati e destinati non è, quindi, "libera" nei presupposti e negli effetti, ma deve rispondere a precise prescrizioni di legge e dell'Ordinamento contabile, e ciò per due ordini di ragioni.

La prima è che i "vincoli" sulle risorse rappresentano una deroga al principio di unità del bilancio che, "insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce profilo attuativo dell'art. 81 della Costituzione" (cfr. Corte cost. sentenza n. 184/2016).

La seconda è che la loro corretta valorizzazione, essendo parte integrante del risultato di amministrazione, ridonda inevitabilmente sulla sua corretta rappresentazione e, in particolare, su quella

funzionale a dare conto della capacità di spesa effettiva dell'Ente (risultato di amministrazione di cui alla lett. E del prospetto dimostrativo).

Come evidenziato dal Giudice delle leggi «(..) *il carattere finalistico della deroga non consente interpretazioni o distinzioni di sorta all'interno della contabilità regionale, poiché «la natura esclusiva del vincolo di destinazione delle risorse [...] e la sua precipua funzionalizzazione alla realizzazione di un programma [costituisce] scelta finanziaria di fondo della previsione statale [...], senza che a tali fini siano necessarie altre spiegazioni»* (sentenza n. 38 del 2016).

Questa eccezione è riconducibile alla clausola generale in materia contabile che garantisce l'esatto impiego delle risorse stanziare per specifiche finalità di legge (cfr. Corte cost. sentenza n. 70 del 2012).

La corretta perimetrazione della fattispecie derogatoria risponde proprio all'obiettivo di non alterare l'equilibrio del bilancio (cfr. Corte cost. sentenza n. 279 del 2016).

In quest'ottica, contrariamente a quanto sostenuto dall'odierno ricorrente, il giudice contabile - nell'ambito del giudizio di parifica - riveste una specifica posizione "differenziata".

La circostanza che il risultato di amministrazione debba riportare nella parte vincolata i *vincoli di specifica destinazione dell'entrata alla spesa previsti dalla norma nazionale* non costituisce un'opzione, rimessa alla volontà del decisore politico, nell'ambito della dialettica con la collettività, ma uno specifico obbligo a cui attenersi ai fini di predisporre un bilancio "legittimo".

L'alterazione - per difetto - del risultato di amministrazione nella parte in cui non contabilizza - tra i vincoli - il corretto ammontare di fondi, rientra nel fulcro dell'attività di riscontro svolta nell'ambito del giudizio di parifica.

Tale illegittimità ridonda in via automatica sul rendiconto, in termini di sincerità dei suoi saldi e, in particolare, di quello "disponibile", con tutte le conseguenze a questo connesse in termini di attendibilità delle poste contabili e di pregiudizio per l'equilibrio finanziario anche prospettico.

Nel caso all'esame, quindi, contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa regionale, non vi è alcuno spazio per la c.d. parifica con riserva. Si precisa, per inciso, che alla luce della specifica connotazione "dicotomica" della decisione, la "parifica con riserva" non si presenta come un'"opzione decisoria", ma piuttosto come "un'opzione espressiva" atta ad evidenziare l'impossibilità, allo stato degli atti, di addivenire ad un "riscontro" della legittimità o meno di una posta contabile. Infine, alla luce delle doglianze formulate dall'odierno ricorrente, si osserva che non è il diniego di parifica a provocare l'emersione o il peggioramento di un disavanzo e, quindi, la necessità di azionare la leva fiscale per porvi rimedio. Tale circostanza discende in via diretta da una non corretta articolazione del bilancio, nella misura in cui non ha valorizzato i vincoli sulle risorse, nei termini disposti dal legislatore nazionale, con conseguente alterazione della rappresentazione della capacità di spesa effettiva dell'Ente.

5. Essendo state trattate anche questioni nuove in giurisprudenza va

disposta la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte dei conti, a Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, rigetta il ricorso. Spese compensate.

Dispositivo letto in udienza ai sensi dell'art. 128, comma 3, del codice di giustizia contabile.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 2 febbraio 2022.

IL RELATORE

IL PRESIDENTE

Vanessa Pinto

Mario Pischetta

f.to digitalmente

f.to digitalmente

La presente decisione è stata depositata in Segreteria in data 11 aprile 2022.

IL DIRIGENTE

Maria Laura Iorio

f.to digitalmente