Sentenza n. 4/2024/DELC

R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

in speciale composizione

composta dai signori magistrati:

Giovanni	**COPPOLA**	**Presidente**
Eugenio	**MUSUMECI**	**Consigliere**
Giuseppina	**VECCIA**	**Consigliere**
Francesco	**SUCAMELI**	**Consigliere (relatore)**
Massimo	**AGLIOCCHI**	**Consigliere**
Giovanni	**GUIDA**	**Consigliere**
Daniela	**ALBERGHINI**	**Consigliere**

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio iscritto nel registro di segreteria al **n. 818/SR/DELC**, sul ricorso proposto, ex art. 11, co. 6, lett. e), del codice di giustizia contabile, dalla Regione siciliana (C.F 80012000826), in persona del Presidente, sen. avv. Renato Schifani, nonché dell'Assessore dell'economia, avv. Marco Falcone, e del Ragioniere generale, avv. Ignazio Tozzo, rappresentata e difesa dall'avv. Prof. Alessandro Dagnino (C.F. DGNLSN76B02G273S), fax

091-325428, PEC alessandro.dagnino@pec.dagnino.it, del Foro di Palermo, ed elettivamente domiciliata presso il domicilio digitale del predetto difensore;

CONTRO

- la Procura generale della Corte dei conti, in persona del Procuratore *pro-tempore,* domiciliato per la carica in Roma, via Baiamonti, n. 25;

- la Procura generale presso la Sezione giurisdizionale d'appello della Corte dei conti per la Regione siciliana, in persona del Procuratore *pro-tempore*;

PER L'MPUGNATIVA

- del dispositivo letto in udienza il 25 novembre 2023, e successivamente della decisione n. 1/2014/SSRR/PARI, depositata in data 12 gennaio 2024 emessa dalle Sezioni riunite della Corte dei conti per la Regione siciliana ai sensi degli artt. 39, 40 e 41 del Testo unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, di cui al regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214;

- nonché di ogni atto presupposto conseguente o dipendente, ivi compresa la relazione orale dei giudici relatori e del Presidente nel giorno dell'udienza del 25 novembre 2023 e l'ordinanza n. 2/2014/SSRR/PARI;

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

VISTO il ricorso;

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

ESAMINATI gli altri atti e i documenti di causa;

UDITI nell'udienza pubblica, in data 20 marzo 2024, celebrata con l'assistenza del Segretario Alessia Indelicato, il relatore cons. Francesco Sucameli, il Pubblico ministero, in persona del cons. Adelisa Corsetti e, per la Regione Siciliana, l'avv. Alessandro Dagnino.

Svolgimento del processo

1. Con delibere n. 54 del 25 gennaio 2023 e n. 124 del 21 marzo 2023, la Giunta regionale della Regione siciliana ha approvato il progetto di rendiconto generale 2021, con l'effetto di avviare il procedimento officioso di parificazione.

2. L'istruttoria preliminare veniva svolta dai magistrati incaricati che, per una parte effettuavano riscontri *ex novo*, per altra parte, assorbivano gli esiti di precedenti controlli già effettuati dalla Sezione territoriale di controllo, la quale, in base all'art. 23 dello Statuto della Regione siciliana e all'art. 2 d.lgs. 6 maggio 1948, n. 655 (norme di attuazione dello Statuto) svolge, *ex aliis*, "*in corso di esercizio*", il "*controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio della regione*» e «*verifica altresì il rendiconto generale della regione*".

3. I risultati delle attività compiute venivano convogliati in "*bozze di relazione istruttorie al fine dello svolgimento del contradditorio preliminare*" che recepivano, fra l'altro, il contenuto di due referti già approvati dalla Sezione di controllo, segnatamente: (a) la deliberazione n. 225/2023 del 31 luglio 2023, emanata ai sensi dell'art. 1, co. 2, del d.l. n. 174/2012 e contenente il referto "*sulle tipologie delle coperture*

adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relative alle leggi della Regione Siciliana approvate nell'anno 2021" (capitolo 10 del documento allegato alla ordinanza presidenziale n. 4/2023); (b) la deliberazione n. 318/2023/FRG dell'11 ottobre 2023, ai sensi dell'art. 1, co. 6, del d.l. n. 174/2012, contenente il referto sul sistema dei controlli interni per l'anno 2021 (capitolo 15 del documento allegato alla ordinanza presidenziale n. 4/2023).

3.2. Le medesime bozze contenevano (c) gli esiti della "*verifica [del] rendiconto generale della regione*", ai sensi dell'art. 2, co. 1, lett. *b)* del d.lgs. 6 maggio 1948, n. 655. Nell'ambito di tale controllo, concluso con la deliberazione n. 270/2023/GEST del 5 settembre 2023 (capitoli 2 e 4 documento allegato alla ordinanza presidenziale n. 4/2023), erano state esaminate le poste del rendiconto non ancora approvato con legge, per altro verso, presupposto ed oggetto del giudizio di parificazione ai sensi dell'art. 6.

4. Le "*bozze*" predisposte dagli istruttori venivano sottoposte ad un preliminare esame collegiale delle Sezioni riunite regionali, (organo, giova ricordarlo, composto da magistrati in servizio nelle sezioni regionali giurisdizionali e di controllo) che approvavano un unitario ponderoso documento, denominato "*bozza di relazione del referto*" (camere di consiglio del 10 e 11 ottobre 2023).

5. Con ordinanza del Presidente delle Sezioni riunite regionali n. 4 del 17 ottobre 2023, il citato documento veniva trasmesso alle parti del giudizio. Con una seconda e collegata ordinanza presidenziale (ord. n. 5 del 23 ottobre 2023), il Presidente fissava la prima udienza

di discussione (13 novembre 2023), da svolgersi in camera di consiglio, alla presenza di Regione e Procura generale.

6. L'ordinanza n. 5/2023 indicava il *dies ad quem* per la presentazione di atti difensivi (8 novembre 2023).

7. La Regione depositava una memoria, poi successivamente integrata e comprensiva di numerosi allegati, in particolare: (a) le note n. 124852 e n. 61070 del 8 novembre 2023 (rispettivamente prot. C.d.c. n. 236 e 237 del 9 novembre 2023); (b) la nota n. 49584 del 9 novembre 2023 (prot. C.d.c. n. 238 del 10 novembre 2023); infine (c) le note n. 126583 e n. 58874 del 10 novembre 2023 (acquisite rispettivamente con prot. C.d.c n. 240 e 241 del 10 novembre 2023). La Procura generale non presentava memorie scritte.

8. All'esito della camera di consiglio del 13 novembre 2023, con ordinanza presidenziale n. 6 del 13 novembre 2023, veniva fissata altresì la data dell'udienza pubblica per la discussione finale (25 novembre 2023), indicando un termine per le memorie conclusionali (22 novembre 2023).

9. Con decreto presidenziale n. 7/2023/SS.RR./PARI del 14 novembre 2023 venivano altresì nominati i relatori per la menzionata udienza pubblica.

10. La Regione depositava memorie con note n. 128836 del 15 novembre 2023 (prot. n. 245 del 15 novembre 2023), n. 132204 del 21 novembre 2023 (prot. n. 251 del 21 novembre 2023) e n. 132425 del 22 novembre 2023 (prot. n. 253 del 22 novembre 2023).

11. La Procura generale presentava la propria requisitoria scritta in

data 22 novembre 2023 (prot. C.d.c. n. 254 in pari data).

12. Dopo la relazione orale sul giudizio (poi pubblicata *on line*, documento n. 14 allegato al ricorso) e la discussione delle parti, le Sezioni riunite territoriali davano lettura del dispositivo della decisione che approvava la relazione e dichiarava "non regolari" una serie di partite attive e passive, in primo luogo, alcuni residui attivi e passivi contenuti nel conto del bilancio, "*in conformità alle risultanze della deliberazione n. 270/2023/GEST del 14 settembre 2023 della Sezione di controllo per la Regione siciliana* […] *con gli effetti sul saldo del risultato di amministrazione indicati in parte motiva*".

12.1. Per altro verso, "*all'esito degli accertamenti svolti* [dalle stesse] *Sezioni riunite nell'ambito del presente giudizio di parificazione*" con "*effetti sul saldo del risultato di amministrazione* […] *nei termini e con gli effetti sul saldo finale indicati in motivazione*", dichiarava "non regolari": (A) altri residui attivi e passivi del conto del bilancio; (B) l'intero stato patrimoniale; (C) l'intero conto economico e, infine, (D) alcune poste del "*prospetto relativo al Risultato di amministrazione, in allegato al Rendiconto all'esame*", in particolare l'intero fondo contenzioso (Riga B del risultato di amministrazione) e gli "altri vincoli" (Riga C del risultato di amministrazione) ritenuti eccedentari.

13. Il giudizio, peraltro, restava sospeso in ragione di questioni di costituzionalità sollevate in ordine a tre disposizioni di legge applicabili nel giudizio di parificazione del rendiconto 2021, in particolare: (a) l'art. 90, co. 10, della l.r. 3 maggio 2001, n. 6, come modificato dall'art. 58, co. 2, della l.r. 7 maggio 2015, n. 9 (disposizione

relativa alla "Istituzione dell'Agenzia regionale per la protezione dell'ambiente"), (b) l'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019 recante disposizioni di attuazione dello Statuto in merito alle modalità di rientro del disavanzo (nella versione modificata dal d.lgs. n. 8/2021); (c) il correlato art. 5 della l.r. 30/2021 ("*Assestamento del Bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2021 e per il triennio 2021/2023*"), applicativo del citato art. 7 nel bilancio regionale dell'esercizio 2021.

13.1. Per quanto riguarda la prima disposizione normativa, la decisione si limitava ad estendere l'effetto sospensivo dell'ordinanza n. 2/2023/SSRR/PARI, emanata nell'ambito del precedente giudizio di parificazione sul rendiconto 2020. In merito a tale questione, la Corte costituzionale si è *medio tempore* pronunciata con la sentenza n. 1/2024 del 4 gennaio 2024, dichiarando l'incostituzionalità della norma denunciata, per violazione dell'art. 117, secondo co., lettera *e)*, e dell'art. 117, terzo co., Cost.

13.2. Quanto alle norme di attuazione dello Statuto che hanno avuto applicazione nell'esercizio 2021 (l'art. 7 del d.lgs. n. 158/2019, nella versione aggiornata dal d.lgs. n. 8/2021) e sulla correlata norma applicativa contenuta nella legge di bilancio regionale (art. 5 della l.r. n. 30/2021), la questione di legittimità costituzionale veniva sollevata con la separata ordinanza n. 2/2024/SSRR/PARI.

14. Giova ricordare che nelle more, l'art. 1 del d.lgs. 21 dicembre 2023, n. 226 ha abrogato l'art. 7 del d.lgs. n 158/2019.

15. Con ricorso notificato in data 27 dicembre 2023 (e depositato in pari data), la Regione siciliana ha proposto impugnazione avverso la

richiamata decisione, e precisamente direttamente il dispositivo della decisione, letto in udienza il 25 novembre 2023 (prot. C.d.c. n. 255 del 25 novembre 2023).

16. Il ricorso è stato altresì notificato all'Assemblea regionale siciliana, al Ministero dell'economia e delle finanze, alla Presidenza del Consiglio dei ministri, nonché, "a fini conoscitivi", ai sensi dell'art. 124, co. 1, c.g.c., alle Sezioni riunite della Corte dei conti per la Regione siciliana.

17. Successivamente alla proposizione del ricorso, la Corte costituzionale, con sentenza n. 9 del 26 gennaio 2024, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 7 del d.lgs. n 158/2019, nella versione precedente alla modifica effettuata con il d.lgs. n. 8/2021.

18. A seguito del deposito della predetta decisione n. 1/2024/SSRR/PARI e della ordinanza n. 2/2024/SSRR/PARI (depositata in data 15 gennaio 2024), con "atto di integrazione dei motivi di ricorso" (notificato e depositato il 12 febbraio 2024), la Regione ha esteso il gravame a tutto il suo contenuto, financo all'ordinanza collegata.

19. Il contenuto del ricorso, pertanto, è definito dall'atto introduttivo originario, come meglio precisato dall'"atto di integrazione dei motivi di ricorso" e, poi, dalle successive memorie illustrative dell'8 marzo 2024, oltre che dai numerosi depositi di documenti a supporto di quanto sostenuto.

20. In particolare, in data 7 e 12 marzo 2024, la Regione ha depositato, rispettivamente, la più recente corrispondenza con il Ministero

dell'economia e delle finanze in merito al ricalcolo delle perdite di gettito registrate negli anni precedenti e gli atti di costituzione in Corte costituzionale, conseguentemente alla ordinanza n. 2/2024/SSRR/PARI.

21. Con la complessa impugnazione, basata su sei motivi, la Regione ha quindi proposto due domande.

21.1. In primo luogo (primo motivo di ricorso), il ricorrente ha chiesto di annullare la deliberazione n. 1/2024/SSRR/PARI con conseguente rinvio al giudice della prima fase per il rinnovo del procedimento.

21.2. In via subordinata, ha chiesto di riformare nel merito la decisione assunta dal giudice delle prime cure, sia per quanto concerne il merito già deciso (motivi II-V), che per quanto attiene la parte sospesa e non decisa (motivo VI, con annessa revoca dell'ordinanza). La domanda di merito, infatti, si basa sul presupposto che il giudizio innanzi a queste Sezioni Riunite in speciale composizione abbia un effetto devolutivo completo: per tale ragione, la difesa ha chiesto che, ove non accolta la prima domanda, l'emananda decisione di queste Sezioni riunite "*renda definitivi, nei termini e nella misura che parranno di Giustizia, i saldi dei conti controversi, ivi incluso il Risultato di amministrazione, nonché la loro perimetrazione, con le conseguenti modifiche dell'annessa Relazione*".

22. La Regione, a sostegno della pretesa principale, ha lamentato la mancanza di chiarezza, per tutto il procedimento, sul *thema decidendum*; in particolare, ha lamentato la mancanza di una relazione che indicasse chiaramente le questioni che avrebbero potuto

attenere alla "decisione" (con impatto sui saldi) e quelle rilevanti solo per la potenziale "relazione allegata" ai sensi dell'art. 41 r.d. 1214/1934, con conseguente confusione tra fase istruttoria e contenziosa.

23. La mancanza di tale momento definitorio viene considerato incompatibile per tre ordini di disposizioni processuali a tutela del diritto di difesa.

23.1. In primo luogo, si lamenta la violazione dell'art. 6, co. 3, del d.lgs. n. 655 del 1948 (norme di attuazione dell'art. 23 dello Statuto della Regione siciliana) che, nel rinviare all'art. 40 del r.d. n. 1214/ 1934, stabilisce che le Sezioni riunite regionali, in sede di giudizio di parifica, devono effettuare il controllo sul saldo con le "*formalità della giurisdizione contenziosa*". La mancanza di una relazione scritta e preventiva, funzionale alla perimetrazione dell'effetto dei saldi, pertanto, non avrebbe consentito l'instaurazione di una fase a contenzioso pieno, in quanto a tale compito non può assolvere la bozza del "referto", da cui il controllato non si attende effetti vincolanti, ma mere "raccomandazioni".

23.2. In secondo luogo, il ricorrente denuncia (ii) la violazione degli artt. 4, 7 c.g.c. e (per rinvio) dell'101 c.p.c., i quali codificano principi generali applicabili a tutti i processi in materia di contabilità pubblica (art. 1 c.g.c.). In particolare, ai sensi dell'art. 4, nel processo contabile è obbligatorio attuare "*i principi della parità delle parti, del contraddittorio e del giusto processo previsto dall'articolo 111, primo comma, della Costituzione*".

23.2.1. Più nel dettaglio, si afferma che il principio del contraddittorio si traduce in una regola precisa, che «*permea l'intera giurisdizione contabile, essendo applicato non solo in tema di giudizio di conto, ma anche nel giudizio di responsabilità amministrativa*». Tale regola «*esige la previa delimitazione del* thema decidendum *e del* thema probandum», con una preliminare contestazione formale (scritta) degli addebiti. Pertanto, nel giudizio di parificazione, in cui il *thema decidendum* viene fissato prevalentemente d'ufficio dal giudice, questi ha il dovere di indicare alle parti, con una chiara e preventiva segnalazione formale, le questioni oggetto della decisione, in modo distinto da quelle che sono destinate e refluire soltanto nella "relazione allegata".

23.2.2. Infine - e a conferma della sopra esposta regola derivante dal principio generale del contraddittorio e del giusto processo - il ricorrente lamenta la mancata applicazione dell'art. 147 c.g.c., in materia di giudizio di conto. Citando la sentenza n. n. 20/2021 di queste Sezioni riunite, secondo il ricorrente il giudizio di parifica condividerebbe con tale forma processuale, in parte, la *ratio,* (quella di essere orientato, in via preliminare, all'accertamento della correttezza di un saldo di gestione).

23.2.3. Concludendo sul punto, la Regione siciliana ha reputato del tutto insufficiente la trasmissione delle "*bozze di relazione del referto per il Giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione siciliana es. fin. 2021*", per due ragioni: da un lato, si tratterebbe di un documento precario ("bozze") che induce confusione tra fase istruttoria e contenziosa, per altro verso, non avrebbe consentito, nella udienza

finale, di approntare adeguate distinguendo difese in merito a punti che parevano condurre a meri rilievi gestionali e "raccomandazioni", che invece sono finiti in decisione.

24. Né si ritiene che a tale *vulnus* abbia rimediato la relazione "orale" tenuta nella udienza pubblica il 25 novembre (poi resa pubblica sul sito istituzionale, doc. n. 14 allegato al ricorso): le indicazioni che da essa si traggono, infatti, risulterebbero fuorvianti e incomplete, poiché, da un lato, essa mancherebbe di richiamare una irregolarità poi presente in decisione (la dichiarazione di irregolarità di un residuo attivo sul capitolo 4919 dell'importo di € 6.943.097,69) e per altro verso, tale "relazione orale" avrebbe omesso di indicare i motivi per cui gli argomenti addotti dalla Regione con le memorie non sarebbero accoglibili, con particolare riferimento alla vicenda degli "altri vincoli".

25. Con la subordinata domanda di merito, invece, il ricorrente chiede la riforma della "dichiarazione di non regolarità" in quattro punti, due concernenti il punto "A" del dispositivo (residui attivi e passivi; sotto-lettere *a)* ed *o)*), due il punto "D" (prospetto del risultato di amministrazione).

25.1. Le irregolarità di cui al punto "A" riguardano: (a) un residuo attivo sul capitolo 491, relativo all'accertamento n. 773 assunto a suo tempo con decreto dirigenziale n. 265 del 14 maggio 2002, per un importo di € 6.943.097,69; (b) un residuo passivo per una spesa di cui al capitolo 413416. La prima consegue alla contestazione della mancanza di titolo sottostante, la seconda al rilievo della mancata

registrazione della spesa all'interno del perimetro sanitario, in violazione dell'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011.

25.2. Le irregolarità di cui punto "D", riguardano il prospetto del Risultato di amministrazione "*nei termini e con gli effetti sul saldo finale indicati in motivazione*", e segnatamente: (i) il fondo contenzioso (sotto lettera *b)*; (ii) la quota relativa agli "Altri vincoli" "*nella misura in cui registra economie vincolate per l'importo di euro 375.823.190,00*" (sotto lettera *d)*.

26. Rispetto al primo punto, il ricorrente contesta la motivazione contenuta nella decisione n. 1/2024/SSRR/PARI che, in estrema sintesi, ritiene che il residuo attivo non sia imputabile al bilancio, in virtù del principio della competenza finanziaria potenziata. L'accertamento n. 773, infatti, registrerebbe un credito per trasferimenti erariali "esigibile" solo al verificarsi di determinati eventi connessi a situazioni emergenziali (per la precisione, qualora si configuri la necessità di finanziare interventi previsti da una ordinanza di protezione civile).

26.1. Il ricorrente sostiene che lo stralcio di un credito già iscritto non è imposto dalla legge.

26.2. I principi contabili applicati (all. 4/2, punto 9.1 del d.lgs. n. 118/2011), infatti, subordinerebbero la cancellazione di un credito ad una valutazione di "opportunità", pertanto, ad un insindacabile esercizio di discrezionalità amministrativa.

27. Il ricorrente contesta altresì la dichiarazione di "irregolarità" del capitolo di spesa 413416, per violazione dell'art. 20 del d.lgs.

n. 118/2011.

27.1. La spesa, infatti, è relativa ai Fondi P.O. FESR Sicilia 2014-2020, ed è quindi correlata ad entrate europee già accertate e a rendicontazione. Su tali entrate, in ragione degli eventi pandemici, era stata ammessa la possibilità di inserire a rendicontazione (e quindi a rimborso e copertura) i "progetti retrospettivi Covid".

27.2. La Regione contesta la dichiarazione di irregolarità in quanto: (a) l'entrata comunitaria non è ascrivibile tra quelle tipiche elencate nell'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011; (b) la spesa è stata già coperta con risorse del Fondo sanitario corrente, senza ricorrere ai fondi comunitari; ove anche fosse possibile superare i primi due ostacoli (c) il titolo di spesa dovrebbe essere inserito a titolo di "*spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento di livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA*", tipologia di spesa che è preclusa alle Regione siciliana, in quanto soggetta a piano di rientro, come confermato dalla sentenza C. cost. n. 190/2022.

27.3. Di conseguenza, né la spesa né l'entrata potrebbero essere iscritte nel perimetro sanitario.

28. Il ricorrente chiede altresì che sia riformata la decisione nei punti che riguardano, direttamente, il prospetto del risultato di amministrazione (e il saldo da esso rappresentato).

29. Per quanto concerne il fondo contenzioso, la decisione n. 1/2024/SSRR/PARI, contesta l'esistenza di uno scarto tra l'ammontare del contenzioso rilevato 1° gennaio 2021 (€ 960.675.332,17) e l'accantonamento di fine anno in riga B

(€ 470.712.149,05).

29.1. La ragione di tale scarto e la sua irregolarità sarebbe ricondotta a "*criticità*" di vario genere, per lo più di tipo gestionale. La sentenza, infatti, ritiene che "*ancora oggi non vi sia alcuna certezza sull'ammontare del contenzioso regionale pendente e del relativo rischio di soccombenza e, dall'altro,* [permanga] *la non efficiente organizzazione dei Dipartimenti e degli Uffici equiparati nella gestione dello stesso*".

29.2. Tale disorganizzazione sarebbe confermata: (a) da difetti "*in relazione sia all'implementazione, al corretto aggiornamento e alla gestione della banca dati informatizzata del contenzioso*"; (b) dalla non dimostrata esistenza di coperture alternative in bilancio; (c) dall'improprio inserimento nel fondo del valore di sentenze esecutive per cui non è stato possibile riconoscere il debito fuori bilancio, a garanzia degli equilibri.

30. Il ricorrente ritiene per contro che: (a) in punto di fatto, la prova della congruità del fondo derivi dalla sua stessa consistenza numerica che, rapportata al *quantum* del contenzioso di inizio anno, mostra di garantire una copertura del 49% delle passività potenziali; (b) in punto di diritto, la pronuncia risulterebbe del tutto anomala, in quanto si limita ad una generica dichiarazione di irregolarità, per motivi gestionali, senza consegnare alla Regione nessuna certezza sull'impatto dell'irregolarità sul saldo.

30.1. In proposito, la pronuncia violerebbe il diritto delle parti del giudizio alla "validazione" del risultato di amministrazione, ossia ad «*una decisione di accertamento che renda definitivi i saldi del conto e la loro*

perimetrazione (C. cost. sent. n. 244/2020, punto 2.2.1. in diritto)» (cfr. SS.RR. sp. comp., sent. n. 20/ 2021, punto 5.9 *in diritto*).

30.2. Per contro, «*raccomandazioni e critiche metodologiche,* […] *non possono costituire oggetto di accertamento giudiziale entrando a far parte del dispositivo (e quindi di un eventuale giudicato), dovendo semmai essere contenute soltanto nella Relazione alla stregua di semplici* obiter dicta *(ovvero di statuizione "meramente collaborative", secondo il linguaggio di Cass. SS.UU. n. 304 del 2023, cit.), non suscettibili di "fare stato"*».

31. Quanto all'ultimo punto di merito, secondo il ricorrente gli "altri vincoli", sono stati legittimamente appostati e mantenuti per le ragioni che seguono.

31.1. La riga C del prospetto del risultato di amministrazione mantiene vincoli per € 375.823.190, finalizzati alla restituzione all'erario delle somme non "utilizzate" per compensare la perdita di gettito negli anni pandemici (dall'art. 1, co. 823, del d.l. n. 178 del 2020).

31.2. Secondo le Sezioni riunite regionali, nell'esercizio 2020, le somme risultano "utilizzate", come comprovato da documentazione in atti. Di conseguenza, le somme non devono essere vincolate e restituite e, per l'effetto, non possono essere nemmeno "applicate" negli esercizi successivi. Le somme, per contro, risulterebbero addirittura utilizzate a copertura di scopi diversi nell'esercizio 2022 (c.d. riprogrammazione).

32. Il ricorrente critica la decisone, in primo luogo, in punto di fatto. Contesta, in particolare, che la nota prot. n. 186985 del 4 luglio 2022

(all. 4 alla II memoria trasmessa in vista dell'adunanza del 13 novembre 2023) costituisca prova dell'"utilizzo" a copertura delle perdite di gettito, semmai, al contrario, è prova dell'esistenza di un rischio di restituzione: il carteggio mostrerebbe con chiarezza che per il MEF e per "il tavolo tecnico" (organo competente a monitorare le perdite di gettito e ai sensi all'art. 111 del d.l. n. 34/2020 e, quindi, a determinare le condizioni amministrative per l'eventuale restituzione di risorse in eccedenza) l'ammontare della perdita di gettito, nel 2020, sarebbe stata definita soltanto provvisoriamente.

32.1. A conferma di quanto sostenuto, il ricorrente ha prodotto ulteriore documentazione, ossia la nota prot. n. 245497 del 19 ottobre 2023 (doc. n. 22 allegato al ricorso). In tale corrispondenza con il Ragioniere generale dello Stato, emergerebbe che il MEF riconosce di avere erroneamente calcolato le entrate tributarie per gli anni dal 2017 al 2020, con una "duplicazione di gettito". L'effetto sarebbe la sovrastima della perdita di entrate per diversi anni (compreso il 2020), con la conseguente necessità di restituire fondi allo Stato, per un importo che si aggira, secondo calcoli a mano allegati alla stessa nota, in circa 325 milioni di €.

32.2. Con gli ulteriori allegati nn. 23 e 24 al ricorso, il ricorrente ha prodotto documentazione aggiuntiva, successiva al giudizio (corrispondenza e verbali del tavolo tecnico) che confermerebbero le circostanze rappresentate.

33. In punto di diritto, il ricorrente contesta, infine: (a) che la decisione di parifica possa avere ad oggetto la contestazione della legittimità di

impieghi di risorse negli esercizi successivi (la c.d. riprogrammazione delle risorse nell'esercizio 2022), (b) che il vincolo sarebbe stato mantenuto ai sensi dell'art. 42, co. 5, lettera *d)*, del d.lgs. n. 118/2011, il quale impedisce ad enti con un piano di rientro dal disavanzo in corso di attribuire un vincolo di destinazione ad alcune entrate straordinarie non aventi natura ricorrente.

33.1. Il vincolo, infatti, sarebbe stato mantenuto perché ciò è imposto direttamente dall'art. 1, co. 823, del d.l. n. 178/2020 il quale, nella interpretazione del ricorrente, obbliga (e non facoltizza) ad "accantonare" e riservare nel risultato di amministrazione risorse per il rischio di restituzione allo Stato, in forma di vincolo.

33.2. Pertanto, poiché la quantificazione della perdita di gettito ad opera dei competenti organi statali risultava precaria e non definitiva, il vincolo "prudenziale" era necessario e non è stato determinato in modo facoltativo, ai sensi dell'art. 42, co. 5, lettera *d)*, del d.lgs. n. 118/2011.

34. Per finire, con il sesto motivo di ricorso, la Regione siciliana ha impugnato la decisione di sospendere e correlativamente di sollevare una questione di legittimità costituzionale, poi veicolata con l'ordinanza n. 2/2024/SSRR/PARI.

34.1. Il ricorrente ritiene che il ricorso, in quanto proposto in un processo in unico grado e con struttura bifasica, comporti un effetto devolutivo pieno a questo Giudice anche per la parte del giudizio sospesa. Pertanto, queste Sezioni riunite potrebbero ben decidere di revocare l'ordinanza già emessa.

34.2. Si sostiene altresì che «*dalla mera devoluzione della questione all'Autorità centrale, eseguita con il presente atto, debba discendere l'arresto* ipso jure *della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dell'ordinanza di rimessione*». Pertanto, l'ordinanza, in sostanza, sarebbe «*priva di effetti processuali e sostanziali, per effetto dell'intervenuta devoluzione della controversia a codeste SS.RR. in sp. comp., in virtù del ricorso proposto avverso la decisione sul giudizio di parifica del rendiconto generale 2021*».

35. La Regione siciliana, infine, chiede la condanna alle spese di controparte, nei termini di cui all'art. 4, co. 1-bis, d.m. n. 55 del 2014.

36. Con memorie conclusionali si è costituita la Procura generale "centrale", non invece quella per la Regione siciliana, ai sensi dell'art. 23 dello Statuto siciliano. Successivamente, con le "memorie illustrative", la Regione siciliana ha eccepito il difetto di legittimazione della Procura generale. Sebbene il ricorso, a scopo cautelativo, sia stato notificato non soltanto nei confronti dell'ufficio della Procura generale presso la Sezione giurisdizionale d'appello della Corte dei conti per la Regione siciliana, ma anche nei confronti della Procura generale presso la Corte dei conti in Roma, la Regione ritiene quest'ultima non legittimata all'odierno giudizio, in base a due argomenti: (a) il principio di specialità costituzionale, atteso che l'art. 23, co. 1, dello Statuto regionale siciliano stabilisce che tutti gli organi giudiziari centrali hanno articolazioni territoriali "*per gli affari concernenti la Regione*"; (b) le recenti affermazioni della Corte costituzionale, che nega – nel giudizio di costituzionalità – l'interesse all'intervento della Procura generale della Corte dei conti nei giudizi

incidentali in cui, nel processo *a quo*, è parte la Procura generale siciliana (sentt. nn. 1 e 9 del 2024).

37. Con le proprie memorie conclusionali e poi in udienza, la Procura generale ha preso posizione su tutti gli argomenti sopra passati in rassegna, ribadendo la propria legittimazione e chiedendo il rigetto integrale del ricorso, tranne che per il quarto motivo di ricorso (Fondo contenzioso) per il quale la Procura generale si è rimessa "*al prudente apprezzamento del Collegio*".

38. In particolare, quanto alla propria legittimazione ha negato di essere parte sostanziale, ed ha affermato di essere soltanto interveniente nell'interesse della legge, ai sensi degli artt. 12 e 127 c.g.c.

39. Quanto al primo motivo di ricorso, la Procura generale ha contestato che dinanzi alle Sezioni riunite territoriali si debbano osservare le forme del giudizio di conto ed in generale norme diverse dagli artt. 39-41 T.u. C.d.c. All'uopo, ritiene che la sentenza n. 20/2021 non possa assumere il valore di precedente vincolante, almeno nella parte in cui si assume che la "decisione" di parificazione sia una vera e propria "sentenza" e che, pertanto, il procedimento debba applicare analogicamente istituti processuali esistenti, come talune norme del giudizio di conto.

39.1. Tali affermazioni contenute nella sentenza n. 20/2021, infatti, da un lato, secondo la PG sarebbero dequotabili a meri "obiter dicta" non essenziali ai fini del percorso motivazionale che conduce al dispositivo, in secondo luogo, il pubblico ministero ritiene si debba

escludere che le sentenze emesse da queste Sezioni riunite, nell'ambito del procedimento in unico grado, siano espressione di una funzione nomofilattica. Infatti, tale prerogativa, per le attribuzioni di controllo, verrebbe ad essere svolta da altri organi della Corte dei conti (le Sezioni riunite di controllo ai sensi dell'art. 17, co. 31, d.l. n. 79/2009, conv. l. n. 102/2009 e, in determinati casi, la Sezione delle Autonomie, ai sensi art. 6, co. 4, d.l. n. 174/2012).

39.2. In proposito, la Procura generale ha richiamato la deliberazione n. 5/2022/QMIG delle Sezioni riunite di controllo, con la quale, al contrario, si sarebbe negata l'applicabilità al controllo di istituti processuali, tanto più, di norme del giudizio di conto.

40. In armonia con tale deliberazione, a detta della Procura generale, sia il Giudice delle leggi (sent. n. 184/2022), che la Corte di Cassazione (sezioni unite, ord. n. 304/2023) che questo medesimo Giudice nella successiva sentenza n. 9/2023, avrebbero dato atto della natura di "controllo" del giudizio che si svolge dinanzi alle Sezioni territoriali e che ciò, pertanto, osti all'applicazione analogica di istituti di carattere processuale. Le esigenze del giusto processo, per altro verso, sarebbero del tutto soddisfatte dal ricorso a queste Sezioni riunite, attraverso l'"impugnativa" ai sensi dell'art. 11, co. 6, c.g.c.

41. Per le stesse ragioni, la Procura generale ha negato fondamento normativo alla struttura bifasica del giudizio in unico grado, «*difettando l'impugnazione di una precedente sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale*». Del resto, diversamente ragionando, le Sezioni riunite in sede giurisdizionale svolgerebbero una funzione

nomofilattica "inconciliabile" con la vigente disciplina del codice di giustizia contabile e con quella attribuita ad altri organi centrali (art. 17, co. 31, d.l. n. 79/2009, conv. l. n. 102/2009 e, in determinati casi, art. 6, co. 4, d.l. n. 174/2012).

42. In ogni caso, la Procura generale ritiene che, «*nelle adunanze propedeutiche all'udienza pubblica è stato garantito il pieno rispetto del contraddittorio, con ampio svolgimento delle proprie difese da parte della Regione Siciliana*».

43. Quanto al merito, la Procura generale ha osservato che restano estranee a questo giudizio eventuali censure che si basano su argomenti tratti dalla relazione, in quanto «*il* proprium *del giudizio di parificazione consiste nella decisione, avente esito dicotomico (parifica/non parifica totale o parziale)*». Pertanto «*il gravame ha ad oggetto la decisione e non la relazione allegata*».

44. Tanto premesso, con riguardo alla dichiarazione di irregolarità del residuo attivo sul capitolo 491 (per l'accertamento n. 773 del Dipartimento dell'ambiente, assunto con decreto dirigenziale n. 265 del 14 maggio 2002) risulterebbe «per tabulas *che la Regione ricorrente ha considerato come posta attiva (accertamento) un importo la cui genesi è ben illustrata nella Relazione allegata alla decisione (Vol. I, pag. 203)*». La Procura ha argomentato che a suo avviso la posta difetti originariamente del titolo (un credito imputabile) e perciò non potesse essere iscritta a rendiconto, come argomentato a pag. 62 della decisione impugnata.

45. Per quanto attiene al residuo passivo sul capitolo di spesa 413416

(per l'importo di € 25.752.676,06) la Procura generale ha ritenuto corrette le osservazioni mosse dalle Sezioni riunite territoriali, in quanto "*le somme anticipate dalle Aziende per il sostenimento delle spese COVID dell'anno 2020 sono state coperte, nel frattempo, con risorse del Fondo sanitario corrente il quale, a seguito del rimborso a carico dei Fondi comunitari PO FESR 2014-2020, deve essere rifinalizzato alle spese sanitarie per le quali era stato originariamente assegnato*" *(deliberazione n. 1/2024, pag. 73; Relazione allegata alla decisione, Vol. II, pagg. 70-71)*».

46. Con riguardo al fondo contenzioso, pur rimettendosi al prudente apprezzamento di questo Giudice sul motivo di ricorso presentato, la Procura generale ha affermato di condividere «*tutte le osservazioni (e le conseguenti) raccomandazioni svolte in sede di giudizio di parificazione*» dalle Sezioni riunite regionali.

47. Con riferimento al quinto motivo di ricorso – relativo alla quota relativa del risultato di amministrazione relativa agli "Altri vincoli" (in Riga C), nella misura in cui registra economie vincolate per l'importo di € 375.823.190,00 – la Procura generale, in punto di fatto, ha affermato che «*Contrariamente a quanto asserito dall'Amministrazione ricorrente, non vi sono incertezze sul punto, né vi è stato alcun assenso precario da parte del Ministero dell'economia e delle finanze*». In punto di diritto, la Procura generale ha ritenuto fondati e spendibili tutti gli argomenti utilizzati della decisione n. 1/2024/SRR/PARI.

48. Infine, con riguardo al sesto motivo di riscorso, la Procura generale nega che l'effetto devolutivo pieno del ricorso, poiché l'espressione «"*giudizi in unico grado*" *(art. 123, comma 1, c.g.c.) sta solo ad indicare che*

difetta l'impugnazione di una precedente sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, come sopra illustrato con riguardo al primo motivo di ricorso».

49. Inoltre, ed in ogni caso, la presunta *translatio* a questo Giudice della sospensione e del potere di revoca dell'ordinanza, secondo la PG, è esclusa in radice dal fatto che, proprio per la tesi del giudizio in due fasi (che la Procura ribadisce di ritenere solo un *obiter*), è al primo giudice che tocca perimetrare le questioni da decidere e da sospendere, non al secondo.

50. Sulla base degli stessi argomenti, si nega che il ricorso abbia avuto un automatico effetto di decadenza di ogni sospensione e che, per l'effetto, l'ordinanza n. 2/2024/SSRR/PARI possa essere revocata.

51. Il giorno dell'udienza, il ricorrente e la PG si sono soffermate essenzialmente sulla questione della nomofilachia svolta da queste Sezioni riunite. In particolare, la Procura generale ha argomentato che poiché nell'unico grado non vi è sezione "remittente", non vi può essere alcun obbligo conformativo alle sentenze in precedenza emesse, ai sensi dell'art. 117 c.g.c.

51.1. Il ricorrente ha insistito nel ricordare che la funzione nomofilattica è un effetto concreto che si persegue mediante la centralizzazione delle decisioni di ultima istanza presso un unico organo giudiziario centrale, e che per questa ragione non ha nessun senso parlare di rimessione, in un processo che per sua natura si svolge in unico grado.

51.2. Nel merito sono state ripresi tutti gli argomenti passati in

rassegna.

52. Così dipanate le difese, il Collegio ha trattenuto la causa in decisione.

DIRITTO

1. Nel rispetto della struttura logica per "gradi", prescritta al giudice dall'art. 101 c.g.c. per la formulazione del giudizio, si pone l'esigenza di esaminare in via preliminare l'eccezione processuale relativa alla legittimità della costituzione dell'ufficio centrale della Procura generale.

2. A tale disamina dovrebbe seguire quella della domanda principale, veicolata attraverso il primo motivo di ricorso, con la quale il ricorrente ha chiesto di accertare, ai sensi dell'art. 49 c.g.c., la nullità della decisione della prima fase del giudizio, con effetto rescindente e conseguente rinvio al giudice delle prime cure ai sensi degli artt. 128 e 199 c.g.c.

3. Per altro verso, solo in caso di rigetto della prima domanda, sarebbe possibile effettuare il giudizio rescissorio e rivalutare alcuni punti già decisi nel merito dalla sentenza n. 2/2024/SSRR/PARI, seguendo l'ordine dei motivi II-IV.

4. Tuttavia il Collegio ritiene di decidere il giudizio facendo applicazione della regola della "ragione più liquida", secondo l'ormai costante orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte di Cassazione (cfr. *ex plurimis* Cass., sez. lav., sent. 26 settembre 2019, n. 24093; in senso conforme Cass. civ., Sez. III, ord. n. 26214 del 6 settembre 2022; Cass., sez. VI, n. 2805 del 31 gennaio 2022).

4.1. In base a tale regola, tratta direttamente dagli artt. 24 e 111 Cost., è possibile derogare all'art. 101 c.g.c. (e all'art. 276 c.p.c.), ove con la decisione non graduale si possa apprezzare un effetto positivo sulla ragionevole durata del processo, in presenza di una questione di più immediata soluzione, oppure, di un "impatto operativo" più funzionale allo svolgimento del processo.

4.2. Sicché, si ritiene che la causa possa essere decisa esaminando direttamente il primo motivo, senza affrontare il tema della legittimazione dell'Ufficio della Procura generale. Ove il primo motivo fosse fondato, infatti, l'accoglimento della domanda rescindente consentirebbe di rinnovare gli atti della prima fase, eliminando le ragioni di doglianza sottese alla eccezione (legittimazione a contraddire, nella fase di controllo e di impugnazione).

4.3. Tale rinnovazione, inoltre, dovrebbe effettuarsi nell'ambito di un giudizio già pendente e sospeso, per le poste e per gli effetti interessati dalla questione di costituzionalità, recuperando al giudice del controllo la possibilità di emettere una decisione unitaria sul risultato di amministrazione.

5. Ritenuti pertanto sussistenti i presupposti per l'applicazione della regola della "ragione più liquida", la soluzione della questione proposta con il primo motivo presuppone, peraltro, una breve, ma sistematica ricostruzione del quadro normativo. Tanto è necessario per chiarire quali sono le norme direttamente applicabili, a prescindere dalla possibilità di integrazione analogica con altre

norme processuali.

5.1. È infatti vero, come sostiene la Procura generale, che la disciplina del giudizio di parificazione sia concentrata in poche e sintetiche norme; tale circostanza, tuttavia, ne rende ancora più rigoroso e delicato il rispetto, a presidio della certezza del diritto.

5.2. Per la Regione siciliana, il giudizio di parificazione è disciplinato, in virtù dell'art. 23 dello Statuto della Regione siciliana, dall'art. 6 del d.lgs. n. 655/1948. Rispetto alle altre Regioni (art. 1, co. 5, d.l. n. 174/2012) tale disposizione attribuisce tale prerogativa alle Sezioni riunite regionali, e non alla locale sezione regionale di controllo.

5.3. Segnatamente, mentre la Sezione territoriale di controllo «*verifica altresì il rendiconto generale della regione*» (art. 2, co. 1, lett. *b)*); le Sezioni riunite regionali svolgono il giudizio di parificazione, ai sensi degli «*artt. 40 e 41 del citato testo unico* [r.d. 1214/1934]. *La deliberazione e la relazione sul rendiconto sono trasmesse al Presidente della Regione, che ne cura la presentazione all'Assemblea regionale*»

5.4. Tanto precisato in punto di competenza, la disciplina è per lo più identica a quella stabilita per le altre regioni (art. 1, co. 5, del d.l. n. 174/2012), con le quali condivide la mancanza di una disciplina procedurale dettagliata, in quanto quella originariamente prevista è stata abrogata prima della l. cost. n. 1/2012. Tale abrogazione è avvenuta prima implicitamente, poi espressamente, con due atti normativi, il primo del 1934, il secondo del 2010.

5.5. Le norme processuali relative al giudizio di parificazione erano

dettate dal regolamento di procedura generale per i giudizi dinanzi alla Corte dei conti (regolamento di procedura 5 ottobre 1862 n. 884, recante norme sulla "*Sulla giurisdizione e procedimento contenzioso della Corte dei conti del Regno d'Italia*", adottato ai sensi dell'art. 49 della l. n. 800/1862), dove erano disciplinati: i "giudizi de' conti" (Titolo I), quelli pensionistici (Titolo II), infine, il giudizio di parificazione (Titolo III).

5.6. A valle della delega legislativa contenuta nell'art. 35 della l. 3 aprile 1933 n. 255, venivano peraltro emanati (a) il nuovo regolamento di procedura per i giudizi dinanzi alla Corte (r.d. 13 agosto 1933 n. 1038) (b) il Testo unico recante l'ordinamento di tutte le funzioni della Corte dei conti (approvato con il r.d. n. 1214/1934). Solo questo secondo decreto conteneva norme dedicate al giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato (art. 39 e ss.).

5.7. Cosicché, se è vero che il nuovo regolamento di procedura non conteneva più una disciplina *ad hoc* per la parificazione, l'art. 40 del T.u. C.d.c. stabiliva la competenza delle Sezioni riunite centrali (di controllo e giurisdizionali) e rinviava dinamicamente alle "*formalità della sua giurisdizione contenziosa*" (a suo tempo stabilita dagli artt. 98 e ss. del r.d. n. 1038/1933).

5.8. L'incertezza sull'avvenuta abrogazione implicita della Titolo III del regolamento di procedura 5 ottobre 1862 n. 884 è venuta meno nel 2010, con l'abrogazione espressa di tale fonte, avvenuta con il D.P.R. 248/2010 (allegato 1, elenco n. 655, regolamento di adottato ai

sensi dell'art. 17, co. 4-*ter* della l. n. 400/1988).

5.9. In definitiva, il giudizio di parificazione per il rendiconto generale della Regione siciliana, istituito con l'art. 6 d.lgs. n. 655/1948, diverge dalla disciplina prevista per le altre regioni (art. 1, co. 5, del d.l. n. 174/2012) soltanto per la competenza dell'organo e, in parte, per il contenuto della relazione (in tutto coincidente con quella dell'art. 41 T.u. C.d.c. senza le specificazioni previste per la normativa delle regioni ordinarie); rinvia per il resto poi agli artt. 40 e 41 r.d. n. 1214/1934, e, quindi, implicitamente, al presupposto art. 39 del r.d. n. 1214/1934, mentre esclude l'applicazione delle disposizioni specifiche che regolano le comunicazioni del giudizio a Governo e Parlamento (art. 42 e ss.).

6. Successivamente, nell'ambito del processo di riforma che ha condotto alla approvazione della l. cost. n. 1/2012 (art. 81, sesto co., Cost., art. 5 l. cost. 1/2012, lett. *a)*; art. 20 l. n. 234/2012), per effetto dell'art. 6 della l.r. n. 21/2014 e del Codice di giustizia contabile (d.lgs. n. 176/2014, c.g.c., che, nel frattempo, ha abrogato il r.d. n. 1038/1933), al giudizio di parificazione del rendiconto della Regione siciliana si sono resi applicabili altresì: (a) l'art. 18, co. 1, lett. *b)* del d.lgs. n. 118/2011, sui tempi e sull'avvio del giudizio (b) l'art. 11, co. 6, lett. *e)* del Codice di giustizia contabile (d.lgs. n. 176/2014, c.g.c.), che prevede la competenza di queste Sezioni riunite nelle impugnative "conseguenti" ai giudizi oggetto di "deliberazione" di controllo.

6.1. L'impugnativa è, come è noto, disciplinata dagli artt. 123-129

c.g.c.

6.2. La giurisprudenza di questo giudice ha evidenziato che tale ulteriore verifica riguarda tutte le deliberazioni di controllo capaci di produrre un vincolo giuridico sui destinatari, indipendentemente dal *nomen iuris* della sezione competente (principio della qualificazione funzionale, cfr. SS.RR. spec. comp. sentt. n. 44/2017, n. 1/2019; n. 20/2021, n. 9/2023), a garanzia delle situazioni giuridiche soggettive degli interessati (SS.RR. spec. comp. sent. n. 32/2020), in particolare degli enti controllati (C. cost. sent. n. 89/2017, punto 2 *in diritto*; sent. n. 39/2014 punti 6.3.4.3.3. e 6.3.9.8. *in diritto*).

6.3. Nell'ambito di tale sistema normativo, rilievo centrale assume l'art. 129 c.g.c., che rinvia direttamente alla disciplina delle impugnazioni per quanto non diversamente previsto dagli articoli 123-128 c.g.c.

7. Devono essere pertanto qui richiamati i principi di cui all'art. 199, co. 1, lett. b) del c.g.c., in punto di correttezza e integrità del contraddittorio. In tale ottica (così SS.RR. spec. comp., sent. n. 9/2021), le Sezioni riunite sono chiamate ad effettuare una verifica sulla integrità del contraddittorio anche nella fase di controllo: e lo stesso giudizio di parificazione, già secondo la su citata normativa originaria del 1934 e tanto più a seguito della disciplina sopravvenuta nel 2012, non potrebbe non osservare i suddetti principi sulla corretta costituzione e pienezza del contraddittorio.

7.1. In altri termini, questo giudice deve riscontrare il rispetto, in sede di controllo, di norme regole e principi che consentono di dispiegare

efficacemente il diritto di difesa degli enti controllati e delle altre parti coinvolte dalla deliberazione, nei limiti e secondo le regole che sono stabilite dallo stesso codice di giustizia contabile (in particolare, l'art. 49 c.g.c., sui limiti all'*actio nullitatis*, nonché gli artt. 4 e 7 c.g.c.).

7.2. In questa prospettiva, l'"integrità del contraddittorio" deve essere verificata sia dal punto di soggettivo (litisconsorzio e coinvolgimento delle sole parti necessarie o altrimenti legittimate, cfr. SS.RR. sentt nn. 5, 6 e 7/2023) ma anche, e soprattutto, dal punto di vista oggettivo (principi, regole, sequenze procedurali, a presidio del diritto di difesa cfr. sentt. n. 55/2015 e n. 21/2016). Incidentalmente può ricordarsi che tale principio è ormai immanente e innerva anche lo stesso procedimento amministrativo, ove il «*contraddittorio con le parti rappresenta una pietra angolare del provvedimento*» (Cons. Stato, sez. III, sent. n. 11044/2022).

7.3. Il contraddittorio viene quindi verificato sulla base dei principi generali del "giusto processo", desumibili dagli artt. 4 e 7 c.g.c.; in particolare, l'art. 7, co. 2, che prevede l'applicazione diretta degli artt. 100 e 101 c.p.c., quali "espressione di principi generali".

8. Appare perciò evidente che anche la fase di controllo, che esita in decisioni vincolanti, non sia sufficiente un generico "procedimento" (serie di atti coordinati ad uno scopo) ma sia necessario assicurare le garanzie della sua *species* in cui è assicurata la partecipazione dei destinatari della decisione alla sua formazione, attraverso la pienezza del contraddittorio, in coerenza con l'art. 111, co. primo, Cost. Nel giudizio di parificazione, tale contraddittorio è ulteriormente

qualificato dalla previsione dell'art. 40 T.u. C.d.c.

9. Esiste pertanto una connessione triadica tra contraddittorio, difesa, e l'unitario procedimento di parifica (nelle sue due fasi, C. cost. sent. n. 184/2022). Si può infatti affermare che, da un lato, il contraddittorio, è l'esercizio organizzato del diritto "inviolabile" di difesa (art. 24, secondo co., Cost.): la sua necessità si manifesta ogni qual volta l'ordinamento prevede la possibilità di assumere decisioni vincolanti su un bene della vita (sent. n. 39/2014 punti 6.3.4.3.3. e 6.3.9.8. *in diritto*). Esso consiste pertanto nella garanzia di partecipazione dialogica alla formazione della decisione, intestata ai destinatari degli effetti della decisione.

9.1. Per altro verso, la necessità di applicare l'art. 4, implica di rispettare "*l'organizzazione giuridica del contraddittorio*".

9.2. La connessione indissolubile tra difesa, contraddittorio e procedimento è infatti evidenziata dalla Corte di Cassazione che di recente ha osservato che «*il diritto al contraddittorio è insito nel diritto di difesa e il diritto di difesa richiede che il processo si strutturi, nelle varie fasi, secondo il principio del contraddittorio*». *Cosicché*, nella «*tautologia perfetta*, [tra difesa e contraddittorio] *si realizza la più elementare concretizzazione della garanzia del giusto processo*», (Corte di Cassazione, Sezioni unite civili, sent. 25 novembre 2021, n. 36596).

10. Il collegamento tra fase di controllo ed impugnativa, in definitiva, dipende dalla comune "forma", ma anche dalla comunanza di oggetto (*recte*, del compito esercitato): come è stato evidenziato l'impugnativa è "conseguente" alla deliberazione e pertanto ne ha lo

stesso oggetto (il rapporto di controllo avente ad oggetto saldi e vincoli di bilancio). Per questo, al di là del "nome iuris", il ricorso non integra una mera impugnativa dell'atto, ma anche un gravame (cfr. *ex multis* S.RR. spec. comp. n. sentt. 6/2020; 12/2019, 15/2019, 35/2015, n. 64/2015; 3/2014).

10.1 La presente fase di impugnativa – pur costituendo prosecuzione del primo giudizio, necessario ed officioso (che rende anche l'impugnativa, un giudizio non rinunciabile, cfr. SS.RR. spec. comp. sentt. n. 20/2021 e n. 9/2023) – è un giudizio: (a) eventuale, in quanto presuppone l'iniziativa di una delle parti ex art. 124 c.g.c.; (b) si svolge nei limiti della c.d. "doppia perimetrazione" (*ex plurimis*, nelle sentenze SS.RR. spec. comp. nn. 9 e 2/2023, nn. 7 e 11/2022 e nn. 21 e 9/2021, n. 32/2020) dei temi decisi dalla "deliberazione" e poi ulteriormente perimetrato, nell'ambito di questi, dalle domande ed eccezioni delle parti.

10.2. In questa prospettiva l'impugnativa è limitata anche sul piano probatorio, in quanto queste Sezioni riunite non possono replicare l'indagine del primo giudice (così SS.RR. spec. comp. sent. n. 11/2014; n. 38/2014, punto 3.7. *in diritto*; n. 55/2015 punto 4 *in diritto*; n. 5/2021, punto 1.3. *in diritto*), ma si devono limitare agli elementi probatori contenuti negli atti raccolti nel fascicolo d'ufficio, e a quelli prodotti con gli atti e i documenti del contradditorio delle parti sostanziali indicate dall'art. 124 c.g.c., nonché sugli altri elementi eccezionalmente raccolti da questo Giudice ai sensi dell'art. 128, co. 2, c.g.c. e nel rispetto dei limiti arrecati della disciplina processuale delle

"*impugnazion*i" (art. 129 c.g.c.).

11. In definitiva, non può essere messo in dubbio che – come ormai risulta da concorde giurisprudenza contabile (cfr. *ex multis*, SS.RR. spec. comp. sent. n. 9 e 10/2021, 14/2022, ordd. nn. 5 e 6/2021 e ordd. nn. n. 1, 7, 8, 9/2021; Sez. reg. contr. Abruzzo, n. 149/2023 e 305/2022; Sez. reg. contr. Campania, nn. 172 e 37/2021, nn. 11/2020/PRSP e 113/2020/PRSP; Sez. reg. contr. Lazio, nn. 154/2023), costituzionale (C. cost. sent. n. 184/2022) e della Suprema Corte di Cassazione (ordinanza n. 304/2023) – le due fasi ("controllo" ed "impugnativa") mettono in connessione diretta compiti di controllo e forme giurisdizionali.

11.1. Ciò non significa che le due fasi siano perfettamente speculari o sovrapponibili: esse sono diversamente articolate per competenze, parti e procedura. Da un lato, il giudice del controllo verifica i saldi e i vincoli, sulla base di atti e nei limiti indicati dalla legge (le "modalità" di cui all'art. 20 co. 2 della l. n. 243/2012). In tale fase la legge non stabilisce particolari limiti al potere determinativo del giudice sul *thema decidendum*, se non quando tale potere viene ad essere circoscritto da norme di procedura e sequenze decisionali (ad esempio, art. 1, co. 9 e ss, d.l. n. 174/2012; art. 243-*quater* co. 7 TUEL).

11.2. La decisione del primo giudice (nei controlli diversi dalla parifica), inoltre, viene emessa in contraddittorio con il solo controllato, *inaudita altera parte*, ossia senza la presenza necessaria del Pubblico ministero contabile, che invece è parte necessaria e contraddittore in questa fase del giudizio, ai sensi dell'art. 124 c.g.c. e

ha infatti poteri autonomi di impugnativa (SS.RR. sent. n. 32/2020 e n. 20/2020, rispettivamente in materia di piani di riequilibrio e provvedimenti Istat e per la specifica materia del giudizio di parificazione sentenza n. 20/2021 e C. cost. sent. n. 184/2022 e n. 9/2024).

11.3. Nel caso del giudizio di parificazione, sulla base della sintetica disciplina di legge prevista (art. 40 T.u. C.d.c), viceversa, la fase di controllo, in quanto fin dall'inizio definita espressamente dalla legge come "contenziosa" non può svolgersi *inaudita altera parte*, ma è caratterizzata dalla presenza necessaria del Pubblico ministero *audiatur et altera pars*.

11.4. In altri termini, nella prima fase, del giudizio di parificazione, la legge stabilisce: (a) gli atti e i presupposti per cui il controllo si stabilisce (approvazione amministrativa e/o trasmissione alla Corte di atti del rendiconto); (b) la struttura duale del contraddittorio (art. 40 T.u. C.d.c.); (c) la struttura duale della deliberazione (artt. 39 e 41 T.u. C.d.c.).

12. Nella presente fase, in ragione degli art. 7 (che rinvia all'art. 100 c.pc.) e degli artt. 123-129 c.g.c., l'impugnazione può riguardare solo il contenuto della decisione e non anche la relazione, in quanto solo la prima capace di produrre un accertamento vincolante sui saldi, e deve per questo avere, dal punto di vista motivazionale, carattere autosufficiente, come correttamente evidenziato dalla Procura generale (SS.RR. spec. comp. sent. n. 7/2022).

13. Inoltre, come si è detto, la decisione non può estendersi a ciò che

non è stato oggetto del giudizio di parifica, né replicare l'intera istruttoria (c.d. regola della doppia perimetrazione).

14. La ricostruzione del sopra richiamato quadro normativo e giurisprudenziale dimostra che non esiste alcuna incompatibilità logica e normativa tra attribuzioni di controllo e funzione giurisdizionale, assenza di incompatibilità che si è tradotta nel riconoscimento della peculiarità della giurisdizione esercitata da questa magistratura, attraverso l'unico grado, sull'intero "*procedimento di controllo esterno del bilancio*" (Tar Lombardia, sez. I, sent. n. 1088 del 11 maggio 2022).

14.1. Nello stesso senso, la Corte di Cassazione, già nel 2014 (Sezioni Unite, ord. n. 5805/2014) segnalava l'ormai avvenuto collegamento tra «*la funzione di controllo della Corte dei conti e quella giurisdizionale ad essa attribuita dal citato art. 103, terzo* (n.d.c. recte: secondo) *comma, Cost.*» nei controlli successivi di legittimità-regolarità soggetti ad impugnativa.

14.2. Il controllo, del resto, è un'attività che può caratterizzare l'azione di ogni Potere e che la legge può trasversalmente attribuire a vari organi e apparati della Repubblica. Esso, infatti, non costituisce una quarta (e contrapposta) funzione-sovrana dello Stato di diritto, ma una prerogativa che si sviluppa entro una relazione, regolata dalla legge e con le forme da questa stabilite.

14.3. Nell'ambito di tale relazione, l'esercizio di tale attribuzione ha una struttura ricorrente, articolata, rispettivamente, in un "giudizio" ed in una "misura": (a) il riscontro di conformità di un atto o

un'attività, rispetto ad un parametro (appunto, il giudizio); (b) in secondo luogo, ma non per importanza, una "misura" giuridica, la quale si caratterizza per il tratto costante "impeditivo" sull'oggetto del controllo (talvolta solo procedurale, spesso sostanziale, determinando un vincolo di non contestazione dell'accertamento).

14.4. In base a questo secondo elemento strutturale, infatti, le attività dei poteri si distinguono in consultive, attive e di controllo. Solo l'assenza di effetti vincolanti qualifica il giudizio come una mera attività consultiva (Sezioni riunite di controllo n. 16/SSRRCO/QMIG/2022, punto 3 *in diritto*, Sez. reg. controllo per il Lazio n. 59/2023/PAR), mentre, eventuali contenuti statutivi rendono il giudizio espressione di funzioni "attive" (ossia determinative di contenuti positivi in merito al rapporto giudicato).

15. Anche la giurisprudenza costituzionale distingue la natura del controllo sulla base delle norme, siano esse dettate dalla stessa Costituzione o da fonti ordinarie, che ne stabiliscono l'organizzazione. In proposito rilevano: (a) le norme sulla competenza, e, in modo correlato, quelle sulle forme e lo *status* dell'organo indicato per eseguire il controllo (legislativo, esecutivo, giudiziario), (b) quelle che indicano il parametro da applicare (la cui creazione può essere affidato dalla stessa legge alla discrezionalità politica o amministrativa dell'organo competente, oppure, rigorosamente predeterminato dalla legge); infine (c) quelle che definiscono, espressamente, la forma del "giudizio".

15.1. In base a questi criteri, la Corte costituzionale ha distinto i

controlli in politici e giuridici (di garanzia) (C. cost. set. n. 121/1966, 184/2022, n. 34/2024). Segnatamente, mentre i primi si caratterizzano per l'attribuzione di competenza ad un organo amministrativo o legislativo, in combinazione con un parametro "discrezionale" (diverso dalla mera legittimità), i secondi, si qualificano per la concentrazione del controllo presso un giudice, che giudica secondo criteri di stretta legalità.

15.2. Nell'ambito dei controlli affidati a questo plesso giudiziario, peraltro, gli stessi criteri hanno consentito di distinguere tra controlli di "legittimità-regolarità" e controlli c.d. "collaborativi", in ragione del carattere legale ovvero empirico del parametro del controllo (C. cost. sent. n. 179/2007, n. 60/2013, punto 4.1. e 4.2. *in diritto* e sent. n. 228/2017). L'uso di un paramento non legale, infatti, consente di svolgere una funzione non più di ausiliarietà oggettiva dell'ordinamento (C. cost. n. 60/2013), ma istituzionale (ausiliarietà soggettiva, C. cost. sent. n. 29/1995), orientato al miglior uso della discrezionalità politica.

15.3. Solo i controlli di legittimità-regolarità, peraltro, possono ascriversi ai "controlli-garanzia" secondo la definizione evocata dal Giudice delle leggi (C. cost. n. 184/2022), in quanto essi determinano la soggezione del giudice soltanto alla legge (in conformità all'art. 101 Cost.), e la implicita indicazione della forma del giudizio, che deve esitare nella "dicotomica" "forma-sentenza" (C. cost. sentt. n. 60/2013 e n. 18/2019).

16. Segnatamene, il giudizio di parificazione si ascrive al controllo-

garanzia, in ragione di tre circostanze: (a) l'affidamento del controllo ad un giudice; (b) l'obbligo di rispettare il contraddittorio (C. Cost. sent. n. 89/2017, punto 2 *in diritto*) presidiato da sanzioni giudiziarie attraverso l'"impugnativa" (la nullità ex artt. 49 c.g.c. e 199 c.g.c.); (c) il parametro strettamente legale per il giudizio, sia per la procedura (unico grado) che per il merito (diritto del bilancio). La combinazione di tali tre fattori rende il giudizio di parificazione attinente all'"*esercizio della funzione giurisdizionale*" (C. cost. sent. n. 72/2012, punto 2.3. *in diritto*).

17. È tuttavia possibile che la legge imponga al giudice la forma del referto/relazione e che in merito a questo non preveda la produzione di alcun effetto vincolante: ciò determina l'esercizio di funzioni di ausiliarietà "soggettiva", in un'ottica rafforzativa di quanto previsto dagli artt. 101, 100 e 103 Cost.

17.1. Tale sincretismo caratterizza il giudizio di parificazione, il cui esito, sin dall'origine, si articola in una decisione e una annessa relazione (art. 39 e 41 r.d. n. 1214/1934), nell'ambito di una procedura unitaria che però porta all'emissione di "giudizi" di natura diversa: la decisione, vincolante e capace di formare un giudicato sul saldo ad una certa data (C. cost. sent. n. 244/2022 e SS.RR. spec. comp. n. 20/2021) e la relazione, priva di tali effetti, in quanto costituente un controllo "collaborativo" (SS.RR. spec. comp. n. 38/2024, n. 7/2022, n. 15/2023)

17.2 Le esigenze di "garanzia" e la tutela del contraddittorio secondo crismi giurisdizionali, riguardano soltanto la decisione (art. 39

T.u. C.d.c). Tanto ha evidenziato il Giudice delle leggi rilevando la capacità della decisione di formare un giudicato di accertamento sul saldo ad una certa data (C. cost. sent. n. 184/2022) e dichiarando inammissibile il conflitto di poteri per la pretesa violazione del diritto di difesa di una Regione (sent. n. 72/2012), per cui la garanzia non va individuata nel conflitto di poteri, ma negli ordinari mezzi di impugnazione.

17.3. Nella stessa ottica la Suprema Corte ha dichiarato non ammissibile il ricorso straordinario per Cassazione contro la decisione di parifica, per violazione del contraddittorio, rilevando che per le deliberazioni "non meramente collaborative" (Sezioni unite, sent. n. 22645/2016 e ord. n. 304/2023), esiste già l'impugnativa presso queste Sezioni riunite.

18. Del resto, il ricorso straordinario per Cassazione, per motivi diversi dalla giurisdizione, è praticabile ex artt. 24 e 111, ultimo co., Cost, solo di fronte ai provvedimenti "giurisdizionali", per cui, a fronte degli ampi poteri determinativi del giudice, non sussiste altro controllo giudiziario che consenta di verificare l'effettività del contraddittorio e della giustizia della decisione (Cass. SS. UU. sent. n. 2953 del 1953; più di recente Cass., SS. UU., sent. n. 22423 del 2023).

18.1. Tale funzione di garanzia (soggettiva), in materia di contabilità pubblica, è oggi svolta dalla fase di impugnativa delle deliberazioni di controllo, presso queste Sezioni Riunite.

18.2. Accanto a tale funzione di garanzia soggettiva, l'impugnativa svolge altresì quella "oggettiva", di presidio dell'uniformità e

correttezza dell'applicazione del diritto del bilancio in funzione della certezza del diritto. È in ciò che consiste la funzione nomofilattica analogamente a quanto stabilito dall'art. 65 r.d. n. 12/1941 per la Corte di Cassazione, e che per questo giudice discende dall'essere l'organo di vertice della giurisdizione contabile le cui pronunce non sono in alcun modo riformabili (cfr. di recente SS.RR. spec. comp., ordd. nn. 7 e 8/2024).

18.3. In secondo luogo, è bene ribadire che la speciale composizione non è un nuovo e distinto organo, ma solo una diversa articolazione delle stesse Sezioni riunite in sede giurisdizionale (cfr. SS.RR. spec. comp., ord. n. 6/2022).

18.4. Attesa l'illustrata natura unitaria e formale del procedimento in unico grado, non può esistere alcun conflitto con la diversa funzione nomofilattica svolta dalle Sezioni riunite in sede di controllo «*talché gli ambiti di competenza di quest'ultima e della Corte dei conti si presentano distinti e non confliggenti*» (deliberazione n. 5/SSRRCO/2022/QMIG).

18.5. Né la funzione nomofilattica per essere tale, contrariamente a quanto sostenuto dalla Procura generale, presuppone atti astratti vincolanti per tutti i giudici del controllo (incompatibili con il principio di autonomia regionale, cfr. C. cost. sent. n. 39/2014, punto 8.10 *in diritto* e sent. n. 4/2020, punto 3 *in diritto*). Essa, infatti, si svolge mediante le prerogative giudiziarie riservate ad un organo "supremo" e unitario, poiché posto al punto terminale dei procedimenti di controllo e capace, perciò, di garantire, nel caso concreto «*l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge*».

(art. 11, co. 1, c.g.c e art. 65 r.d. n. 12/1941).

18.6. È del resto priva di pregio l'affermazione secondo la quale l'esercizio della funzione nomofilattica presuppone necessariamente meccanismi preliminari di remissione ed effetti conformativi ai sensi degli art. 114-117 del codice di giustizia contabile, i quali, come del tutto evidente, presuppongono, invece, un giudizio articolato in più gradi (che qui manca, poiché la stimolazione del giudizio è rimessa alle istanze delle parti ricorrenti).

19. Il sopra riportato quadro normativo e giurisprudenziale è sufficiente, da solo, a dimostrare che – in linea con quanto affermato nella deliberazione n. 5/ SSRRCO/2022/QMIG delle Sezioni riunite di controllo – nella fattispecie in esame, nemmeno viene presa in considerazione l'applicazione analogica delle norme del giudizio di conto, bensì l'applicazione diretta di norme che sono in grado di presidiare, nel giudizio di parificazione, le pretese di tutela del ricorrente.

20. In particolare, è sufficiente richiamare i "principi generali" del contraddittorio e di pubblicità, evocati espressamente dalla stessa deliberazione n. 5/ SSRRCO/2022/QMIG e applicabili al giudizio in unico grado in virtù – come innanzi accennato – dei principi desumibili dagli artt. 129 e 199 c.g.c.

21. Tanto premesso, il Collegio ritiene fondato il primo motivo di ricorso in ragione della violazione della disciplina richiamata, ed in particolare gli artt. 39, 40 e 41 (richiamati dall'art. 6 del d.lgs. n. 655/1948), in combinato disposto con gli artt. 129 e 199 c.g.c., i quali

presuppongono l'applicazione diretta degli artt. 4, 7 e c.g.c. Quest'ultima norma, in particolare, richiama gli artt. 100 e 101 c.p.c, come "espressione di principi generali".

22. In proposito, giova rammentare che in caso di *actio nullitatis*, una volta assolto l'onere di deduzione e allegazione con i mezzi di impugnazione del vizio di nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 49 c.g.c., non è necessario che il ricorrente dia anche la prova del "pregiudizio di ingiustizia" (ossia la prova della possibilità di un diverso esito della decisione).

22.1. Egli deve infatti limitarsi a dedurre in astratto ed allegare in concreto la violazione delle norme processuali a tutela della difesa e quindi del contraddittorio (così Corte di Cassazione, Sezioni unite civili, sent. 25 novembre 2021, n. 36596).

22.2. Tali oneri sono stati ampiamente assolti, in quanto il ricorrente, nel dedurre la violazione dell'art. 6 del d.lgs. n. 655/1948, ha parallelamente allegato e lamentato la lesione del proprio diritto di difesa (definito dalla dottrina "pregiudizio processuale") su diversi punti della decisione, affermando di non avere avuto certezza preliminare del valore definitivo di alcune contestazioni, ritenendo che: (a) il confronto svolto costituisse prosecuzione della fase istruttoria, (b) per alcune poste, la contestazione fosse riferita a mere anomalie gestionali, non chiaramente suscettibili di rilevare sulla decisione per il saldo.

22.3. Il ricorrente, in estrema sintesi, ha lamentato il pregiudizio al proprio diritto di difesa in quanto le modalità concrete di fissazione

del *thema decidendendm ac probandi* non avrebbero consentito una preliminare chiarezza e, quindi, un effettivo controllo reciproco delle parti del procedimento (art. 40 T.u. C.d.c.) sulla formazione della deliberazione ex art. 39 T.u. C.d.c.

22.4. Tale regola di chiarezza, imprescindibile a causa dei due possibili esiti del giudizio ai sensi degli artt. 39 e 41 T.u. C.d.c. (la decisione vincolante e la relazione ausiliaria) va necessariamente e logicamente rispettata a monte del giudizio, per effetto degli artt. 199, 4 e 7 c.g.c.

23. Poiché il giudizio esita in due atti distinti (artt. 39 e 41 T.u. C.d.c), l'istruttore ha l'onere di indicare chiaramente la diversa rilevanza delle irregolarità rilevate per i due possibili esiti del giudizio: la decisione sui saldi e sui vincoli espressi dal rendiconto generale ex art. 63 d.lgs. n. 118/2011, ovvero la "relazione annessa", in quanto per esse, le parti hanno un evidente interesse differenziato a contraddire (art. 7 c.g.c. e 100 c.p.c.).

24. Tale onere comporta che, in caso di incertezza e non riconoscibilità del potenziale impatto delle questioni poste dalla relazione dell'istruttore sulla regolarità dei saldi (a causa del tenore meramente istruttorio delle richieste, ovvero per il carattere meramente gestionale delle irregolarità rilevate, suscettibile di rilevare solo per la "relazione annessa"), è onere del giudice dissipare tale incertezza, prima della deliberazione, attraverso le forme evocate dagli artt. 7 c.g.c. e 101 c.p.c. (così Sezione regionale di controllo per il Molise, ordinanza n. 10/2023/PARI; Sezione regionale di controllo Abruzzo,

decisione n. 199/2023/PARI; Sezione regionale di controllo per la Toscana, decisione n. 131/2022/PARI; Sezione regionale di controllo per la Campania, pronuncia di accertamento n. 113/2020/PRSP; Sezione regionale di controllo per il Piemonte decisione n. 237/2014/PARI, Sezione regionale di controllo per la Sicilia, n. 108/2018/QMIG).

25. In secondo luogo, risulta violato il contraddittorio imposto dall'art. 40 T.u. C.d.c., in quanto emerge dagli atti che prima del formale instaurarsi del "contenzioso" vi è stata una deliberazione Collegiale, nelle camere di consiglio del 10 e 11 ottobre 2023, per l'esame ed approvazione della c.d. "bozza di relazione".

25.1. Tale esame preliminare non poteva svolgersi in assenza delle parti. In proposito occorre ricordare che nell'esercizio delle funzioni di controllo, l'istruttore ha il compito di definire, con la propria relazione, il *thema decidendum ac probandum* per la decisione finale collegiale. La necessità di tale relazione, nell'ambito dei controlli di legittimità-regolarità, e del preventivo invio agli interessati, prima di qualsiasi decisione del Collegio, è *ius receptum* generale (Sezione regionale di controllo per la Regione siciliana, nell'ordinanza n. 108/2018/QMIG, che richiama l'art. 24 T.u. C.d.c., in materia di controllo preventivo di legittimità; nel caso di altri controlli, suscettibili di produrre qualsiasi effetto pregiudizievole, analogo richiamo fanno Sez. centrale controllo gestione, deliberazione n. 5/2011, Sez. affari comunitari ed internazionali, deliberazione n. 7/2011, Sezione controllo enti, deliberazione n. 7/2020).

25.2. Tale regola è altresì espressione generale del principio di previa contestazione delle irregolarità. È attraverso tale relazione, pertanto, che si determina la "regolarità" del contraddittorio, ai sensi dell'art. 7 c.g.c. e 100 c.p.c., tutte le volte che la decisione può avere effetti pregiudizievoli per il destinatario del controllo.

25.3. La presenza dell'art. 40 T.u. C.d.c., peraltro, impone di esercitare il potere integrativo del *thema decidendum* da parte del Collegio, soltanto dopo l'instaurazione del contraddittorio con entrambi i *legitimi contradictores*.

25.4. Ciò deve avvenire nell'ambito delle udienze fissate, nel rispetto del principio di pubblicità e delle forme stabilite dall'art. 101 c.p.c. (indicazione della questione, riserva di decisione, termini a difesa) risultanti da comprovanti verbali di udienza.

25.5. In definitiva, fino all'udienza di discussione, il giudice competente per la decisione di parificazione deve astenersi dall'esprimere qualsiasi opinione e /o giudizio, inaudita altera parte.

26. In secondo luogo, un ulteriore elemento di confusione proviene dalla sovrapposizione (presente nella relazione trasmessa ed evidenziato in dispositivo e motivazione) tra le competenze di riscontro della Sezione territoriale di controllo e quelle delle Sezioni riunite, di cui la decisione di parificazione assorbe gli esiti (deliberazione n. 270/2023/GEST).

26.1. È evidente che nemmeno in questo caso la legge autorizzi deliberazioni collegiali preliminari di altro organo, né si può affermare il contraddittorio svolto dinanzi alla sezione di controllo,

senza entrambi i *legitimi contradictores* (art. 40 T.u. C.d.c.), costituisca surrogato o anticipazione del contraddittorio del giudizio di parificazione.

26.2. Infatti: (a) le competenze della Sezione regionale di controllo per la Regione siciliana, per definizione, non possono che essere diverse per oggetto e non possono riguardare lo stesso atto (e gli stessi saldi e vincoli da questo espressi). L'art. 6 e l'art. 2 co. 1, lett. *b)* del d.lgs. n. 655/1948, infatti, rispondono alla stessa logica differenziale dei controlli che il d.l. n. 174/2012 stabilisce tra giudizio di parificazione (art. 1 co. 5) e giudizio di controllo su leggi di rendiconto e bilancio (art. 1, commi 3 e 7), controllo, quest'ultimo, logicamente successivo e non preliminare al giudizio di parificazione.

26.3. In ogni caso, (b) le verifiche svolte dalla Sezione regionale di controllo siciliana, "in via propedeutica e funzionale" al giudizio di parificazione (come affermato nella impugnata decisione n. 1/2024/PARI), rispetto a tale giudizio possono assumere soltanto un valore istruttorio (SS.RR. spec. comp., sent. n. 14/2023).

27. In terzo luogo, la pre-deliberazione dal Collegio sulle relazioni istruttorie (camere di consiglio del 10 e 11 ottobre 2023) appare congruente – piuttosto che un procedimento ai sensi dell'art. 4 e 7 c.g.c., finalizzato ad accertamento vincolante alla stregua dell'art. 39 T.u. cd.c. – con l'art. 2, co. 5, del regolamento delle funzioni di controllo (Sezioni riunite di controllo, in sede deliberante, deliberazione n. 14/DEL/2000).

27.1. Tale disposizione regolamentare, infatti, è prevista per i referti

di cui alla all'art. 3, co. 6, della l. n 20/1994 e ciò può legittimamente indurre confusione sul valore e sul peso della contestazione rispetto agli esiti finali della deliberazione, che può ritenersi effettuata solo ai fini della relazione ex art. 41 T.u. C.d.c.

27.2. Tale mancanza di chiarezza, del resto, risulta dallo stesso *nomen iuris* indicato nella ordinanza presidenziale di trasmissione n. 4/2023, che qualifica il documento allegato come "*bozza di relazione del referto*" con un precipuo e nominale riferimento solo alla relazione ex art. 41 T.u. C.d.c.

28. Il complesso di questi elementi ha determinato quel "pregiudizio processuale" per il diritto di difesa del ricorrente ritenuto determinante anche dalla Corte di Cassazione, poiché non ha garantito la necessaria chiarezza preliminare sulla diversa rilevanza delle questioni, imposta dagli artt. 39 e 41 T.u. C.d.c. e indispensabile per l'adeguato dispiegamento delle difese nell'ambito del procedimento di controllo.

29. La violazione di tali norme procedimentali è, da sola, in grado di determinare l'invalidità della pronunzia impugnata (Corte di Cassazione, Sezioni unite civili, sent. 36596/2021).

29.1. Più nel dettaglio, la mancanza di chiarezza sul valore dei contenuti dell'unitaria relazione trasmessa e la mancata precisazione successiva ai sensi dell'art. 101 c.p.c. hanno pregiudicato lo svolgimento del contenzioso (art.40 T.u. C.d.C.).

29.2. La predetta confusione procedurale ha, cioè, generato un disordine non compatibile con gli art. 4 e 7 c.g.c., in combinato

disposto con gli artt. 39-41 T.u. C.d.c., tale per cui il ricorrente ha legittimamente lamentato che in assenza di una chiara "riserva" per la decisione (nelle forme dell'art. 101 c.p.c.), le questioni sollevate fossero un invito a proseguire l'istruttoria ai fini della successiva, definitiva, perimetrazione del *thema decidendum*, di cui ha lamentato la mancanza.

30. Anche a volere valutare il concreto contenuto della bozza trasmessa con la ordinanza n. 4/2023 sulla base dei necessari indici formali, ma sostanziali (indagine sulla concreta indicazione e/o quantificazione del possibile impatto sul saldo della anomalia rilevata d'ufficio; conseguenti difese delle parti) il Collegio ha rilevato una esiziale assenza di chiarezza almeno in una delle questioni di merito veicolate, con un corrispondente impatto sulla pronuncia. Esso riguarda la posta quantitativamente più rilevante tra quelle fatte oggetto del ricorso (il fondo contenzioso).

30.1. Per tale aspetto risulta evidente che il "pregiudizio processuale" determina un "pregiudizio di ingiustizia", inteso come evidenza di un possibile esito alternativo del giudizio a fronte di una difesa che ha potuto essere dispiegata dal ricorrente solo con l'impugnazione (art. 49 c.g.c), una volta manifestatasi la decisione.

30.2. Il ricorrente, infatti, in sede di impugnativa, ha lamentato l'incongruenza della decisione finale di "non regolarità" del fondo contenzioso con lo scopo stesso della decisione di parificazione, la quale deve restituire alle parti un risultato di amministrazione "giudicato", in grado di costituire parametro concreto per il controllo

politico e per gli aggiustamenti da effettuare in sede legislativa, nella continuità del ciclo di bilancio.

30.3. È quindi interesse delle parti (art. 7 c.g.c. e 100 e 101 c.p.c), nel corso del giudizio, potere riconoscere la diversa rilevanza delle questioni, in particolare, potere individuare preliminarmente il possibile effetto che il giudizio potrebbe produrre sul ciclo di bilancio, nei termini chiariti dalle sentenze C. cost. n. 184/2022 e n. 39/2024, in quanto la definizione di tale effetto è l'oggetto stesso dell'accertamento (e quindi lo scopo) della stessa decisione di parifica (art. 44 c.g.c. e 156 c.p.c).

30.4. Di contro le anomalie di carattere gestionale (o comunque incapaci di incidere sul saldo o sui vincoli) sono per loro oggetto della sola "relazione annessa", ai sensi dell'art. 41 T.u. C.d.c., in quanto possono essere segnalate all'ente a titolo "collaborativo".

30.5. La regola della chiarezza sugli effetti è quindi funzionale al contenuto e allo scopo della decisione di parifica e della relazione, in funzione delle quale si dispongono le difese.

30.6. All'esito di tali difese, il giudice deve parificare o non parificare (in tutto o in parte) il sistema dei saldi espressi dal rendiconto generale con una decisione che non può mai arrestarsi al rilievo di una mera irregolarità delle singole poste, se questa non implica un riconoscibile e determinabile obbligo di riformulazione del saldo.

30.7. Del resto, come già evidenziato nella sentenza n. 9/2023, lo scopo della decisione di parificazione è quello di "validare" (C. cost. sentt. nn. 233 e 184/2022; ma anche sentt. n. 189/2020, n. 138/2019) e

dare certezza giudiziaria ai saldi espressi a mezzo del rendiconto generale, ad una certa data (C. cost. sentt. n. 49/2018, n. 4/2020 e n. 244/2020), attraverso una verifica quali-quantitativa dell'impatto delle irregolarità delle poste sul risultato di amministrazione (cfr. Sez. reg. contr. Campania decisione n. 110/2018, All. A., spec. punto 6.2.10 e 11 *in diritto*).

30.8. È quindi dovere del giudice (e diritto delle parti) emettere una decisione che evidenzi se il saldo possa essere riformulato oppure se l'irregolarità ha minato strutturalmente l'attendibilità dei fatti rappresentati, al punto da condurre ad una decisione di non parifica del sistema dei saldi espressi dal rendiconto generale.

31. Nel caso di specie, l'incertezza sul valore dei rilievi contenuti nella relazione, con riguardo al fondo contenzioso, ha impedito di svolgere tale difesa prima della "impugnativa" e di richiamare il giudice a tale necessità, conducendo ad una decisione, in sostanza, anomala ed "a sorpresa".

32. Infatti, la relazione si caratterizzava per rilievi di carattere eterogeneo e disomogeneo, che rendeva difficile ponderare il valore delle questioni poste ai fini della deliberazione finale.

32.1. Sul piano quantitativo, si segnalava uno iato tra due dati disomogenei a livello temporale: il valore del contenzioso (a inizio anno, € 960.675.332,17) e quello del fondo a fine anno (€ 470.712.149,05).

32.2. In secondo luogo, sul piano della causa di irregolarità, si affermava che essa dipendeva da anomalie gestionali (capacità dei

controlli interni di rilevare i rischi che devono essere oggetto di quantificazione nel fondo contenzioso).

32.3. In terzo luogo, sul piano dell'effetto, non si indicava alcun parametro di riformulazione quantitativa e/o qualitativa del risultato di amministrazione, come invece si premura di fare la giurisprudenza consolidata di questa magistratura in sede di controlli di legittimità-regolarità (cfr. Sez. reg. contr. Lazio, pronuncia di accertamento n. 154/2023 e n. 60/2021/PRSP; Sez. reg. contr. Campania, pronuncia di accertamento n. 240/2017/PRSP; Sez. reg. contr. Lombardia n. 69/2020/PRSP; cfr. anche Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 229/2021/PRSE e n. 88/2023; Sez. reg. contr. Lombardia, deliberazione n. 95/2022/PAR e n. 69/2020/PRSP; cfr. altresì Sezioni riunite con sentenza n. 32/2020 in materia di debiti fuori bilancio e fondo contenzioso).

32.4. Per altro verso, si criticava una mappatura "eccessiva" degli accantonamenti, collegata a debiti fuori bilancio per cui la Regione non è ancora riuscita ad effettuare copertura e, quindi, riconoscimento (con inserimento della posta nella Riga A del risultato di amministrazione).

33. In definitiva, il carattere gestionale e non finalisticamente definito della contestazione veicolata con l'ordinanza presidenziale n. 4/2023 e l'assenza di un chiaro criterio di riparametrazione del saldo poteva indurre a ritenere che i rilievi fossero estranei alla decisione ex art. 39 T.u. C.d.c.

34. All'esito del contraddittorio, invalidato dalla sopra riportata

mancanza di chiarezza, le Sezioni riunite siciliane hanno poi emesso una dichiarazione di "non regolarità" (inserita in decisione) relativa dell'intero fondo contenzioso, senza che tuttavia, da dispositivo e motivazione sia possibile ricavare l'esatto impatto sul risultato di amministrazione, con la conseguente anomalia della stessa decisione rispetto ai suoi contenuti essenziali.

35. Risulta altresì che l'incertezza tra chiusura definitiva dell'istruttoria e fase decisoria potrebbe avere inciso negativamente sullo svolgimento di alcune difese, che risultano compiutamente documentate solo in questa fase del giudizio, anche in relazione a note che pure erano già disponibili prima della udienza finale (questione "altri vincoli" e interlocuzione con il MEF in merito agli obblighi di restituzione ai sensi dall'art. 1, co. 823, del d.l. n. 178 del 2020; nota prot. n. 245497 del 19 ottobre 2023).

36. In definitiva, la procedura in concreto seguita ha violato il diritto di difesa del ricorrente; per l'effetto si accerta l'invalidità della deliberazione complessivamente impugnata e si rinvia alle Sezioni riunite siciliane in applicazione delle regole di cui agli artt. 129 e 199 c.g.c.

37. In ragione dell'iniziativa processuale della Regione, di cui si accoglie il ricorso nei termini sopra esposti e della natura officiosa e necessaria del giudizio, non essendo possibile individuare soccombenza nelle parti costituite, non si dispone nulla per le spese.

P.Q.M.

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

composizione:

accoglie il primo motivo di ricorso e per l'effetto:

a) dichiara assorbiti i restanti motivi;

b) rinvia alle Sezioni riunite territoriali per quanto di competenza.

Nulla per le spese.

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 20 marzo 2024.

IL RELATORE	IL PRESIDENTE
Francesco SUCAMELI	Giovanni COPPOLA
f.to digitalmente	f.to digitalmente

La presente decisione è stata depositata in Segreteria in data 14 maggio 2024.

IL DIRIGENTE

Antonio FRANCO

f.to digitalmente