



CORTE DEI CONTI

PROCURA REGIONALE PRESSO

LA SEZIONE GIURISDIZIONALE PER LA LOMBARDIA

**GIUDIZIO DI PARIFICAZIONE DEL
RENDICONTO GENERALE DELLA
REGIONE LOMBARDIA
PER L'ESERCIZIO FINANZIARIO
2019**

**Memoria del Procuratore Regionale
Luigi Cirillo**

UDIENZA DEL 20 LUGLIO 2020



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

PROCURA REGIONALE PRESSO

LA SEZIONE GIURISDIZIONALE PER LA LOMBARDIA

**GIUDIZIO DI PARIFICAZIONE DEL
RENDICONTO GENERALE DELLA
REGIONE LOMBARDIA
PER L'ESERCIZIO FINANZIARIO
2019**

**Memoria del Procuratore Regionale
Luigi Cirillo**

UDIENZA DEL 20 LUGLIO 2020

Hanno curato e collaborato:

- per la parte sulla *programmazione finanziaria* il Pubblico Ministero Dr. Selene F.Lupacchino;
- per la parte sulla *copertura delle leggi di spesa* il Pubblico Ministero Dr. Gaetano Milano;
- per la parte sul *rendiconto e gli equilibri di bilancio* il Pubblico Ministero Dr. Maria Teresa D'Urso;
- per la parte sulle *società partecipate* il Pubblico Ministero Dr. Antonino Grasso
- per la parte sulla *spesa del personale* il Pubblico Ministero Dr. Alessandro Napoli;
- per la parte sulla *sanità* il Pubblico Ministero Dr. Gianluca Braghò.

Il coordinamento tra le singole parti ed i restanti paragrafi sono stati curati dal Procuratore Regionale Dr. Luigi Cirillo.

PARTE PRIMA
OGGETTO E LIMITI DELL'INTERVENTO DEL PUBBLICO MINISTERO NEL GIUDIZIO DI PARIFICA DEL RENDICONTO DELL'ESERCIZIO 2019 DELLA REGIONALE LOMBARDIA

1. Il giudizio di parifica del rendiconto regionale

L'esigenza di evitare fraintendimenti sulle conclusioni assunte del Pubblico Ministero in questa sede impone di premettere qualche breve cenno sulle finalità e sulle forme del giudizio di parifica del rendiconto regionale e dell'intervento della Procura della Corte dei conti.

Ai sensi dell'art.1 comma 5 del d.l. n. 174 del 2012, "il rendiconto generale della regione è parificato dalla sezione regionale di controllo della Corte dei conti ai sensi degli articoli 39, 40 e 41 del testo unico di cui al regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214". Ne consegue, ai sensi di queste ultime disposizioni, che il giudizio di parificazione, da un lato, deve svolgersi "con le formalità della (...) giurisdizione contenziosa", dall'altro, si concreta in due atti che – benché connessi – hanno oggetto e finalità differenti, ovvero:

a) una "delibera" collegiale sulla parificazione, che costituisce l'oggetto tipico del giudizio sul rendiconto e si concreta in una "verifica" dei dati risultanti dal consuntivo approvato in giunta regionale ed in un "confronto" tra essi e le leggi del bilancio (in particolare nella verifica sia del rispetto delle autorizzazioni e dei vincoli di bilancio, di competenza e di cassa, sia dell'accertamento dei residui), atto che si pone come propedeutico all'approvazione del rendiconto da parte del consiglio con legge regionale;

b) una "relazione" nella quale la Sezione formula osservazioni sulla legittimità e regolarità della gestione regionale e propone le misure correttive e gli interventi di riforma che ritiene necessari, "in particolare" al fine di assicurare l'equilibrio di bilancio e di migliorare l'efficienza della spesa (cfr. l'art.41 r.d. 1214 del 1934 e l'art.1 comma 5 d.l. n. 174 del 2012); un atto, quest'ultimo, che rappresenta un momento di sintesi dei vari risultati dell'attività della sezione regionale di controllo, consacrata nei referti sulla gestione della regione già previsti da altre disposizioni di legge¹.

In altri termini, oggetto precipuo del giudizio di parifica è l'analisi contabile del bilancio consuntivo, cui si accompagna una valutazione generale sulla gestione amministrativa della regione, tesa a verificare l'esistenza di patologie di sistema (illegittimità) che pongono a rischio l'equilibrio di bilancio e la efficienza, efficacia ed economicità della gestione amministrativa nel suo complesso, nonché a proporre eventuali misure correttive; mentre non sono oggetto del giudizio specifici episodi di *mala gestio* (che trovano il loro proprio ambito di esame ed analisi nel giudizio di responsabilità amministrativo/contabile e nell'inaugurazione dell'Anno giudiziario).

In definitiva, l'intervento della Procura regionale nel presente giudizio di parificazione si concreta nella formulazione di conclusioni che tengono ben distinte le valutazioni sulla parifica in senso stretto (fondate sull'analisi del bilancio consuntivo da parte della Sezione) da

¹ Ad esempio, dall'art.3 comma 5 l. n. 20 del 1994 e dall'art.7 comma 7 l. n. 131 del 2003, che prevedevano relazioni relative al rispetto degli equilibri di bilancio, del patto di stabilità e dei vincoli stabiliti dall'appartenenza all'Unione Europea, al raggiungimento degli obiettivi previsti da leggi di principio e di programma, alla sana gestione finanziaria, al funzionamento dei controlli interni; dagli artt. 9 e 20 l. n. 243 del 2012 (attuativa della l. cost. n. 1 del 2012) e da altre norme.

quelle sulla legittimità e sull'efficienza ed efficacia della gestione (fondate sulle osservazioni e proposte della medesima Sezione), essendo la presenza del Pubblico Ministero in questa sede – benché non connessa all'esercizio delle attribuzioni in materia di risarcimento del danno alle pubbliche finanze – comunque finalizzata all'interesse della legge (sia pure nell'ambito di un procedimento di controllo) e quindi tesa alla verifica del rispetto delle regole finanziarie e contabili nella redazione e nella gestione dei bilanci (soprattutto con riferimento ai principi costituzionali degli equilibri di bilancio e dei vincoli nazionali ed internazionali alla spesa).

2. Il giudizio di parificazione del rendiconto 2019 della Regione Lombardia

Dato che legislatore non ha dettato disposizioni di legge specifiche sulle "formalità contenenziose" da seguire nel giudizio di parifica, a parte il generico rinvio agli articoli 39, 40 e 41 sopra citati (che disciplinano il giudizio di parificazione del rendiconto dello Stato davanti alle Sezioni Riunite), questa Procura ritiene che esse possano essere desunte dal vigente codice di giustizia contabile, ed in particolare che l'intervento necessario nell'interesse della legge da parte del Procuratore regionale si possa esplicitare con il deposito di memorie o con conclusioni orali in udienza, in analogia a quanto previsto per il giudizio dinanzi alle Sezioni Riunite dall'articolo 127 d.lgs. n. 174 del 2016.

Quanto ai tempi del procedimento, la approvazione del disegno di legge di rendiconto da parte della giunta regionale dovrebbe avvenire entro il 30 aprile e la approvazione della legge stessa da parte del consiglio regionale entro il 31 luglio (art.18 comma 1 lett. b d.lgs. n.118/2011); quindi - di norma - la sezione regionale di controllo comunica l'esito delle sue indagini (instaurando il contraddittorio con la procura regionale e l'amministrazione) soltanto a fine giugno, a pochi giorni dalla pubblica udienza in cui si discute il giudizio di parificazione. Ne consegue che lo *spatium deliberandi* concesso al pubblico ministero risulta assai ridotto, rendendo spesso necessario un deposito delle conclusioni, o la mera requisitoria orale, a ridosso dell'udienza pubblica di parificazione; infatti, premesso che le conclusioni della Procura si fondano – come sancito dalle Sezioni Riunite di questa Corte² – sugli esiti dell'istruttoria della Sezione del controllo (atti, documenti, risposte dell'amministrazione)³ che fungono anche da perimetro del giudizio di parifica, è evidente che la possibilità per il Pubblico Ministero di rendere conclusioni (scritte ed orali che siano) presuppone un congruo lasso di tempo per lo studio delle conclusioni della Sezione di controllo consacrate nella bozza di referto.

Nel presente giudizio di parifica del rendiconto della Regione Lombardia del 2019, i tempi e modi del giudizio di parificazione risultano pesantemente incisi dalla situazione emergenziale derivante dall'epidemia COVID, che ha comportato difficoltà nell'ordinario svolgimento dell'attività delle amministrazioni e dei pubblici uffici; non a caso, l'art. 107 comma 1 lett.b) del d.l. n. 18/2020 ha differito il termine finale per la approvazione del rendiconto regionale da parte della giunta e del consiglio regionale, rispettivamente, al 30 giugno ed al 30 settembre.

² Le considerazioni del Pubblico Ministero vanno contenute nell'ambito degli argomenti approfonditi nel corso dell'istruttoria e già valutati dal Collegio (cfr. Sezioni Riunite, n. 7/2013, e Sezione delle Autonomie n.14/2014).

³ Ovviamente, è facoltà della Procura – nel partecipare all'istruttoria e nel contraddittorio delle parti – esaminare autonomamente gli argomenti e gli elementi di indagine per pervenire a conclusioni proprie sull'oggetto dell'istruttoria.

La pur encomiabile scelta della Giunta Regionale di licenziare nei tempi ordinari il disegno di legge di rendiconto (approvato nella seduta del 20 aprile 2020 con deliberazione n. XI/3056), in questo contesto emergenziale, determina problematiche per la istruttoria. In primo luogo, con delibera 3181 del 26 maggio 2020 la Regione ha scelto - contraddittoriamente - di far slittare al 30 giugno la scadenza per l'approvazione dei bilanci 2019 delle aziende del servizio sanitario regionale, ed al 31 luglio l'approvazione del bilancio della GSA e del consolidato, sfruttando la facoltà di differimento dei termini stabilita dall'art.107 comma 3 lett. a) del d.l. 18/2020; di conseguenza, sono mancati alla sezione del controllo documenti indispensabili per una completa valutazione della gestione sanitaria (analogo problema sorge per il bilancio consolidato ed il SIREG). La complessità dell'istruttoria è dimostrata anche dal fatto che nella "Bozza di relazione sul rendiconto generale della Regione Lombardia per l'esercizio finanziario 2019" (approvata con deliberazione n. 87/2020/PARI, adottata il 29 giugno 2020 e trasmessa il 30 giugno 2020) risultano ancora richieste di chiarimenti e documenti (alcuni richiesti dopo la adunanza del 10 luglio 2020 in contraddittorio con l'amministrazione), cui la Regione Lombardia ha replicato con PEC solo in data 7-9/7/2020.

Di conseguenza - nonostante la sollecita disponibilità della Sezione del controllo nel trasmettere dati e documenti - la partecipazione della Procura alla parifica non ha potuto essere completa ed immediata secondo la prassi, consentendo la redazione di conclusioni necessariamente parziali e in prossimità della discussione in udienza (preferendosi comunque questa soluzione alla mera requisitoria orale, meno garantista per le parti).

Ciononostante, gli sforzi prodigati dai magistrati della Sezione del controllo per acquisire dati (e garantire alla Procura la massima partecipazione al giudizio) e dei magistrati dell'Ufficio del Pubblico Ministero hanno consentito di enucleare alcuni dati di interesse, che si andranno di seguito ad illustrare, nella certezza che il prossimo anno si potrà procedere ad una istruttoria più completa, che sconti anche eventuali imprevisti come quelli appena vissuti.

PARTE SECONDA

ANALISI DEL RENDICONTO 2019 PER SINGOLE AREE

Hanno curato e collaborato, per la parte sulla programmazione finanziaria il PM Dr. Selene F. Lupacchino; per la parte sulla copertura delle leggi di spesa il PM Dr. Gaetano Milano; per la parte sul rendiconto e gli equilibri di bilancio il PM Dr. D'Urso; per la parte sulle società partecipate il PM Dr. Antonino Grasso; per la parte sulla spesa del personale il PM Dr. Alessandro Napoli; per la parte sulla sanità il PM Dr. Gianluca Braghò. Il coordinamento tra le singole parti è stato curato dal Procuratore Regionale Dr. Luigi Cirillo.

1. Il bilancio di previsione e la programmazione finanziaria (a cura del PM Dr. Selene F. Lupacchino)

1.1. Premessa: bilancio, ciclo di programmazione e armonizzazione

La gestione finanziaria degli enti pubblici è divenuta nel tempo sempre più complessa, arricchendosi di nuovi strumenti contabili e modificando quelli preesistenti nell'ottica della **programmazione**, da intendersi come individuazione delle politiche da adottare e, conseguentemente, delle risorse da destinare per la relativa attuazione, come si desume dal principio contabile di cui all'allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011 (che definisce la programmazione come "il processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento".)

In questa attività di allocazione delle risorse resta centrale il **bilancio**, che ha l'importante funzione di individuare in modo chiaro politiche e risorse, ed è definito, dalla più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale (sent. n. 184/2016), come "*bene pubblico*", in quanto è "funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia all'individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato". Si rafforza così la funzione politica del bilancio regionale come strumento principale per attivare un circolo virtuoso tra organo politico e comunità amministrata, per cui il primo adotta scelte di programmazione economica e finanziaria e redige un documento contabile che ha il compito di consentire alla seconda di valutarne le scelte e decidere nelle forme proprie della democrazia rappresentativa se approvarle o meno.

Il bilancio, tuttavia, si inserisce in un più ampio **ciclo di programmazione**, che ha la funzione ancora più importante di mostrare quanto vengono esplicitate, nel corso dell'esercizio, le politiche individuate a monte. Ciò è reso possibile grazie alle tre tappe che caratterizzano il ciclo di programmazione: la formazione delle previsioni (antecedente all'anno di riferimento), l'esecuzione delle previsioni (che avviene con l'allocazione e la redistribuzione delle risorse durante l'anno di riferimento) e la rendicontazione delle previsioni (quando si procede alla verifica del raggiungimento degli obiettivi e della misurazione degli stessi).

Anche le regioni, godendo di amplissima autonomia politica e finanziaria, hanno il potere di decidere le politiche da adottare e di allocare le risorse all'uopo necessarie, nonché di dotarsi

di propri strumenti contabili; tuttavia, lo Stato ha una posizione di preminenza, essendo ad esso affidata dalla Costituzione la funzione di **armonizzazione**, che costituisce un limite esterno alla potestà regionale, a tutela di interessi generali finanziari, nella definizione del bilancio e nel corso del ciclo di programmazione.

La giurisprudenza costituzionale si è pronunciata più volte sul rapporto tra armonizzazione, volta a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili (al fine di soddisfare l'obiettivo del coordinamento della finanza pubblica, del rispetto delle regole comunitarie, della prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri di bilancio) e programmazione regionale, volta a realizzare il principio democratico sopra riportato.

Ci si è chiesti, in particolare, sino a che punto la regione potesse dotarsi di proprie linee di programmazione economica e contabile, seppur espressamente richiamando i principi di cui al d. lgs. n. 118/2011, e sino a che punto tale autonomia di programmazione intralciasse l'opera di armonizzazione contabile, appannaggio esclusivo dello Stato.

La sentenza n. 184/2016 della Corte Costituzionale ha avuto il pregio di individuare un **punto di equilibrio** tra queste due visioni estreme: un'armonizzazione non può essere così incisiva da consentire allo Stato di sostituirsi per intero all'autonomia regionale; l'intervento armonizzatore dello Stato può circoscrivere l'autonomia di bilancio regionale ma non può sopprimerla; non è immaginabile che *“i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci”* dettati da uno Stato siano *“idonei di per sè ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato”*. In altre parole, se lo Stato si sostituisse integralmente alle Regioni nel dettare le norme contabili, verrebbe meno la democraticità dello strumento di gestione delle risorse pubbliche regionali.

La soluzione, dunque, è quella del giusto mezzo: allo Stato il compito di dettare *“s sofisticate tecniche di standardizzazione indispensabili per i controlli della finanza pubblica”*; alla Regione il compito di integrarle con *“esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto di mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità”*, in modo da eliminare l'asimmetria informativa che il cittadino di media diligenza sconta quando prova ad accedere ai dati che gli interessa conoscere.

La Regione può, pertanto, mantenere margini di autonomia in grado di continuare a giustificare, dinanzi all'opinione pubblica e in particolare la collettività amministrata dall'ente, la legittimità delle proprie scelte in termini di allocazione delle risorse.

1.2. Il ciclo di programmazione della regione Lombardia

La regione Lombardia, già nel 1978, con la l.r. n. 34/1978, all'art. 1, ha riconosciuto il ruolo cardine della programmazione, volta a *“promuovere il raggiungimento degli obiettivi di cui all'art. 3 dello statuto”* e a coordinare bilancio e gestione.

All'art. 3 ha individuato, quali strumenti della programmazione, (i) il Programma Regionale di Sviluppo ed i suoi aggiornamenti annuali; (ii) il documento strategico annuale (ora Defr, ai sensi dell'art. 7 della l.r. n. 19/2014); (iii) il bilancio pluriennale e il bilancio annuale (ora bilancio di previsione triennale); (iv) il rendiconto; (iv) la relazione annuale sull'avanzamento del Programma Regionale di Sviluppo.

I documenti appena elencati sono riconducibili alle tre tappe sopra riportate del ciclo di programmazione e hanno l'importante funzione di concorrere a raggiungere la finalità di cui all'art. 1 sopra menzionato.

Essi, tuttavia, sono solo parzialmente corrispondenti agli strumenti del ciclo di programmazione previsti dal paragrafo 4.1 dell'allegato 4.1 del d.lgs. n. 118/2011, più specifici per contenuto e per funzioni⁴; e quindi rendono opportuno un adeguamento normativo, non potendosi escludere che un'inadeguata rappresentazione del ciclo di bilancio e delle scelte politico-finanziarie possa essere pericolosa ai fini dell'equilibrio finanziario, oltre che della trasparenza delle scelte.

1.3. La fase della previsione

1.3.1. Il Programma Regionale di Sviluppo e i suoi aggiornamenti annuali

La prima fase della programmazione si esplica con il Programma Regionale di Sviluppo (PRS), documento che definisce gli obiettivi, le strategie e le politiche che la Regione si propone di realizzare nell'arco della legislatura (quinquennale) e rispecchia le priorità indicate nel programma di governo, tracciando la visione strategica dell'azione regionale.

Il PRS è strutturato per missioni e programmi relativi a quattro aree di intervento:

- Area Istituzionale
- Area Economica
- Area Sociale
- Area Territoriale.

Dall'esame del documento in oggetto, sembrerebbe desumersi la tempestività della pubblicazione, la chiarezza di impostazione del documento, il coordinamento con gli altri documenti di bilancio e la descrizione del contesto socio-economico in cui è inserito.

Quanto alla tempistica, il PRS della XI Legislatura risulta approvato dalla Giunta Regionale con D.G.R. XI/154, presentato in data 29.05.2018 (nel rispetto del termine dei sessanta giorni dal proprio insediamento di cui all'art. 6 della l.r. n. 34/1978) al Consiglio Regionale, che lo ha approvato con DCR XI/64 il 10 luglio 2018, ed infine pubblicato sul Bollettino Ufficiale della Regione Lombardia (BURL) n. 30 serie ordinaria del 28/07/2018.

L'aver individuato le linee strategiche della legislatura nei termini, ha consentito una redazione, nei termini, anche del bilancio di previsione e degli altri documenti di programmazione, come a breve si vedrà. Ciò, a sua volta, è stato di fondamentale importanza per l'avvio immediato della gestione dell'esercizio 2019 sin dal 1° gennaio.

Il PRS risulta redatto in modo chiaro e facilmente leggibile. Per ogni area sono state individuate le missioni e, all'interno delle stesse, i programmi. All'interno di questi ultimi, sono state descritte le linee strategiche che si intendono perseguire e sono stati dettagliati i risultati attesi, con la specificazione degli indicatori e dei target.

La formulazione di tutto ciò in forma sintetica, ma al contempo chiara e comprensibile, garantisce la comunicabilità e la trasparenza rispetto al raggiungimento degli obiettivi e alla loro rispondenza agli indirizzi condivisi dai cittadini. Tutto ciò in linea con quanto evidenziato dalla sentenza n. 184/2016 della Corte Costituzionale, secondo cui il carattere funzionale del bilancio preventivo e degli strumenti di programmazione presuppongono "quali caratteri

⁴ Il paragrafo 4.1 dell'allegato 4.1 del d.lgs. n. 118/2011 prevede come strumenti programmatori: i) il Documento di economia e finanza regionale (che ingloba sia la analisi delle tendenze economico-finanziarie e la manovra correttiva, sia gli obiettivi strategici da realizzare e la relativa manovra attuativa, oltre agli obiettivi di contenimento finanziario); (ii) la nota di aggiornamento del DEFR, (iii) la legge di stabilità regionale, (iv) la legge di bilancio, (v) il piano degli indicatori di bilancio, (vi) la legge di assestamento del bilancio, (vii) gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di bilancio, (viii) gli specifici strumenti di programmazione regionale formulati in attuazione di programmi statali, comunitari e regionali e definiti nelle specifiche normative regionali in materia di programmazione generale e settoriale, (ix) il rendiconto della gestione che conclude il sistema di bilancio.

inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche". E' solo il rispetto di tali criteri che può giustificare agli occhi della comunità amministrata le politiche realizzate (o quelle rinviate o mutate rispetto alla precedente gestione).

Quanto al coordinamento con gli altri documenti di bilancio, la suddivisione del documento in missioni e in programmi è funzionale alla lettura del bilancio di previsione. Quest'ultimo documento (di orizzonte triennale, suddiviso per anni), redatto anch'esso per missioni e programmi e contenente indicazioni prevalentemente numeriche, risulta leggibile per gli *stakeholders* grazie all'identità tra le missioni e programmi e, pertanto, alla riconducibilità degli uni agli altri.

Inoltre, al PRS è stato allegato il rapporto sullo stato di attuazione del Programma Regionale di Sviluppo vigente. Per ciascun "risultato atteso", individuato nel precedente PRS, è stato rendicontato il raggiungimento o meno dell'obiettivo. Ciò ha reso possibile, in continuità con il precedente documento, l'individuazione dei nuovi obiettivi, alla luce di quanto effettivamente realizzato nella precedente legislatura.

Resta tuttavia la criticità data dalla omessa quantificazione delle risorse finanziarie all'interno del Programma Regionale di Sviluppo, necessaria per rendere più concreti e misurabili gli obiettivi e quindi di illustrarne l'impatto economico effettivo. Tutto ciò garantirebbe non solo il rispetto del d.lgs. n. 118/2011, con la sua prevalente funzione di armonizzazione contabile (come già avviene), ma anche la misurabilità degli obiettivi programmati, garantendo così quell'equilibrio richiamato dalla più volte citata sentenza n. 184/2016 della Corte Costituzionale.

Infine, il PRS reca una descrizione del contesto socio-economico della regione Lombardia, sul quale il bilancio va ad incidere. Al medesimo, infatti, è stato allegato un rapporto sulla situazione economica, sociale e territoriale della Lombardia. Tale rapporto fotografa la situazione della Lombardia, dal punto di vista sia istituzionale sia socio-economico⁵, e la confronta con le altre regioni, anche con l'ausilio di numeri e grafici.

Tuttavia, alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 184/1986 più volte citata (secondo cui il bilancio regionale deve tener conto, in fase di previsione, e dar conto, in fase di rendicontazione, della complessa interdipendenza tra i fattori economici, sociali e politici) sarebbe stata opportuna una maggiore attenzione dell'impatto delle variabili economiche su quelle di finanza pubblica e viceversa, onde avere un quadro più oggettivo, necessario per comprendere i bisogni e individuare le politiche da attuare entro i limiti delle risorse finanziarie disponibili, con le relative priorità, ancorando le scelte contabili dell'ente territoriale alle esigenze della comunità di riferimento.

⁵ Dal punto di vista istituzionale, la Lombardia è stata descritta come una delle regioni più efficienti d'Italia, con un basso costo degli organi istituzionali per abitante; come una regione caratterizzata dalla stabilità delle entrate tributarie nel tempo, dal grado di rigidità della spesa più contenuto di altre regioni italiane, dalla capacità della stessa di far fronte con le entrate correnti alla copertura delle spese correnti e dei rimborsi prestati, dalla bassa incidenza delle spese di personale sulle spese correnti, dalla tempestività nei tempi medi di pagamento, da un soddisfacente funzionamento della centrale di committenza regionale per gli acquisti di lavori, forniture e servizi, da una riduzione dei tempi di evasione delle pratiche e da una ridotta burocratizzazione.

Sono stati descritti, inoltre, il contesto territoriale (caratterizzato da un alto numero di comuni, molti dei quali di ridotte dimensioni, da un associazionismo comunale molto forte, da province rivoluzionate alla luce della riforma Del Rio, da zone omogenee della città Metropolitana), il contesto economico (caratterizzato da un tasso di performance dell'economia elevato, da un consolidamento del trend di ripresa economica), il contesto imprenditoriale (caratterizzato da una variazione positiva del fatturato annuo nel settore del commercio, da uno stock complessivo di imprese elevato, molte delle quali ad alta intensità tecnologica, da una stabile domanda e offerta di credito, con risorse impiegate nella ricerca e nell'innovazione), il turismo, l'agricoltura, i settori richiedenti un maggior sostegno (anziani, disabili, poveri...), il territorio, l'ambiente, il trasporto pubblico, la sicurezza urbana.

1.3.2. Il Documento di Economia e Finanza Regionale

Il Documento di Economia e Finanza Regionale (DEFR) e la sua Nota di Aggiornamento traducono in termini specifici le linee programmatiche indicate nel PRS e rappresentano, in tal senso, lo strumento di programmazione strategica di regione Lombardia per il triennio successivo, secondo quanto stabilito dalla normativa nazionale e regionale.

In particolare, l'art. 36 del d.lgs. n. 118/2011 stabilisce che le regioni elaborano il bilancio triennale sulla base delle linee strategiche e delle politiche contenute nel documento di economia e finanza regionale (DEFR); ed il Principio contabile applicato concernente la Programmazione di Bilancio (allegato 4.1 al Decreto legislativo 118/2011), disciplina, tra gli strumenti della programmazione regionale, il Documento di Economia e Finanza Regionale (DEFR) e la relativa Nota di aggiornamento.

In attuazione di tale normativa nazionale, l'art. 7 della L.R. 8 luglio 2014, n. 19 ha disposto, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la sostituzione del Documento Strategico Annuale di cui alla L.R. 31 marzo 1978, n. 34 con il Documento di Economia e Finanza Regionale.

Tuttavia, nell'anno 2018 l'Amministrazione regionale non ha predisposto il Documento di economia e finanza regionale relativo al triennio 2019-2021, avvalendosi della facoltà prevista dal paragrafo 5 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, secondo il quale *“nel caso in cui le specifiche normative regionali prevedano un documento programmatico di legislatura, nel primo anno del nuovo mandato, quest'ultimo documento può sostituire il DEFR, se predisposto nel rispetto del presente principio”*. Tale scelta non ha consentito di individuare tra tutti gli obiettivi indicati nel PRS (di orizzonte quinquennale, senza suddivisione degli anni di riferimento) quelli programmati per il 2019, depotenziando il concetto di programmazione.

Né la situazione sembra in futuro destinata a mutare, dopo il D.G.R. n. XI/1803 del 02.07.2019 (che ha approvato la proposta di DEFR 2020-2022 e l'ha inviata al Consiglio Regionale) e dopo il D.G.R. n. XI/2342 del 30.10.2019 (con cui è stata approvata la proposta di Nota di Aggiornamento). Infatti, anche prescindendo dall'esame in questa sede della programmazione per il triennio 2020-2022, non riferibile alla parifica del rendiconto oggetto del presente giudizio, non può sottacersi che il nuovo DEFR 2020-2022 – pur avendo una impostazione che consente un facile raccordo con il PRS in termini di obiettivi politici e risultati attesi⁶ – risulta comunque privo dell'indicazione delle risorse finanziarie destinate al raggiungimento degli obiettivi, non consentendo, così, l'analisi dell'impatto che ciascun risultato atteso comporta.

Diversamente da quanto ritenuto dalla Sezione del controllo, peraltro, sembrerebbe che la mancata adozione del DFR non sia nemmeno formalmente conforme al principio applicato sui bilanci regionali (all.4/1 al d.lgs. 118/2011), che al § 5 consente di sostituire il piano regionale al documento di programmazione economica solo *“nel rispetto del presente principio”* e quindi anche del § 5.3, che impone contenuti specifici, anche in termini finanziari oltre che politici, nel D.E.F.R.⁷.

⁶ Per ognuna delle priorità ivi indicate, infatti, il DEFR 2020-2022 riporta gli obiettivi e i risultati attesi per il triennio, corrispondenti in parte agli obiettivi di legislatura riportati nel PRS, con una medesima numerazione che agevola il collegamento tra i due documenti.

⁷ <<5.3 Contenuti

Il DEFR contiene le linee programmatiche dell'azione di governo regionale per il periodo compreso nel bilancio di previsione, necessarie per il conseguimento degli obiettivi di sviluppo della Regione.

Ogni Regione definisce i contenuti del DEFR, che dovrà comunque contenere almeno quanto segue:

- le politiche da adottare
- gli obiettivi della manovra di bilancio, tenendo conto degli obiettivi di finanza pubblica,
- il quadro finanziario unitario di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi della programmazione unitaria,

1.3.3. Il piano della performance, degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio

Il Piano delle Performance, degli Indicatori e dei Risultati Attesi integra in un unico documento due strumenti di programmazione previsti dalla legge:

- il Piano della Performance, previsto dal D. Lgs 150/2009, nel quale sono esposti i principali obiettivi strategici e operativi che l'Amministrazione intende perseguire nel triennio successivo;
- il Piano degli Indicatori e Risultati Attesi di Bilancio, previsto dal D.Lgs 118/2011, nel quale vengono definiti, per ogni programma di bilancio, gli indicatori in grado di restituire i principali risultati che l'amministrazione persegue nel triennio di riferimento.

La regione Lombardia ha approvato tale documento, specificando gli obiettivi e gli indicatori previsti per il 2019, così compensando la mancata redazione del DEFR 2019 (anche se solo in parte, dato che esso riguarda solo alcuni degli obiettivi indicati nel PRS riferiti al 2019, quelli considerati strategici).

Rispetto al PRS e al DEFR, infatti, il Piano della performance è caratterizzato da un maggior dettaglio e concretezza degli indicatori previsti per ogni obiettivo e dalla presenza dell'indicazione delle risorse finanziarie relativamente a ciascun programma. Il raccordo tra Piano della performance e PRS è assicurato grazie al rimando per ciascun programma ai risultati attesi indicati nel PRS, con la relativa numerazione di riferimento.

Si raccomanda un'attenzione nell'individuazione degli indicatori e dei *target* attesi per ciascun obiettivo, al fine di assicurare la misurabilità del grado di raggiungimento degli obiettivi al termine dell'esercizio.

Riguardo al piano degli indicatori di bilancio, sono stati riportati gli indicatori relativi alla struttura del bilancio, alle entrate correnti, alla spesa di personale, all'esternalizzazione dei servizi, agli interessi passivi, agli investimenti, ai debiti finanziari e non finanziari, al risultato di amministrazione, al fondo pluriennale vincolato, alle partite di giro e conto terzi. Sono stati infine riportati gli indicatori relativi alla composizione delle entrate e alla relativa capacità di riscossione, nonché quelli relativi alla composizione delle spese e alla capacità di pagamento dei debiti.

*esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento,
- gli indirizzi agli enti strumentali ed alle società controllate e partecipate.*

La prima sezione comprende:

- il quadro sintetico del contesto economico e finanziario di riferimento,
- la descrizione degli obiettivi strategici con particolare riferimento agli obiettivi e gli strumenti di politica regionale in campo economico, sociale e territoriale, anche trasversali, articolati secondo la programmazione autonoma delle singole Regioni evidenziando, laddove presenti, gli interventi che impattano sugli enti locali.

La seconda sezione comprende l'analisi sulla situazione finanziaria della Regione ed, in particolare, contiene:

- la costruzione del quadro tendenziale di finanza pubblica della Regione e degli Enti regionali sulla base delle risultanze dell'esercizio precedente;
- la manovra correttiva;
- l'indicazione dell'articolazione della manovra necessaria per il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, accompagnata anche da un'indicazione di massima delle misure attraverso le quali si prevede di raggiungere i predetti obiettivi;
- gli obiettivi programmatici pluriennali di riduzione del debito, tenendo conto della speciale disciplina relativa al debito pregresso già autorizzato e non contratto secondo la disciplina vigente fino all'entrata in vigore della L. Costituzionale 1/2012 e della relativa legge attuativa, nonché del rientro dell'eventuale nuovo disavanzo.

I contenuti finanziari del DEFR e della Nota di aggiornamento al documento strategico di programmazione, sono condizionati all'avanzamento dell'attuazione del federalismo fiscale e definiti a seguito del parere che la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 5 della legge 5 maggio 2009, n. 42, elabora sulle linee guida per la ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica inseriti nel DEF (e nella nota di aggiornamento del DEF) e sulle regole previste per il singolo ente in ragione della categoria di appartenenza trasmesse al governo. In caso di mancata attuazione dell'articolo 5, comma 1, lettera a), della legge 5 maggio 2009, n. 42, i documenti di programmazione regionali limitano la loro portata ad un contenuto meramente programmatico e orientato a obiettivi non finanziari, e la nota di aggiornamento al DEFR è presentata contestualmente al disegno della legge di bilancio.

Si raccomanda la puntualità nell'indicazione dei relativi importi, anche riguardo al secondo e al terzo anno del triennio di riferimento (2020-2021).

1.3.4. La Legge di stabilità 2019-2021 ed il collegato

Ai sensi dell'art. 36, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011, la regione adotta *“una legge di stabilità regionale, contenente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio di previsione”*.

La legge regionale n. 21 del 28 dicembre 2018 (c.d. Legge di stabilità 2019 -2021) ha autorizzato per il triennio 2019-2021 le spese relative ad interventi previsti da leggi regionali di spesa, nonché dalla presente legge per un totale pari ad € 2.508.167.569,41 per il 2019, € 2.186.852.644,99 per il 2020 ed € 2.188.349.556,00 per il 2021; ha autorizzato per il triennio 2019-2021 le riduzioni di spese già autorizzate da precedenti disposizioni legislative per un totale pari ad € 17.521.130,00 per il 2019, € 15.145.961,00 per il 2020 ed € 95.000,00 per il 2021; ha determinato, per il triennio di riferimento, gli importi da iscrivere in bilancio in relazione alle autorizzazioni di spesa recate da leggi che dispongono spese a carattere pluriennale, per un totale pari ad € 326.952.163,68 per il 2019, € 340.479.289,97 per il 2020 ed € 355.437.252,00 per il 2021; ha assicurato la copertura finanziaria alle spese autorizzate, nell'ambito delle operazioni di equilibri di bilancio.

Sulla determinazione degli oneri delle leggi di spesa, si rinvia all'apposita sezione di questa relazione, limitandosi in questa sede - in accordo con la Sezione del controllo - a raccomandare la massima prudenza nell'utilizzo delle clausole di neutralità finanziaria e la massima attenzione nella ricostruzione logica del percorso seguito per la quantificazione degli oneri.

Ai sensi dell'art. 9 ter della l.r. n. 34/1978, *“contestualmente al bilancio annuale e pluriennale della Regione la Giunta regionale presenta al Consiglio regionale, per l'approvazione, il progetto di legge finanziaria e i progetti di legge collegati con rilievo economico finanziario [...] Con i progetti di legge collegati possono essere disposte modifiche ed integrazioni a disposizioni legislative regionali per attuare il documento strategico annuale, aventi riflessi sul bilancio. Le disposizioni contenute nelle leggi collegate dovranno avere effetti economici e finanziari apprezzabili, documentati da una relazione tecnica e verificabili, e dovranno riguardare settori, o comparti, o categorie omogenee”*.

Il provvedimento collegato, pertanto, presenta una stretta connessione con la manovra di finanza pubblica. In tale provvedimento si concentrano le misure che apportano innovazioni al tessuto normativo vigente. Gli oneri recati dal provvedimento devono trovare copertura nel quadro finanziario definito dalla manovra di bilancio.

In data 28 dicembre 2018, con l.r. n. 23/2018 è stato approvato il Collegato 2019. In linea con la sezione del controllo, si raccomanda una corretta quantificazione degli oneri nella relazione tecnica.

1.3.5. La stretta connessione tra la fase della previsione e la fase della gestione: la Legge di bilancio, l'evoluzione degli stanziamenti nel corso dell'esercizio 2019 e il raffronto con la gestione dell'esercizio

Il *bilancio di previsione* viene redatto in conformità ai documenti di programmazione sopra illustrati. Esso costituisce la rappresentazione degli effetti contabili propri delle decisioni assunte e deve essere coerente tanto con il programma politico dell'Amministrazione, quanto con il quadro economico - finanziario e i vincoli di finanza pubblica.

Ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. n. 118/2011, *“il Consiglio regionale approva ogni anno, con legge, il bilancio di previsione finanziario che rappresenta il quadro delle risorse che la regione prevede di acquisire e di impiegare, riferite ad un orizzonte temporale almeno triennale, esponendo separatamente*

l'andamento delle entrate e delle spese in base alla legislazione statale e regionale in vigore. Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto secondo gli schemi previsti" dal d.lgs. n. 118/2011.

Il Consiglio regionale, con L.R. n. 25 del 28 dicembre 2018 ha approvato il bilancio di previsione 2019-2021, prevedendo entrate e spese di competenza per € 35.939.915.627,70 nel 2019, per € 33.977.831.520,89 nel 2020, per € 33.605.677.067,00 nel 2021.

Nel seguito verranno analizzate le principali voci del bilancio di previsione 2019-2021.

A) Risultato presunto dell'esercizio 2018 e risultato di amministrazione risultante dal rendiconto 2018

Ai sensi dell'art. 1, comma 5, della Legge di bilancio, è utilizzato per l'anno 2019 il ricorso al debito, per far fronte a effettive esigenze di cassa, a copertura del disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spese di investimento, sulla base del risultato presunto di amministrazione 2018 determinato in euro 850.000.000,00, da aggiornarsi con legge di assestamento al bilancio 2019, sulla base delle risultanze definitive del rendiconto 2018.

L'importo di € 850.000.000,00 è stato calcolato detraendo dal risultato presunto di amministrazione al 31.12.2018 (pari ad € 585.783,319,31), la quota accantonata (pari ad € 519.230.930,34) e la quota vincolata (pari ad € 916.552.238,70). Ovverosia:

(A) risultato di amministrazione presunto al 31.12.2018:	€ 585.783,319,31
(B) quota accantonata:	€ 519.230.930,34
(C) quota vincolata:	€ 916.552.238,70
(D) disavanzo ((A) - (B) - (C)):	- € 850.000.000,00

La predetta quota accantonata di € 519.230.930,34 è stata, a sua volta, così stimata:

€ 191.508.099,65	per fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12.2018
€ 20.194.982,72	per residui perenti al 31.12.2018
€ 6.459.498,00	per fondo perdite società partecipate al 31.12.2018
€ 64.588.799,52	per fondo contenzioso al 31.12.2018
€ 236.479.550,45	per altri accantonamenti

La quota vincolata di € 916.552.238,70 sopra riportata è stata così stimata:

€ 499.560.938,71	per vincoli derivanti da leggi e/o principi contabili
€ 377.251.822,84	per vincoli derivanti da trasferimenti
€ 39.739.627,42	per altri vincoli

Il disavanzo così stimato (€ 850.000.000,00) risulta totalmente imputabile al debito autorizzato e non contratto⁸.

Per tale tipologia di disavanzo è prevista la copertura con il ricorso al debito, contraibile a fronte di effettive esigenze di cassa, così come previsto dall'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118/2011.

Da un raffronto tra le predette voci, stimate nella Legge di bilancio, e le medesime voci definite nella Legge di rendiconto, è emerso che in sede di approvazione del rendiconto 2018 è stato calcolato un minor disavanzo, come indicato nel seguito⁹:

(A) risultato di amministrazione al 31.12.2018:	€ 526.603.894,52
---	------------------

⁸ Dati ricavati dalle pagg. 6 e 7 del parere dei revisori al bilancio di previsione.

⁹ Dati ricavati da pag. 1 della nota integrativa all'assestamento di bilancio.

(B) quota accantonata:	€ 379.413.943,61
(C) quota vincolata:	€ 588.730.045,37
(D) <i>disavanzo</i> ((A) - (B) - (C)):	- € 441.540.094,46

Da tali dati risulta un minimo scostamento tra previsione e rendicontazione del risultato di amministrazione al 31/12/2018 e uno scostamento più significativo tra previsione e rendicontazione della quota accantonata e della quota vincolata a bilancio.

Quanto alla quota accantonata, la stima del FCDE al 31.12.2018 riportata nella Legge di bilancio corrisponde con quanto riportato anche nella Legge di rendiconto 2018 (€ 191.508.099,65); la stima dell'accantonamento per i residui perenti (risalenti agli anni precedenti al 2010) si è rivelata in linea con quella prevista a consuntivo 2018 (€ 20.423.122,44); la stessa corrispondenza è stata riscontrata per le voci relative al fondo perdite società partecipate e al fondo contenzioso. Maggiore è risultata la stima della quota relativa agli altri accantonamenti, rispetto a quella effettiva risultante dal rendiconto 2018 (€ 96.787.373,00), stante l'azzeramento in tale sede del fondo speciale per i provvedimenti legislativi non approvati entro il 31.12.2018 e per la tassa automobilistica da restituire allo Stato L. 296/2006.

Quanto alla quota vincolata, essa è risultata maggiore di quanto emerso dal rendiconto 2018 (€ 588.730.045,37).¹⁰

B) La quota accantonata del risultato di amministrazione all'inizio dell'esercizio 2019 e alla chiusura dell'esercizio 2019

Una volta soffermati sul raffronto tra il risultato di amministrazione presunto dell'esercizio 2018 (stimato in sede di redazione del bilancio di previsione 2019-2021) e il risultato di amministrazione risultante dal rendiconto 2018, occorre analizzare meglio le singole voci della quota accantonata del risultato di amministrazione in sede di previsione e valutare la congruità delle medesime alla luce della gestione dell'intero esercizio 2019 e di quanto emerso alla chiusura dello stesso.

B1) Fondo crediti dubbia esigibilità

Come indicato nell'allegato 4.2 del d.lgs. n. 118/2011, "è stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata 'Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità' il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata). [...] L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata".

In fase di bilancio di previsione, la Regione ha proceduto, in virtù di ciò, a individuare i crediti che possono dare luogo a dubbia e difficile esazione (escludendo i crediti verso l'Unione Europea, la Cassa DDPP, i Comuni, le Province ed altri enti pubblici, nonché quelli nei confronti dell'ALER e dei Consorzi di bonifica; comprendendo invece i crediti nei confronti delle società partecipate facenti parte del SIREG, ad eccezione dei fondi giacenti presso Finlombarda S.p.A.), ad analizzare l'andamento di tali crediti negli esercizi 2013 - 2017 e a calcolare la percentuale da accantonare con il metodo della media semplice, essendo ormai decorsi 5 anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria.

È stata, così, accantonata a titolo di FCDE una quota pari ad € 191.508.099,65.

Tale voce deve essere valutata con prudenza (calcolando un importo maggiore del livello minimo di accantonamento al FCDE previsto dal principio contabile, qualora vi siano crediti con

¹⁰ Dati ricavati da pag. 2 della nota integrativa all'assestamento di bilancio.

maggiori rischi di esigibilità) e deve essere continuamente monitorata in corso d'anno, al fine di poter essere adeguata a seconda dell'andamento dei crediti in questione.

Secondo il medesimo principio contabile, *“alla fine dell'esercizio, per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato: a) nel bilancio in sede di assestamento; b) nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso, in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri. L'importo complessivo del fondo è calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi”*.

In fase di rendiconto è stata accantonata una somma pari ad € 196.779.583,21, con un incremento pari ad € 5.271.483,56 rispetto all'importo accantonato in fase di bilancio di previsione¹¹.

B2) Accantonamento ex art. 21 del d.lgs. n. 165/2016

Ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 175/2016, *“nel caso in cui società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione”*.

Tale accantonamento, che in sede di bilancio di previsione è stato stimato in € 6.459.498,00, è stato ridotto in sede di rendicontazione ad € 3.954.240,88, per effetto del ripiano parziale effettuato dalle singole società partecipate o dalla loro messa in liquidazione. L'accantonamento è stato effettuato sulla base del criterio del PN dell'anno n-1 (ex art. 1, comma 552, della l. n. 147/2013).¹²

Tale voce deve essere continuamente monitorata in corso d'anno, affinché possa essere variata a seguito di vicende modificative, quali intervenute perdite.

B3) Fondo contenzioso

Il fondo contenzioso è un accantonamento effettuato per garantire la copertura di spese potenziali derivanti da contenziosi legali in essere.

La previsione originaria, pari ad € 64.588.799,52, risulta essere stata fatta tenendo conto di una ricognizione del contenzioso in essere nell'ente. Essa è stata incrementata nel corso dell'anno fino ad un importo pari ad € 76.763.664,52 e risulta essere stata sufficiente per coprire il contenzioso in essere.¹³

Dalla relazione al rendiconto 2019 risulta che da tale fondo sono state prelevate somme per il finanziamento di spese derivanti da sentenze passate in giudicato senza operare il riconoscimento dei debiti fuori bilancio. Ciò è stato effettuato in conformità al parere Arconet reso nella riunione del 30.03.2016, anche se ciò desta qualche perplessità.¹⁴

B4) Accantonamento a copertura dei residui perenti

La quota accantonata in sede di approvazione del bilancio di previsione a copertura dei residui perenti, pari ad € 20.194.982,72 (a garanzia di una copertura del 74,39% dei residui, percentuale in ogni caso superiore all'accantonamento minimo consigliato in precedenza dalla Corte dei

¹¹ Dato ricavato da pag. 22 della relazione al rendiconto.

¹² Dato ricavato da pag. 24 della relazione al rendiconto.

¹³ Dato ricavato da pag. 25 della relazione al rendiconto.

¹⁴ Considerazione fatta in passato dalla sezione controllo.

Conti), è stata più prudenzialmente incrementata in sede di rendicontazione sino ad un importo pari ad € 23.849.308,28 (a garanzia di una copertura del 100% dei predetti residui).¹⁵

B5) Altri accantonamenti

Per quanto riguarda gli altri accantonamenti, è risultata sottostimata la quota relativa alle garanzie fideiussorie concessa dalla regione prevista in sede di previsione (pari ad € 54.739.416,00), considerato che nel corso dell'anno sono state assunte nuove garanzie, e il fondo accantonato OPR per la restituzione alle imprese agricole di importi non più finanziabili con fondi europei, incrementato anch'esso al termine dell'esercizio (da € 772.554,00 al 01.01 ad € 972.554,00 al 31.12).

Il fondo per passività potenziali è stato portato da € 1.275.403,00 ad € 1.012.912,00¹⁶.

1.4. Previsioni e andamento della gestione

A) Il rapporto tra previsioni iniziali di bilancio e previsioni definitive

Le previsioni di competenza, nel corso della gestione, hanno subito una variazione notevole rispetto agli stanziamenti originari.

Dalla relazione al rendiconto 2019 emerge che le entrate tributarie risultano in linea, in quanto calcolate sulla base di quelle stimate dal MEF o, nel caso di entrate derivanti dall'attività di recupero fiscale, sulla base del *trend* storico. Anche le entrate extratributarie relative agli affitti in essere risultano in linea e già calcolate, in sede di previsione, tenendo conto degli aggiornamenti ISTAT al canone di locazione. L'incremento dell'entrata derivante dalla tassa automobilistica riflette l'attività di recupero fiscale. Le entrate derivanti da trasferimenti, invece, risultano discostarsi da quelle relative alla programmazione comunitaria, trattandosi di somme a rendicontazione dove l'entrata è accertata nel limite della spesa (esigibile) collegata. Le entrate destinate agli investimenti sono risultate incrementate (da € 1,4 mld a 2,8 mld), a fronte di un incremento degli investimenti stessi. Queste sono costituite prevalentemente da un *surplus* di parte corrente, da un ricorso al debito (seppur potenziale) e dall'utilizzo di entrate vincolate. Da un'analisi effettuata dalla sezione controllo, riportata nella tabella 11 della relativa relazione, risulta, tuttavia, che vi è stato un incremento notevole delle entrate, sia di quelle relative ai primi tre titoli (passate da € 22.844,55 mln. a € 24.053,69 mln.), sia di quelle del titolo 4 (passate da € 749,10 mln. a € 998,02 mln.).

Conseguentemente vi è stato un notevole incremento delle spese correnti (passate da € 22.615,79 mln. a € 24.301,02 mln.) e di quelle in conto capitale (passate da € 1.391,06 mln. ad € 2.701,06), come risulta dalla medesima tabella 12.

Se si analizza, poi, lo scostamento delle singole missioni di bilancio, illustrato nella tabella 6 della relazione della sezione controllo, risulta che, dal lato spesa, sono notevoli gli scostamenti tra previsioni iniziali e previsioni definitive.

Ad eccezione di due missioni (missione 3: "Ordine pubblico e sicurezza"; missione 17: "Energia e diversificazione delle fonti energetiche"), di segno negativo, tutte le altre missioni riportano uno scostamento di segno positivo. Ciò significa che, rispetto allo stanziamento originario, le previsioni di spesa sono state incrementate durante l'anno.

Tali incrementi sono considerevoli: la gran parte sono addirittura superiori al 10%, sino ad arrivare ad una punta di incremento del 79,38%, come risulta dalla tabella 6 della relazione

¹⁵ Dato ricavato da pag. 24 della relazione al rendiconto.

¹⁶ Dato ricavato da pag. 26 della relazione al rendiconto.

della sezione controllo.

Più precisamente, tra gli incrementi più significativi tra previsioni iniziali e previsioni definitive, relativamente all'area istituzionale emergono la missione 18 *"Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali - politiche per la montagna e programmazione negoziata"* (con un incremento da € 70.081.172 ad € 124.371.010, pari a uno scostamento del 77,47%) e la missione 19 *"Relazioni internazionali"* (con un incremento da € 23.325.714 ad € 33.920.659, pari a uno scostamento del 45,42%).

Relativamente all'area economica risaltano la missione 6 *"Politiche giovanili, sport e tempo libero"* (con un incremento da € 20.240.792 ad € 26.213.508, corrispondente ad uno scostamento del 29,51%), la missione 7 *"Turismo"* (con un incremento da € 44.363.229 ad € 55.674.375, pari a una variazione del 25,5%), la missione 15 *"Politiche per il lavoro e la formazione professionale"* (con un incremento da € 160.589.492 ad € 288.068.064, pari ad uno scostamento del 79,38%).

Relativamente all'area sociale emerge la missione 12 *"Diritti sociali, politiche sociali e famiglia"*, le cui previsioni aumentano da € 273.018.571 ad € 442.625.147, pari ad un incremento percentuale di 62 punti.

Relativamente all'area territoriale, infine, spiccano la missione 8 *"Assetto del territorio ed edilizia abitativa"* (con un incremento di previsioni da € 159.691.833 ad € 259.512.795, pari ad un incremento del 63%), la missione 9 *"Sviluppo sostenibile e tutela del territorio dell'ambiente"* (con un incremento da € 208.330.495 ad € 305.207.026, pari ad un incremento percentuale di 47 punti), la missione 10 *"Infrastrutture, trasporti e mobilità sostenibile"* (con un incremento da € 1.662.660.835 ad € 2.198.232.425, corrispondente ad un incremento del 32%) e la missione 11 *"Soccorso civile"* (con un incremento da € 22.107.999 ad € 34.780.236, pari ad un incremento del 57%).

Una corretta e attenta programmazione non avrebbe dovuto portare a scostamenti così importanti.

B) Il rapporto tra previsioni definitive e accertamenti/impegni

Dalla relazione al rendiconto risulta che la capacità di realizzo annua delle entrate, intesa come l'ammontare degli accertamenti realizzati rapportato alle previsioni definitive, è stata del 98% (considerando come base di calcolo il totale delle entrate previste, al netto del debito autorizzato, delle partite di giro e delle anticipazioni). A fronte di previsioni definitive di competenza pari ad € 25.699.657.787,38, sono stati, infatti, riscontrati accertamenti per € 25.248.184.441,58. Le principali maggiori entrate hanno riguardato il titolo 1 (recupero fiscale relativo alla tassa automobilistica e riscossione coattiva, recupero fiscale relativo all'Irap...).

Dalla medesima relazione risulta che la capacità di spesa, intesa come l'ammontare degli impegni realizzati (al netto delle partite di giro delle anticipazioni finanziarie, del disavanzo e degli stanziamenti non impegnabili) rapportato alle previsioni definitive, è stata del 98%. A fronte di un assestato impegnabile pari ad € 26.401.889.709,07, sono stati, infatti, riscontrati impegni pari ad € 24.772.677.805,74.

La sezione controllo ha operato un raffronto tra gestione e previsioni definitive con la tabella 12 della relazione, facendo un raffronto tra entrate correnti/spese correnti e entrate in conto capitale/spese in conto capitale.

Da tale tabella risulta chiaramente come le entrate accertate per i primi tre titoli siano addirittura maggiori delle previsioni definitive, già notevolmente incrementate in corso d'anno (esse risultano pari ad € 24.134,87 mln, a fronte di previsioni di € 22.844,55 mln a inizio esercizio ed € 24.053,7 mln a fine esercizio). Ciò a comprova di una sottostima delle previsioni a inizio 2019. Relativamente alle spese correnti, balza all'occhio come, nonostante un incremento notevole

di previsioni nel corso d'esercizio (passate da € 22.615,79 mln ad € 24.301,02 mln), solo una parte sono state impegnate (€ 23.146,42 mln). Una tempestiva programmazione (o, al più, variazioni maggiormente celeri) avrebbe consentito agli uffici di impegnare l'intera somma stanziata, consentendo un miglior raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Anche gli impegni relativi alle spese in conto capitale risultano di gran lunga inferiori rispetto alle previsioni. Queste, stimate ad inizio esercizio in € 1.391,06 mln, risultano incrementate al termine dell'esercizio ad € 2.701,06. A fronte di queste, tuttavia, sono state impegnati unicamente € 1.060,42 mln. Anche in questo caso una corretta e tempestiva programmazione avrebbe evitato una divergenza così elevata tra gestione e previsione, che ha portato addirittura a vanificare gli incrementi di stanziamenti effettuati nel corso d'esercizio.

C) Il rapporto tra accertamenti/impegni e riscossioni/pagamenti

Dalla relazione al rendiconto risulta che, rispetto a quanto stanziato, la capacità di riscossione si è attestata al 83%. La capacità di pagamento si è attestata al 86%. L'indice risente dei mancati pagamenti sulla gestione sanitaria a seguito dell'impegnabilità di massima

Dalla medesima relazione risulta che le previsioni di cassa, nel corso della gestione, hanno subito una flessione del 27,5% degli stanziamenti di cassa. Tale decremento è dovuto principalmente al fatto che, nel corso della gestione 2019, non si è fatto ricorso al debito e alle anticipazioni di cassa. La consistenza di cassa è stata sufficiente a garantire la tempestività dei pagamenti. Il relativo indice è stato in media, nel 2019, inferiore di 12,5 gg rispetto alla data di scadenza della relativa fattura.

Si segnala come la presenza di importanti giacenze di cassa se, da un lato, è segno di solidità del bilancio regionale, dall'altro lato potrebbe offuscare la dimensione programmatica.

1.5. La gestione dei residui

Dalla relazione al rendiconto è risultato che i residui attivi al 01.01 (provenienti da anni precedenti), pari ad € 15.598.474.045,58, risultano smaltiti al 31.12 per il 46%. Più precisamente, sono stati riscossi € 7.092.452.924,70 e ne sono stati cancellati € 126.891.956,64.

La maggior parte dei residui attivi delle annualità 2016-2018 è imputabile alle regolazioni sanitarie ancora da formalizzare da parte del MEF. I residui più datati (precedenti alla gestione 2014 compresa) rappresentano il 4,3% del totale dei residui anni precedenti, per un valore assoluto di circa 365 milioni. Le fattispecie che giustificano il mantenimento riguardano principalmente contenziosi e recupero di somme, entrate con spese a rendicontazione, mancato riscontro finanziario da parte del soggetto istituzionale creditore.

I residui passivi al 01.01 (provenienti da anni precedenti), pari ad € 21.045.086.474,13, risultano smaltiti al 31.12 per il 39,4%, residuando un importo pari ad € 12.740.039.034,86. Più precisamente, sono stati pagati € 8.148.677.828,26 e ne sono stati stralciati € 156.369.611,01. Anche la maggior parte dei residui attivi delle annualità 2016-2018 è imputabile alle regolazioni sanitarie ancora da formalizzare da parte del MEF per tali anni, anticipate in partite di giro. I residui più datati (precedenti alla gestione 2014 compresa) sono pari ad € 1.538.723.777,20. Le fattispecie che giustificano il mantenimento riguardano principalmente contenziosi e debito autorizzato ma non contratto.

Si raccomanda un monitoraggio costante dei residui attivi e una riduzione costante degli stessi. La sezione controllo, in merito ai residui, ha osservato che vi è una notevole divergenza tra residui presunti e quelli definitivi (indicati in sede di assestamento, a seguito dell'approvazione del rendiconto 2018). E' vero, infatti, che ai sensi dell'art. 48 della l.r. n. 34/1978 è questa

la sede per procedere *“all'aggiornamento dell'ammontare dei residui attivi e passivi risultanti alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce”*, ma è altrettanto vero che la funzione programmatica del bilancio dovrebbe far sì che tali dati non si discostassero troppo.

1.6. L'indebitamento

Ai sensi dell'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118/2011, è stato autorizzato il ricorso al debito, per effettive esigenze di cassa, a copertura del disavanzo di amministrazione presunto derivante da debito autorizzato e non contratto pari a € 850.000.000,00. È stato, inoltre, autorizzato il ricorso ad un ulteriore indebitamento per il finanziamento di investimenti per € 65.505.468,00¹⁷.

Nel corso dell'esercizio 2019, tuttavia, non è stato contratto debito da destinare al finanziamento dei propri investimenti, né si è fatto ricorso ad anticipazioni di cassa.

A fine esercizio, il debito residuo è risultato inferiore rispetto a quello registrato a inizio esercizio (€ 1.730.690.995,46, anziché € 1.796.195.769,09)¹⁸.

1.7. La gestione sanitaria, gli organismi partecipati e la gestione del personale: rinvio

Momento fondamentale nel processo di finanziamento del servizio sanitario è la definizione del Fondo sanitario nazionale (FSN) con il quale si determinano annualmente le quote riferibili ad ogni Regione e Provincia autonoma, quali risorse necessarie e finanziariamente sostenibili per l'erogazione dei Livelli Essenziali di Assistenza (LEA). Inizialmente (fino a metà anni '80) il riparto delle disponibilità finanziarie per il servizio sanitario nazionale avveniva sulla base del criterio della spesa storica. Attualmente tale riparto avviene sulla base del fabbisogno sanitario e, in particolare, sulla base della popolazione residente tenendo conto anche della distribuzione della popolazione per classi di età, per sesso, in relazione alla diversa incidenza sui consumi sanitari di ciascun assistito.

In sede di previsione, per il 2019 è stato stimato un FSR indistinto, al lordo della mobilità sanitaria passiva, pari ad € 18.832,135 mln. Ciò è stato calcolato prendendo a riferimento l'importo definitivamente spettante alla regione per l'anno 2018 e riducendolo potenzialmente di circa 57 milioni¹⁹.

L'effettivo importo ripartito con l'intesa Stato - Regioni per il finanziamento del FSR indistinto risulta pari ad € 18.796,45 mln, oltre ad una quota premiale di € 7,91 mln. Tale fondo è stato destinato a spesa sanitaria per € 16.927 mln, a spesa socio sanitaria per € 1.713,20 mln e ad altre spese per € 158,9 mln.²⁰

L'importo delle quote vincolate del fondo sanitario nazionale è stato stimato, in fase di bilancio di previsione, in € 427 mln. L'effettivo importo risulta pari ad € 500 mln.

Ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 118/2011, *“nell'ambito del bilancio regionale le regioni garantiscono un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte*

¹⁷ Dato ripreso dalla legge di bilancio, diverso da quello riportato dai revisori.

¹⁸ Dato ricavato da pag. 69 della relazione al rendiconto.

¹⁹ Dato riportato a pag. 44 del parere dei revisori al bilancio di previsione.

²⁰ Dato ricavato da pag. 90 della relazione al rendiconto.

nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso".

Nella relazione al rendiconto si evidenzia che, al fine di garantire quanto previsto dal dettato normativo, prima dell'inizio dell'anno 2019 la Regione ha provveduto ad elaborare un apposito allegato al Bilancio Finanziario Gestionale contenente l'elenco dei capitoli di entrata e di spesa ricomprese nella perimetrazione 2019 (cfr. decreto del segretario generale n. 20067 del 28.12.2018). A fine anno è stato approvato l'elenco definitivo dei capitoli afferenti il perimetro sanitario, tramite l'adozione del decreto dirigenziale n. 19175 del 30.12.2019. Rispetto al 2018 sono stati inseriti 11 nuovi capitoli di entrata e 20 nuovi capitoli di spesa.

Si raccomanda la precisione nella determinazione del perimetro dei capitoli in questione.

Riguardo a un maggior dettaglio della gestione della spesa sanitaria, nonché riguardo a una trattazione in merito agli organismi partecipati e alla spesa del personale, si rimanda alle parti della presente relazione, appositamente dedicate.

1.8. Considerazioni conclusive sul bilancio di previsione e sulla gestione complessiva dell'esercizio 2019

La tempestività dell'approvazione del bilancio ha consentito alla Regione di non ricorrere all'esercizio provvisorio. Ciò avrebbe comportato limiti nell'autorizzazione delle spese, sia in ordine alla loro destinazione, sia in ordine al loro utilizzo. Al contrario, al 01.01 è potuta iniziare, a tutti gli effetti, la gestione dell'esercizio finanziario.

Nel corso dell'esercizio si registrano 20 prelevamenti dai fondi di riserva per le spese obbligatorie e impreviste. Gli stanziamenti del bilancio di previsione 2019-2021 sono stati variati non solo in sede di assestamento al bilancio, avvenuto con L.R. n. 15 del 06.08.2019 (ai sensi dell'art. 48 della l.r. n. 34/1978 e dell'art. 50 della d.lgs. n. 118/2011), ma con ben 375 atti di variazione al bilancio (di competenza o di cassa).

Il numero delle variazioni, maggiore rispetto a quello relativo agli esercizi precedenti, è indice di flessibilità del bilancio. Si raccomanda, tuttavia, una maggiore attenzione alla programmazione e alla tempestività delle variazioni di bilancio, al fine di consentire l'utilizzo delle maggiori entrate che si vengono via via a realizzare.

1.9. La fase della rendicontazione

Il ciclo di programmazione si conclude con la fase della rendicontazione, in cui si verifica l'effettiva attuazione delle politiche e degli obiettivi previsti.

A tal fine, con D.G.R. XI/3056 del 20.04.2020, è stato presentato il progetto di legge "Rendiconto generale della gestione 2019", a chiusura del ciclo finanziario. Esso individua, infatti, il risultato finanziario e consente, nel contempo, di appurare e verificare se gli obiettivi che l'amministrazione aveva fissato sono stati effettivamente conseguiti. Lo stesso documento, inoltre, condiziona la gestione dell'esercizio successivo. Con l'approvazione del rendiconto, infatti, come si è visto, viene accertato l'avanzo di amministrazione (pari al fondo cassa, aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi), che può essere applicato nell'esercizio successivo, ovvero l'eventuale disavanzo di amministrazione, da inserire nel bilancio dell'esercizio successivo per il suo assorbimento.

Sul punto non ci si dilunga ulteriormente, avendo già accennato l'esito dell'esercizio

finanziario ed essendoci una sezione apposita nella presente trattazione.

Altro documento appartenente alla fase della rendicontazione degli obiettivi è la relazione annuale sul Programma Regionale di Sviluppo, da approvarsi conformemente a quanto previsto dall'art. 9 bis, comma 3 ter, della L.R. n. 34/1978.

La Relazione relativa all'esercizio finanziario 2019 non è ancora stata approvata al momento della stesura della presente relazione. Essa dovrebbe, in ogni caso, contenere la rendicontazione sintetica dei principali obiettivi programmati nel PRS 2018-2023, includendo gli interventi e i risultati ottenuti dalla Regione nel corso dell'anno 2019. Dovrebbe, altresì, contenere un *focus* sui costi di funzionamento e su una serie di indicatori di realizzazione/risultato, in parte presi dal piano performance, indicatori e risultati attesi 2019 e in parte dal PRS 2018-2023.

1.10. Conclusioni

In conclusione, si evidenzia, ancora una volta, come la perimetrazione e definizione degli obiettivi nonché l'individuazione delle risorse connesse alla prospettiva finanziaria assumono un ruolo di inevitabile rilevanza, sia sul piano del rispetto dei vincoli di bilancio, sia sul piano del coordinamento in modo costruttivo di piani e politiche, per una migliore predisposizione di attività e risorse indispensabili per la realizzazione degli scopi sociali.

Una più attenta programmazione, un monitoraggio in corso d'anno più attento e delle variazioni più celeri consentono un maggior grado di raggiungimento degli obiettivi.

2. La copertura delle leggi di spesa (a cura del P.M. Dr. Gaetano Milano)

2.1. Premessa: la legislazione di spesa ed i suoi problemi di costituzionalità.

Si premette una sintetica ricognizione dei principi in tema di copertura finanziaria delle leggi regionali di spesa e dei presupposti dell'incidente di costituzionalità delle leggi stesse nell'ambito del giudizio di parifica.

In sede di parificazione del rendiconto regionale, l'incostituzionalità della legge regionale (vuoi per violazione dell'obbligo di copertura ex art. 81, comma 3, Cost., vuoi per violazione di altri parametri costituzionali, quali ad es. quelli di cui all'art. 117 Cost.) rileva solo se il rendiconto riporta entrate/spese che sorgano per effetto dell'applicazione della legge regionale di sospetta incostituzionalità. La rilevanza della questione di costituzionalità è delimitata dall'oggetto del giudizio di parifica, costituito dall'analisi contabile del bilancio consuntivo (il referto sulla sana gestione non è giudizio di parificazione ma espressione del controllo): ne segue che la Procura può sollevare la questione di costituzionalità solo qualora sussistano impegni assunti sulla base di leggi incostituzionali.

Nel 2019 la Regione Lombardia ha approvato ventisei leggi regionali, per alcune delle quali la Sezione regionale di controllo, nella *Relazione sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relativi alle leggi regionali approvate nell'anno 2019* ex art. 1, comma 2, d.l. n. 174/2012 (resa con delibera n. 73 del 28.5.2020; di seguito la *Relazione*), ha già segnalato criticità relative al mancato rispetto dell'obbligo di copertura.

Nella medesima Relazione, inoltre, si attesta che alcune di queste leggi hanno un impatto finanziario sul consuntivo 2019 (cfr. tabella 3, pagg. 113-115 della predetta *Relazione*).

Nei rilievi trasmessi alla Regione in sede interlocutoria, la Sezione di controllo ha anticipato le criticità afferenti la quantificazione degli oneri, rinviando l'Ente all'esame dettagliato della legislazione regionale contenuti nella Relazione. Nelle proprie controdeduzioni, la Regione non ha svolto delle repliche puntuali alle osservazioni della Corte, limitandosi "a prendere atto delle osservazioni della Corte in merito alla necessità di migliorare le tecniche di quantificazione degli oneri sia nelle leggi di spesa sia nella nota integrativa del bilancio di previsione...al fine di garantire sempre di più la corrispondenza tra ciò che è programmato e ciò che è realizzato".

Ciò premesso, essendo la questione di costituzionalità rilevante nel solo caso di impatto della legge sul consuntivo oggetto del giudizio di parificazione, la Procura rimette al Collegio la verifica dell'incidenza sui singoli capitoli di spesa del consuntivo 2019 delle leggi di cui a pag. 113-115 della *Relazione* e di eventuali altre leggi incostituzionali rilevanti a tal fine.

2.2. Legislazione di spesa in potenziale violazione dell'art. 81 Cost.

Ai fini del rispetto dell'obbligo di copertura ex art. 81, comma 3, Cost. (e della normativa di attuazione, *in primis* dell'art. 17 l. n. 196/2009), la copertura della spesa deve essere credibile, sufficientemente sicura e non irrazionale (Corte cost., n. 192/2012); ad esempio, non può essere fondata su crediti futuri o su entrate aleatorie/indeterminate. Ciò suppone una quantificazione analitica dell'onere: un'indicazione dell'onere non analitica equivale ad un'omessa quantificazione dello stesso e delle risorse destinate a farvi fronte, con conseguente violazione dell'obbligo di copertura di cui all'art. 81, comma 3, Cost. (Corte cost., n. 183/2016). La natura di "bene pubblico" del bilancio (su cui *ex multis* Corte cost., n. 51/2019) esige infatti chiarezza verso la

collettività anche nella specificazione delle modalità con cui le risorse vengono prelevate.

Nei rendiconti regionali è frequente la violazione dell'obbligo di copertura ex art. 81, comma 3, Cost., sia a causa dell'abuso delle *clausole di neutralità finanziaria*, introdotte senza specifica dimostrazione dell'ipotesi di invarianza, con conseguente non emersione degli oneri; sia a causa della *copertura mediante il ricorso a risorse iscritte nel bilancio già approvato*. In quest'ultimo caso, la sostenibilità della spesa senza necessità di ricorrere ad ulteriori risorse viene spesso giustificata con un utilizzo più efficiente delle somme allocate nella stessa partita di bilancio. Si è però segnalato che *“la pretesa autosufficienza non può comunque essere affermata apoditticamente, ma va corredata da adeguata dimostrazione economica e contabile”* (Corte cost., n. 115/2012), dovendosi dare dimostrazione dei margini disponibili. Precisamente, le risorse già stanziare in bilancio possono coprire nuove spese se espressamente accantonate per tale scopo, o se discendono da risparmi già realizzati, o da riduzioni di precedenti autorizzazioni; ai fini del rispetto dell'art. 81, comma 3, Cost., è necessario che nei capitoli che offrano l'eccedenza, si proceda ad uno “storno”, con riduzione delle somme assegnate a quei capitoli ed assegnazione della differenza a nuovi capitoli esistenti (Corte cost., n. 30/1959). Inoltre, è necessario dar conto dell'assenza di altri oneri già gravanti sulle risorse individuate (Sez. Lombardia, n. 196/2018).

Per assicurare il rispetto delle regole sopra compendiate, la relazione tecnica (RT) delle leggi di spesa deve essere redatta con accuratezza, quantificando in maniera analitica gli oneri riportati nelle disposizioni normative ed individuando le relative risorse a copertura (Corte cost., n. 172/2018).

La Sezione regionale di controllo ha già censurato nella *Relazione* la lacunosità di alcune delle RT delle leggi della Regione Lombardia del 2019), evidenziando una quantificazione degli oneri priva di analiticità e carente nella ricostruzione logica del percorso seguito.

Ciò premesso, la Procura demanda alla prudente valutazione del Collegio la questione di incostituzionalità delle leggi regionali, rimettendo al Collegio:

- i) la valutazione circa l'incidenza delle medesime sul rendiconto 2019;
- ii) la valutazione di non manifesta infondatezza della questione di incostituzionalità in particolare per violazione dell'art 81 Cost.

2.3. Legislazione di spesa in potenziale contrasto con altri principi costituzionali

In ordine ai profili di incostituzionalità delle leggi regionali di spesa per violazione di parametri costituzionali *diversi* dall'art. 81 Cost., in particolare per violazione dell'art. 117 Cost., si segnala che quattro delle ventisei leggi approvate dalla Regione Lombardia nel 2019, di seguito precisate, sono già state fatte oggetto di giudizio di costituzionalità promosso con ricorso del Governo ex art. 127 Cost., in particolare per violazione dell'art. 117 Cost.

- 1) L.R. n. 4 del 4.3.2019. Di tale legge si riferirà oltre, presentando la stessa anche profili di violazione dell'art. 81 Cost.
- 2) L.R. n. 9 del 6.6.2019, *Legge di revisione normativa e di semplificazione 2019*, incidente sul consuntivo 2019. La Presidenza del Consiglio ha promosso giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 4 e 10 con ricorso del 12.8.2019. La L.R. n. 23/2019 (Collegato 2020), intervenuta dopo l'impugnazione del Governo, ha abrogato le norme sospettate di incostituzionalità, aventi impatto finanziario sul consuntivo²¹ (debiti fuori bilancio riconosciuti con variazione

²¹ L' art. 4 L.R. n. 9/2019, introducendo nell' art. 59 della L.R. n. 34/1978 il comma 8-sexies, aveva previsto la facoltà per il dirigente di pagare il debito fuori bilancio portato da sentenza esecutiva prima del riconoscimento per iniziativa legislativa al fine di

amministrativa anziché con legge regionale, spese di personale disposte in violazione delle competenze statali in materia di tetti di spesa e di riserva al CCNL del rapporto di lavoro).

3) L.R. n. 16 del 22.10.2019, *Istituzione della Leva civica lombarda volontaria – Abrogazione L.R. 2/2006 e L. R. 33/2014*. La legge istituisce un servizio civile regionale destinato ad operare nell'ambito dei servizi sociali, sociosanitari e della protezione civile ed ambientale. Con ricorso del 31.12.2019, la Presidenza del Consiglio ha promosso giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 3, che ha introdotto l'applicazione al compenso corrisposto ai volontari regionali del beneficio dell'esenzione tributaria e della non imponibilità ai fini previdenziali previsto per il servizio civile universale dal d.lgs. n. 40/2017. La norma, incidendo sulla disciplina dei tributi erariali, è stata ritenuta violativa dell'art. 117, comma 2, lett. e), Cost.

4) L.R. n. 21 del 10.12.2019, *Seconda legge di semplificazione 2019*. Con ricorso del 17.2.2020 la Presidenza del Consiglio ha promosso giudizio di legittimità costituzionale con riferimento all'art. 5, recante Modifiche alla legge regionale n. 6 del 2012 (*Disciplina del settore dei trasporti*), in tema di quorum partecipativo e deliberativo dei singoli enti aderenti all'Agenzia per il trasporto pubblico locale, contestando la violazione della competenza esclusiva dello Stato ex art. 117, comma 2, lett. p) ed art. 117, comma 3, Cost., nonché dei principi di proporzionalità, leale collaborazione e sussidiarietà ex artt. 118 e 97 Cost.

Tali ultime due leggi, peraltro, hanno natura ordinamentale e non sembrano avere ricaduta finanziaria sul consuntivo regionale.

2.4. Leggi regionali potenzialmente incidenti sul rendiconto 2019 della Regione

Venendo alle leggi regionali potenzialmente incidenti sui capitoli di spesa del rendiconto 2019, richiamati i principi di cui al par. 2 in tema di obbligo di copertura ex art. 81 Cost., si rileva quanto segue.

2.4.1. L.R. n. 23/2018 (*Collegato 2019*)

Art. 1 (*Modifica della legge di contabilità regionale*). La norma introduce il comma *c-ter* nel terzo comma dell'art. 28 *sexies* della L.R. 34/1978, nel quale si prevede un aiuto "*alle amministrazioni locali in occasione di interventi di recupero o anche di rifunzionalizzazione di strutture e impianti di proprietà degli stessi enti*". Si prevede un onere rispetto al quale la RT non opera alcuna quantificazione: a meno che alla norma non si attribuisca un valore solo programmatico, essa manca di copertura.

Art. 4 (*Modifiche alla LR 18/2015 - Gli orti di Lombardia. Disposizioni in materia di orti didattici, sociali, periurbani e collettivi*). La norma inserisce quali nuovi beneficiari gli asili nido. La RT sostiene che le proposte hanno natura ordinamentale e pertanto non hanno impatto finanziario. Si prevede un tetto di spesa stimato al momento dell'approvazione dell'originario provvedimento in Euro 150.000. La tipologia di spesa, che attiene morfologicamente a quella del tetto, avrebbe richiesto una ricognizione del fabbisogno, tenuto conto dell'ampliamento della platea

evitare la produzione di oneri finanziari; il comma 8-septies aveva estesa la disposizione in parola ai debiti fuori bilancio portati da sentenze già esecutive alla data di entrata in vigore della legge. Le disposizioni erano state censurate per violazione dell'art. 117, comma 2, lett. e, Cost., afferendo la materia dei debiti fuori bilancio all'armonizzazione dei bilanci pubblici. L'art. 10 L.R. n. 9/2019 aveva modificato l'art. 15 della L.R. n. 20/2003 (disciplinante il CORECOM), prevedendo l'esclusione delle spese sostenute per la stipulazione dei contratti di lavoro flessibili o a tempo determinato dal calcolo della spesa per il personale, ai fini del rispetto del limite previsto dall'art. 1, comma 557 e ss. della l. 27 dicembre 2006, n. 296; si era inoltre previsto che le risorse assegnate e trasferite per l'esercizio delle funzioni delegate possono essere utilizzate per il finanziamento del trattamento accessorio previsto dal CCNL. Tali disposizioni erano state censurate per violazione dell'art. 117, comma 2, lett. 1, Cost. in tema di ordinamento civile nonché dell'art. 117, comma 3, Cost. in tema di materia concorrente del coordinamento della finanza pubblica.

dei beneficiari.

Art.5 (*Modifiche alla LR 31/2008 – Distretti del cibo*) La norma si propone di adeguare la legislazione regionale alla disposizione nazionale (art. 1, comma 499 della legge 205/2017 – Bilancio 2018), che istituisce i distretti del cibo dando alle regioni il compito di individuarli. Nella RT si afferma che non è prevedibile la quantificazione dei nuovi distretti e che si tratta di costi potenziali fortemente diversificati e quindi non facilmente quantificabili.

Art. 11 (*Disposizioni per lo sviluppo del territorio montano*). La norma, con la finalità di agevolare l'accesso al Fondo regionale della montagna, apporta modifiche alle leggi regionali 25/2007 (Interventi regionali in favore della popolazione dei territori montani) e 40/2017 (Promozione e sviluppo dei territori montani interessati da impianti di risalita). Per il Fondo regionale della montagna sono stanziati 10 milioni annui nel triennio 2019 – 2021. La RT quantifica la possibilità di avviare 25 progetti di sviluppo, del valore medio stimato di 1,2 milioni. Non è indicato alcun dato di consuntivo sulle esperienze realizzate per consentire un confronto della nuova stima. Si prevede inoltre lo stanziamento di risorse per 1.273.000 euro nel 2019 e 3 milioni per ciascun anno del biennio 2020-2021, destinato al rifinanziamento dei patti territoriali, senza alcun elemento di quantificazione.

Art. 15 (*Integrazione degli articoli 100 e 128 della LR 33/2009 (Testo unico delle leggi sulla sanità)*). La norma dispone due interventi: la copertura del 100 per cento del turn over dell'area veterinaria attraverso contratti a tempo determinato per garantire la fornitura dei LEA; la destinazione di risorse per la copertura del costo dei servizi di controllo degli impianti di macellazione. La RT non fornisce per la prima fattispecie alcuna quantificazione per misurare l'impatto finanziario.

Art. 17 (*Convenzioni con consorzi di bonifica*) La RT si limita a indicare la stima dell'impatto finanziario senza fornire alcuna informazione per verificarne la congruità. Si prevedono minori entrate dovute a somme trattenute e ai trasferimenti fino a 10 milioni di euro annui e la compensazione di tali minori entrate, nel tempo, dal minore esborso da parte di Regione per l'esecuzione d'interventi di regimazione idraulica sul reticolo idrico principale. La RT nulla si dice sul numero e la dimensione di questi interventi e sul percorso di assestamento a regime.

Art. 18 (*Disposizioni relative ai ticket sanitari*). La norma introduce una forma di ravvedimento operoso attraverso il differimento dei termini di versamento e l'esonero del pagamento della sanzione amministrativa. Si estende il condono anche ai soggetti cui siano state notificate ordinanze-ingiunzione o verbali di accertamento entro il 31 dicembre 2019. La RT quantifica rispettivamente in 4.050.000 e 2.650.000 euro il minore introito. Sotto il profilo della copertura, la RT ritiene possibile una compensazione dalla riduzione dell'ordinanza-ingiunzione da un prevedibile aumento dei ticket incassati ad annualità non ancora accertate: è evidente che la minore entrata è coperta con una ipotetica e non quantificata maggiore entrata futura, in possibile contrasto con l'art. 81, comma 3, Cost.

2.4.2. L.R. n. 24/2018 (legge di stabilità per il triennio 2019 – 2021)

Una potenziale criticità presenta l'art. 4 che introduce all'art. 77, commi 6-*octies* 1.2 della L.R. n. 10/33 l'azzeramento dell'IRAP nel triennio 2019-2021 per le imprese costituite nel 2019 nei comuni fino a 3.000 abitanti e per le imprese costituite nel 2020 e ubicate nei centri storici urbani. Il minore gettito – certo – derivante dall'agevolazione fiscale sarebbe coperto da una potenziale nascita di nuove imprese e quindi da una futura entrata - non certa - conseguente all'incremento di gettito. Trattandosi di IRAP già non percepita dalla Regione negli anni pregressi, la norma parrebbe non avere effetti sul consuntivo 2019.

2.4.3. L.R. n. 4/2019

L'art. 1 reca modifiche disposizioni in materia di attività e servizi necroscopici e cimiteriali contenute nella L.R. n. 33/2009 "Testo unico delle leggi in materia di sanità", in adeguamento ai nuovi modelli organizzativi introdotti nel 2015, che hanno rimodulato le competenze tra le ATS, cui spettano le attività di polizia mortuaria e le ASST, cui compete la medicina legale e necroscopica.

La RT si limita ad affermare che la copertura per l'attuazione degli interventi è ricompresa nel finanziamento corrente del sistema sanitario regionale e che pertanto le norme non implicano maggiori oneri a carico del bilancio regionale. Osserva la Sezione regionale di controllo nella *Relazione* che ciò costituirebbe una elusione della quantificazione dell'onere, prelimitare alla copertura finanziaria. La Procura rimette al Collegio la valutazione circa la violazione della normativa dell'art. 81 Cost., rilevando che detta normativa ha una connotazione per lo più ordinamentale, limitandosi in particolare l'art. 68 della legge a ripartire le funzioni di medicina legale e di polizia mortuaria tra ASST ed ATS.

In ordine al secondo profilo, va rilevato che la Presidenza del Consiglio dei Ministri con ricorso del 23.4.2019 ha già censurato l'incostituzionalità di alcune delle norme di detta legge regionale in materia di polizia mortuaria e di attività funebre perché in contrasto con i principi fondamentali in materia di tutela della salute e con l'art. 117, comma 2, lett. i) e l), e comma 3, Cost. in materia di ordinamento civile e in materia di Stato civile e di anagrafe. In particolare, l'art. 1 della legge ha introdotto l'art. 69, comma 3, il quale prevede la richiesta dell'ufficiale di stato civile per l'accertamento di morte da parte del medico; l'art. 73, che prevede autorizzazioni dell'ufficiale di stato civile in materia di cremazione, attribuendo così all'ufficiale di stato civile compiti ulteriori e diversi da quelli previsti negli artt. 71, 72 e 74 del d.p.r. n. 396/2000; l'art. 71, in tema di disposizione del proprio cadavere per finalità di studio e ricerca.

2.4.4. L.R. n. 7/2019

L'art. 2 reca disposizioni volte a migliorare l'efficienza del sistema sociosanitario lombardo, attraverso l'acquisizione di professionalità ad alto contenuto specialistico da collocare presso le competenti strutture della Giunta regionale nel numero massimo di tre unità, appartenenti all'area della dirigenza sanitaria, medica e veterinaria. La RT afferma che dal provvedimento non derivano maggiori oneri a carico del bilancio regionale poiché resta invariata la spesa relativa alla dirigenza del sistema sanitario regionale. L'invarianza della copertura finanziaria dovrebbe essere adeguatamente dimostrata attraverso la riorganizzazione della dirigenza, essendo evidente che il potenziale reclutamento di tre nuove unità dirigenziali andrebbe a sommarci a quelle già eventualmente esistenti.

2.4.5. L.R. n. 9/2019 (*revisione normativa e semplificazione 2019*)

L'art. 9 prevede l'estensione dell'istituto della *definizione agevolata per le ingiunzioni emesse dagli enti territoriali o da loro concessionari per il recupero delle entrate, consentendo la regolarizzazione con esclusione delle sanzioni*. La RT ipotizza l'adesione di tutti i contribuenti alla agevolazione e quantifica la perdita di gettito in 11,7 milioni; ritiene, tuttavia, sulla base della percentuale di recupero del concessionario pari al 26 per cento, che la minore entrata si attesterebbe su 3 milioni, ulteriormente riducibili a 2,5, trattandosi di contribuenti refrattari al pagamento. La RT rileva che la minore entrata così quantificata non necessita di copertura finanziaria in quanto trattasi di minore entrata su un recupero che non è stato previsto a bilancio. Tale affermazione è stata

già fatta oggetto di critica nella *Relazione* della Sezione del controllo, in quanto la mancata previsione di un'entrata da recupero di evasione nel bilancio rappresenta una carenza nella fase di programmazione che va corretta con un'opportuna variazione e che, su questa va considerato l'impatto della riduzione prodotta dall'agevolazione, perlomeno per un importo pari alla stima effettuata. Si noti, peraltro, che la disciplina in questione è stata emanata in attuazione dell'art. 15 del d.l. n. 34/2019 (*Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*), che conferisce alle Regioni la facoltà di definizione agevolata.

L'art. 11 aggiunge il comma 2-bis all'art. 6 L.R. n. 3/2013 ed introduce il ricorso ai dati biometrici per la rilevazione delle presenze alle sedute consiliari. La RT indica che la norma è attuabile con le risorse umane e strumentali esistenti (in quanto il consiglio regionale è già munito di sistemi di rilevazione presenza adattabili alle verifiche biometriche), ma non fornisce alcun elemento quantitativo per valutare la neutralità finanziaria dell'innovazione.

L'art. 20 (modificativo dell'art. 141, comma 2, lett. a), L.R. n. 141/2008 interviene sulla riscossione degli obblighi ittogenici, permettendo agli stessi utilizzatori della risorsa idrica di mettere in atto i progetti e azioni destinati alla fauna ittica, commutando con essi il versamento oneroso, o parte di esso. La norma determina quindi una minore entrata, non quantificata nella RT.

L'art. 22 (modificativo dell'art.9, comma 7, L.R. n. 26/1993) reca disposizioni inerenti all'attività venatoria. La RT indica che alle spese per le commissioni provinciali costituite presso ciascun UTR si fa fronte con le risorse già disponibili alla missione 16 programma 1 titolo 1 del bilancio regionale". Non è quantificato l'onere, ma si indica solo la copertura finanziaria ricompresa nelle risorse di bilancio esistenti.

L'art. 28 modifica le norme per la cooperazione di cui all'art. 13 L.R. 36/2015, prevedendo contributi a fondo perduto per spese di investimento di cui possono essere destinatarie le cooperative di comunità; l'erogazione dei tali contributi è estesa, giusta la modifica della lettera c) dell'art. 13, anche alla fase di consolidamento, laddove prima era circoscritta alla sola fase di avviamento. La RT indica come neutre dal punto di vista finanziario le modifiche introdotte all'art. 13 della LR 36/2015. La norma ha un sicuro impatto finanziario che invece dovrebbe essere quantificato. Come rilevato dalla Sezione di controllo, la neutralità finanziaria è smentita nella stessa RT che indica a copertura di tali contributi le risorse stanziare alla Missione 14 "Sviluppo economico e competitività".

L'art. 34 (modificativo dell'art. 21, comma 3, lett. c) L.R. n. 33/2009) apporta alcune modifiche in materia di Sistema informativo sanitario, tessera sanitaria e carta nazionale dei servizi. In particolare, si prevede che, al fine di garantire una gestione razionale degli accessi alle prestazioni sanitarie, la Regione promuova l'uso diffuso del sistema di prenotazione regionale che le strutture sanitarie pubbliche e private che erogano prestazioni per conto del servizio sanitario nazionale devono utilizzare quale unico sistema, pena la mancata remunerazione di ogni prestazione prenotata. La RT indica che all'attuazione si provvede con risorse di personale e strumentali esistenti e comunque nell'ambito delle risorse finanziarie del fondo sanitario regionale. Non è stata effettuata alcuna quantificazione dell'intervento che, per la sua complessità, reca sicuramente un impatto finanziario.

L'art. 44 (modificativo dell'art. 2 L.R. n. 11/2017) amplia le possibilità di tipologie di finanziamento alle organizzazioni non lucrative abbiano tra le finalità statutarie il sostegno a un distacco volontario del Corpo nazionale dei Vigili del Fuoco. La RT sostiene che "l'intervento normativo non comporta nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica" in quanto "non

incide sulla misura del finanziamento (le risorse pari a 1Ml di € sono allocate alla Missione 11 “Soccorso civile”, Programma 1 “Sistema di protezione civile”, Titolo II, capitolo 11985 del bilancio 2019-2021) ma unicamente sulle tipologie di finanziamento che con la modifica normativa vengono ampliate. L’invarianza finanziaria è difficile da conciliare con l’ampliamento delle tipologie di finanziamento che viene disposto.

2.4.6. L.R. n. 13/2019

(Modifiche e integrazioni alla legge regionale 16 luglio 2007, n. 16 (Testo unico delle leggi regionali in materia di parchi). Ampliamento dei confini del parco regionale Campo dei Fiori e del parco regionale di Montevicchia e della Valle del Curone, subentro del comune di Castelgerundio nella composizione dell'ente gestore del parco regionale dell'Adda SUa a seguito di fusione dei comuni di Cavacurta e Camairago e subentro del comune di Piadena Drizzona nella composizione dell'ente gestore del parco regionale Oglio Sua a seguito della fusione dei comuni di Piadena e Drizzona). La RT afferma che l’incremento di superficie delle singole aree protette e l’aggiornamento dell’elenco degli enti appartenenti ad un parco regionale non comportano oneri aggiuntivi per il bilancio regionale rispetto a quanto già stanziato con i capitoli della legge regionale 86/1983, né un aumento delle risorse stanziato annualmente dal Consiglio regionale, ma incide esclusivamente nella ripartizione delle risorse tra gli enti parco. L’invarianza non è dimostrata attraverso elementi di valutazione quantitativa desumibili dalla gestione amministrativa degli enti parco.

2.4.7. L.R. n. 15/2019 (assestamento del bilancio)

L’art. 9 (*Misure a sostegno ad ALER Pavia-Lodi*) apporta risorse all’ALER per il permanere di uno stato di disequilibrio finanziario”, nonostante la conclusione (il 31 dicembre 2018) del periodo di attuazione del piano di risanamento attivato con L.R. n. 24/2014. Si prevedono una serie di misure di sostegno a favore di ALER Pavia-Lodi, quali la rinuncia da parte di Regione Lombardia alla restituzione, in tre anni a partire dal 2019, dell’anticipazione di 2,5 milioni di euro e nella concessione di un contributo di Euro 1.250.000,00 nel 2019, di Euro 2.500.000,00 nel 2020 e di Euro 2.500.000,00 nel 2021. L’erogazione di contributi correnti senza affrontare le criticità finanziarie non risolte con gli interventi del piano attivato nel 2014, produce una dissipazione di risorse pubbliche in contrasto con una gestione efficace ed efficiente.

Risulta evidente che il soccorso finanziario di un ente quale ALER Pavia-Lodi, caratterizzato da squilibri patrimoniali e gestione diseconomica perdurante da oltre un triennio (il piano di risanamento ha interessato l’arco temporale 2015-2017, prorogato al biennio 2018-2019), si ponga in potenziale contrasto con l’art. 97 Cost. il quale è ancora il principio di buon andamento all’equilibrio di bilancio ed alla sostenibilità del debito pubblico, e con l’art. 119, comma 1, Cost., a mente del quale le Regioni nel rispetto dell’equilibrio dei relativi bilanci concorrono ad assicurare l’osservanza dei vincoli economici e finanziari sovranazionali. La potenziale contrarietà della L.R. in esame ai suddetti precetti costituzionali trova conferma nella disciplina in tema di soccorso finanziario delle società partecipate, già prevista dall’art. 6, comma 19, d.l. n. 78/2010 ed ora dall’art. 14, comma 5, d.lgs. n. 175/2016. I principi che presiedono a tale disciplina – buon andamento amministrativo inteso come legalità finanziaria, contenimento della spesa, divieto di salvataggio “a tutti i costi” dell’ente in crisi – sono stati difatti ritenuti applicabili anche agli organismi partecipati non societari, ossia ai soggetti in senso lato “partecipati” o “fondati” dall’ente pubblico (Sez. controllo Puglia, deliberazione n. 141/PAR/2014). In termini si è espressa anche la Sezione regionale di controllo per la Lombardia (deliberazione 296/2019/PAR), che ha ritenuto estensibili i principi in tema di divieto di

soccorso finanziario (art. 14 d.lgs. n. 175/2016), in quanto veri e propri principi di ordine pubblico economico espressivi di esigenze di coordinamento della finanza pubblica, anche ad enti non societari e dunque a prescindere dalle forme giuridiche prescelte per la partecipazione in organismi privati.

Ne segue che - sebbene il legislatore regionale abbia un margine di discrezionalità nella erogazione della spesa agli enti strumentali della Regione - tuttavia la legge regionale potrebbe porsi determinare violazione dei precetti di cui agli artt. 81 e 97 Cost. (di cui l'art. 14 predetto costituisce attuazione) qualora ponga a rischio l'equilibrio dinamico del bilancio e la sostenibilità del debito.

3. Il rendiconto generale della gestione 2019 (a cura del PM Dr. Maria Teresa D'Urso)

3.1. Considerazioni generali e di sintesi

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 63 del D.lgs. n. 118/2011, il Rendiconto generale della Regione Lombardia per l'esercizio 2019 è costituito dal Conto del bilancio, dal Conto economico e dallo Stato patrimoniale.

Il Conto del bilancio è il documento contabile in cui sono esposti i dati finanziari della gestione svolta nel corso del 2019, assumendo come dato di partenza le risultanze contabili approvate con il bilancio di previsione relativo al medesimo anno.

Nella *gestione di competenza* a fronte di previsioni definitive (al netto della quota di avanzo applicato e di fondo pluriennale vincolato in entrata) per euro 33.511.997.959,91 sono state accertate somme per euro 29.614.741.838,43 con una capacità di realizzo annuale del 98%, ed una capacità di incasso pari all'83%.

A fronte di previsioni definitive di spesa per euro 35.056.046.593,15 (al netto del disavanzo applicato) risultano impegnate somme per euro 29.139.235.202,59 (capacità di spesa pari al 98%) e pagamenti sugli impegni della competenza ammontano ad euro 22.793.018.091,42 (capacità di pagamento del'86%).

Per l'emergenza coronavirus nell'esercizio 2019 non è stato possibile effettuare l'attività di accertamento su specifiche poste di spesa del bilancio regionale, attività diventata parte integrante del processo di controllo ai fini della parificazione del Rendiconto²².

Con riferimento alla *gestione dei residui*, a fronte di residui attivi iniziali al 01/01/2019 per € 15.598.474.045,58 nel corso della gestione 2019 sono stati riscossi euro 7.092.452.924,70 mentre sono stati oggetto di riaccertamento residui per euro 126.891.956,64.

L'ammontare complessivo di *residui attivi* (provenienti dalle gestioni precedenti al 2019) ancora conservati nel conto del bilancio al 31/12/2019 ammonta ad euro 8.379.129.164,24.

La Sezione di controllo ha effettuato un approfondimento istruttorio sulle ragioni che legittimano il mantenimento in bilancio di residui attivi, non rientranti nella GSA ed anteriori al 2014, richiedendo in particolare se per i crediti vantati nei confronti di amministrazioni pubbliche (per i quali non sussiste obbligo di sterilizzazione del credito sul risultato di amministrazione mediante accantonamento a fondo crediti dubbia esigibilità - FCDE) se la Regione avesse verificato il mantenimento del corrispettivo impegno nelle scritture contabili delle amministrazioni debitorie, rilevando la mancanza di tali verifiche ovvero, che gli stessi, pur effettuati, non hanno, alla data del 29 giugno 2020, avuto alcun riscontro.

La Procura evidenzia come pur trattandosi di crediti ritenuti dal legislatore di certa esigibilità è necessario effettuare una puntuale verifica sulle ragioni di mantenimento in bilancio di tali

²² Le verifiche in oggetto sono dirette ad accertare la regolarità dei procedimenti di spesa sottostanti alle risultanze di rendiconto e finalizzate alla dichiarazione di affidabilità dei dati contabili esposti nel conto del bilancio con riferimento ai pagamenti (sia sulla competenza che sui residui). Si tratta di una sperimentazione portata avanti fin dall'esercizio 2014 in ordine alle verifiche di affidabilità dei dati contabili con metodo campionario.

Analogamente a quanto effettuato per lo Stato, la spesa ritenuta "area di interesse" viene sottoposta a campionamento attraverso modelli statistici consolidati in ambito europeo in grado, quindi, di esprimere i rischi tecnici insiti nel modello di controllo e la sua percentuale di affidabilità.

Il metodo campionario adottato è in linea con il sistema MUS (*Monetary Unit Sampling*) che la Corte dei conti europea utilizza per gli accertamenti nel contesto della dichiarazione annuale di affidabilità (*Déclaration d'assurance* - DAS) con particolare attenzione alla spesa avente natura discrezionale, non prendendo, invece, in considerazione quella di carattere obbligatorio o diretta ad altre amministrazioni pubbliche e la spesa sanitaria in quanto oggetto di specifici controlli.

residui attivi, stante, peraltro, l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 93 del 2016 art. 6, che prevede una inversione dei presupposti per l'applicazione della perenzione e conservazione dei residui²³.

A fronte di *residui passivi* iniziali di euro 21.045.086.474,13, risultano pagati al 31/12/2019 euro 8.148.677.828,26 e cancellati euro 156.369.611,01. L'ammontare complessivo di residui passivi (provenienti dalle gestioni precedenti al 2019) ancora conservati nel conto del bilancio ammontano a euro 12.740.039.034,86.

Dalla *gestione di competenza* sono stati prodotti residui attivi per euro 4.374.372.416,59 e residui passivi per euro 6.346.217.111,17.

Rispetto ad un fondo di *cassa* iniziale pari ad euro 7.182.169.161,44, si sono registrate riscossioni complessive pari ad euro 32.332.822.346,54 e pagamenti complessivi per euro 30.941.695.919,68.

Il fondo cassa alla chiusura dell'esercizio risulta essere di euro 8.573.295.588,30, di cui euro 5.942.697.225,79 relativo al conto della Gestione Sanitaria Accentrata (GSA) e euro 2.630.598.362,51 riferiti al conto ordinario.

L'anticipazione di tesoreria, autorizzata per 1.100 milioni di euro per l'anno 2019, non è stata utilizzata.

L'aumentata disponibilità di liquidità rispetto agli esercizi precedenti (dovuta ad una maggior velocità di incasso) ha consentito di non fare ricorso nuovo indebitamento ed evitare l'utilizzo di anticipazioni di cassa, rispettando, nel contempo, la tempestività dei pagamenti, come verificato dal Collegio dei revisori.

I movimenti del fondo cassa nell'anno 2019 sono riepilogati nella tabella che segue:

SALDO DI CASSA al 31/12/2019 in euro	In conto		Totale
	RESIDUI	COMPETENZA	
Fondo di cassa 1° gennaio			7.182.169.161,44
Riscossioni	7.092.452.924,70	25.240.369.421,84	32.332.822.346,54
Pagamenti	8.148.677.828,26	22.793.018.091,42	30.941.695.919,68
Fondo di cassa al 31 dicembre			8.573.295.588,30
Pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre			0,00
Differenza			8.573.295.588,30
di cui per cassa vincolata			

Fonte: Relazione del collegio dei revisori al rendiconto 2019 Regione Lombardia

Su richiesta di chiarimenti formulata della Sezione di controllo sulla voce "Cassa vincolata" Regione Lombardia ha specificato che l'unica cassa vincolata riguarda il conto GSA, che ammonta, a fine esercizio 2019, ad euro 878.096.705,44.

3.2. Il riaccertamento dei residui

L'insieme delle operazioni di riaccertamento, effettuate ai sensi dell'art. 3 comma 4 del D. Lgs. n. 118/2011, è stato definito con deliberazione n. XI/2979 del 23 marzo 2020, con cui la Giunta regionale ha provveduto al riaccertamento ordinario dei residui della gestione finanziaria

²³La nuova disciplina prevede che i residui passivi di parte corrente, se non pagati entro il secondo esercizio successivo a quello dell'impegno, costituiscono economie di bilancio (salvo l'amministrazione non dimostri la sussistenza effettiva del debito, in questo caso scatta la perenzione), mentre i residui relativi a trasferimenti ad amministrazioni pubbliche una volta impegnati possono conservarsi in bilancio per tre esercizi; i residui di conto capitale si conservano con diversa durata: i residui di lettera f) 1 anno e quelli di lettera c) 3 anni.

2019, previa acquisizione del parere favorevole reso dal Collegio dei revisori dei conti. All'esito del riaccertamento ordinario per quanto riguarda i residui generatisi nell'esercizio, si registra una variazione negativa di 106,88 milioni di euro per i residui attivi, mentre sui residui passivi si registra uno stralcio di 125,86 milioni di euro.

Con riferimento alla gestione di residui provenienti da anni precedenti al 2019 sono stati cancellati per insussistenza residui attivi per 39,25 milioni di euro e residui passivi per 34,67 milioni.

Il Collegio dei revisori ha riferito nella Relazione di aver effettuato con metodologia campionaria la verifica delle ragioni del mantenimento, cancellazione e reimputazione dei residui, a seguito della quale è emersa la regolarità delle operazioni di riaccertamento ordinario effettuate.

3.3. I risultati della gestione finanziaria 2019

Il risultato della gestione finanziaria di competenza dell'anno 2019, come risultante dal progetto di rendiconto 2019 redatto secondo gli schemi di cui al DM 1 agosto 2019²⁴, è di euro 1.324.608.905,10 ed è il risultato delle entrate di competenza accertate (euro 29.614.741.838,43), meno le spese di competenza impegnate (euro 29.139.235.202,59), cui va aggiunta la differenza FPV entrata e FPV spesa (euro 43.178.443,91) e l'avanzo 2018 applicato (pari ad Euro 805.923.825,35), mentre secondo lo schema di cui al DM 11 agosto 2017 è pari a euro 883.068.810,64.

La tabella che segue evidenzia il miglioramento del risultato di competenza 2019 rispetto al triennio precedente:

Risultato della gestione di competenza 2019 (in euro)				
	2016	2017	2018	2019
Accertamenti di competenza (+)	33.128.520.665,02	33.312.478.972,98	30.989.128.808,39	29.614.741.838,43
Impegni di competenza (-)	33.165.752.368,17	32.960.674.887,54	30.477.442.743,35	29.139.235.202,59
Saldo (avanzo/disavanzo) di competenza	- 37.231.703,15	351.804.085,44	511.686.065,04	475.506.635,84
Quota di FPV applicata al bilancio (+)	1.717.361.684,44	1.387.345.372,64	1.168.548.117,34	1.179.664.902,35
Impegni confluiti nel FPV (-)	1.428.576.591,54	1.213.093.918,13	1.208.952.838,37	1.136.486.458,44
Saldo gestione di competenza	251.553.389,75	526.055.539,95	471.281.344,01	518.685.079,75
DETTAGLIO GESTIONE COMPETENZA				
	2016	2017	2018	2019
Riscossioni	26.162.183.206,21	23.037.411.487,18	26.036.385.490,62	25.240.369.421,84
Pagamenti	- 25.248.490.423,45	- 20.651.951.648,92	- 23.284.975.195,23	- 22.793.018.091,42
Differenza	913.692.782,76	2.385.459.838,26	2.751.410.295,39	2.447.351.330,42
fondo pluriennale vincolato entrata applicato al bilancio	1.717.361.684,44	1.387.345.372,64	1.168.548.117,34	1.179.664.902,35
fondo pluriennale vincolato spesa	- 1.428.576.591,54	- 1.213.093.918,13	- 1.208.952.838,37	- 1.136.486.458,44
Differenza	288.785.092,90	174.251.454,51	40.404.721,03	43.178.443,91
Residui attivi	6.966.337.458,81	10.275.067.485,80	4.952.743.317,77	4.374.372.416,59
Residui passivi	- 7.917.261.944,72	- 12.308.723.238,62	- 7.192.467.548,12	- 6.346.217.111,17
Differenza	- 950.924.485,91	- 2.033.655.752,82	- 2.239.724.230,35	- 1.971.844.694,58
Saldo avanzo/disavanzo di competenza	251.553.389,75	526.055.539,95	471.281.344,01	518.685.079,75
	2016	2017	2018	2019
Risultato gestione di competenza	251.553.389,75	526.055.539,95	471.281.344,01	518.685.079,75
Avanzo d'amministrazione n-1 applicato	1.593.299.977,14	1.132.367.315,27	1.051.299.551,18	805.923.825,35
DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE DA DEBITO AL 31/12	- 2.186.478.972,20	- 1.630.007.572,63	- 1.015.076.724,93	- 441.540.094,46
SALDO	- 341.625.605,31	28.415.282,59	507.504.170,26	883.068.810,64
SALDO DOPO DM AGOSTO 2019				1.324.608.905,10

²⁴ Il DM dell'agosto 2019 ha modificato i prospetti della rilevazione degli equilibri di bilancio, del risultato di amministrazione e del quadro generale riassuntivo allegati al rendiconto e al bilancio di previsione dopo l'approvazione della legge di bilancio 2019, stabilendo che gli enti si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo, come desumibile dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione (allegato 10 del Dlgs 118/2011).

3.4. Gli equilibri di bilancio

Nell'ambito della verifica dei risultati della gestione 2019, grande rilevanza assume il **risultato di amministrazione**, quale saldo contabile che esprime in maniera sintetica l'intera gestione finanziaria dell'esercizio, costituito dal fondo cassa finale aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, mantenuti nel conto del bilancio alla chiusura dell'esercizio.

Dal computo devono tuttavia essere escluse le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione negli esercizi successivi, confluite nel fondo pluriennale vincolato.

Risultato di amministrazione 2019		in euro
Voci	Importi	
Fondo cassa al 1° gennaio 2019		7.182.169.161,44
Riscossioni		32.332.822.346,54
Pagamenti		30.941.695.919,68
Saldo cassa al 31 dicembre 2019		8.573.295.588,30
Residui attivi		12.753.501.580,83
Residui passivi		19.086.256.146,03
Fondo pluriennale vincolato		1.136.486.458,44
di cui Fondo pluriennale vincolato per spese correnti		202.088.345,74
di cui Fondo pluriennale vincolato per spese capitale		933.126.105,14
di cui Fondo pluriennale vincolato per incremento attività finanziarie		1.272.007,56
Risultato di amministrazione al 31 dicembre 2019		1.104.054.564,66

Fonte: Elaborazione Sezione regionale di controllo Corte dei conti su dati forniti da Regione Lombardia

Dalla istruttoria compiuta dalla Sezione di controllo sono emerse criticità in relazione alla **quantificazione a rendiconto 2019 del FPV**.

In attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. Di fatto trattasi di un accantonamento, finalizzato a garantire la copertura di spese non esigibili.

Il FPV riguarda prevalentemente le spese in conto capitale, ma può costituirsi anche per garantire la copertura di spese correnti (ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa).

La Sezione di controllo ha ricostruito l'evoluzione del FPV nel corso del 2019, rilevando che, per effetto di cancellazioni di impegni venuti meno nel corso dell'esercizio 2019, il Progetto di legge in esame, all'art. 1 lett. b)²⁵ ha rideterminato il FPV in entrata (cioè al 01.01.2019), riducendone l'ammontare da euro 1.208.952.838,37 (ammontare da rendiconto al 31.12.2018) ad euro 1.179.664.902,35 e rendendo così immediatamente disponibili risorse per euro 29.287.936,02.

Conseguentemente, risulta incrementato con effetto immediato, cioè nello stesso esercizio 2019, l'avanzo applicato all'01.01.2019 (che passa da euro 776.635.889,33 ad euro

²⁵ L'art. 1 lettera b) del Progetto di Legge "Rendiconto generale della gestione 2019", dispone che "il fondo pluriennale vincolato in entrata è rideterminato in € 1.179.664.902,35 (a seguito di cancellazione di impegni finanziati da fondo pluriennale vincolato imputati al 2019 e agli esercizi successivi), rispetto a euro 1.208.952.838,37 al 01/01/2019, con il conseguente incremento - di pari importo - dell'avanzo applicato di euro 29.287.936,02 (di cui euro 18.045.046,94 confluito in avanzo libero)".

805.923.825,35) con una differenza di euro 29.287.936,02, di cui una parte confluita in avanzo libero (euro 18.045.046,94).

Ciò determinando una cesura tra il dato contabile del FPV approvato nel rendiconto 2018 e quello iscritto in entrata a rendiconto 2019 in contrasto con quanto stabilito dal principio contabile 5.4.3, allegato 4/2 d.lgs. 118/2011²⁶.

Tale meccanismo operativo, sostanzialmente equiparabile ad una variazione di bilancio, risulta effettuato in violazione di quanto espressamente stabilito al punto 5.4.13 dell'allegato 4/2 d.lgs. 118/2011, che impone in caso di cancellazione nel corso dell'esercizio di impegno finanziato da FPV di "procedere alla contestuale dichiarazione di indisponibilità di una corrispondente quota del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata" e consente l'utilizzo immediato (cioè nello stesso esercizio) delle risorse liberate (a seguito della cancellazione del corrispondente impegno nel FPV in parte spesa) solo nell'ipotesi "... in cui il vincolo di destinazione delle risorse che hanno finanziato il fondo pluriennale preveda termini e scadenze il cui mancato rispetto determinerebbe il venir meno delle entrate vincolate o altra fattispecie di danno per l'ente.."

La Procura condivide le osservazioni critiche formulate dalla Sezione di controllo e richiama l'amministrazione regionale alla puntuale applicazione dei principi contabili di cui al D lgs. 118/2011, evidenziando, altresì, la necessità di dare evidenza che nella riallocazione delle risorse sia stato comunque rispettato il vincolo di destinazione originario.

Venendo, poi, alla **composizione del risultato di amministrazione**, si precisa che esso è distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati, la natura e la funzione dei quali è dettagliatamente esplicitata dall'art. 42 del d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118 e dal principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria al punto 9.2.

Il risultato di amministrazione al 31.12.2019 è di euro 1.104.054.564,66, composta da euro 400.071.678,89 di quota accantonata e da Euro 588.049.814,52 di quota vincolata.

Pertanto, la quota di avanzo libera risulta pari ad euro 115.933.071,25.

Risultato di amministrazione - quote accantonate e vincolate

Voci	Importi in euro
Risultato di amministrazione al 31/12/2019	1.104.054.564,66
Parte accantonata	400.071.678,89
1 - Fondo crediti di dubbia esigibilità	196.779.583,21
2 - Fondo a copertura residui perenti	23.849.308,28
3 - Fondo anticipazioni dl 35/2013	-
4 - Fondo perdite società partecipate	3.954.240,88
5 - Fondo rischi contenzioso legale	76.763.664,52
6 - Fondo rischi per eventuali oneri da prestiti obbligazionari	42.000.000,00
8 - Garanzie fideiussorie concesse dalla Regione	54.739.416,00
9 - Fondo provvedimenti legislativi non approvati al 31/12/2016	-
10 - Fondo passività potenziali	1.012.912,00
11- Fondo accantonamento restituzione imprese agricole	972.554,00
Parte vincolata	588.049.814,52
1 - Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	125.774.164,22
2 - Vincoli derivanti da trasferimenti	374.661.408,26
3 - Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	-
4 - Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	87.614.242,04
5 - Altri vincoli da specificare	-
Parte destinata agli investimenti	-
Saldo finanziario netto	115.933.071,25

Fonte: elaborazione Sezione regionale di controllo Corte dei conti su dati su dati forniti da Regione Lombardia

²⁶ D.lgs. 118/2011 - principio contabile di cui al punto 5.4.3, all. 4/2 : "...l'ammontare complessivo del fondo iscritto in entrata [...] è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, nei singoli programmi di bilancio cui si riferiscono le spese, dell'esercizio precedente...".

Venendo all'esame delle componenti più significative si evidenzia che **la quota accantonata dell'avanzo di amministrazione** è, tra le altre, composta dalle seguenti voci:

1) Fondo crediti di dubbia esigibilità

Il Fondo crediti di dubbia esigibilità, previsto dall'art. 46 del decreto legislativo n. 118/2011, è stato determinato, secondo le verifiche del Collegio dei revisori, seguendo le indicazioni contenute nel principio contabile applicato della contabilità finanziaria, allegato n. 4/2 al medesimo decreto legislativo n. 118/2011.

Con riferimento alle corrette modalità di contabilizzazione del FCDE la Sezione, fin dalla delibera adottata in sede di parifica 2017, ha correttamente evidenziato la non possibilità di applicazione analogica del principio secondo cui non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche²⁷, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie accertate per cassa ai crediti che la Regione vanta nei confronti degli enti e società a partecipazione pubblica o sotto il controllo pubblico.

Tuttavia, anche per il rendiconto 2019 la regione nella relazione al rendiconto riferisce di non aver considerato, ai fini della determinazione del fondo, i crediti vantati verso le Aziende Regionali per l'Edilizia Residenziale (in quanto tali aziende derivano dalla trasformazione degli Istituti autonomi case popolari, inclusi nell'elenco delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 165 del 2001) e verso i Consorzi di bonifica (in quanto riconosciuti quali persone giuridiche pubbliche dalla normativa statale, art. 59 del R.D. n. 215/1933), nonché le entrate tributarie, comprese quelle che finanziano il fondo sanitario regionale, accertate sulla base degli atti di riparto e delle manovre fiscali regionali destinate al finanziamento della sanità o libere, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle Finanze.

Sebbene per l'esercizio 2019 si tratti di somme non economicamente rilevanti²⁸, la Procura condivide le osservazioni critiche ribadite dalla Sezione di controllo circa la non fondatezza dell'esclusione operata dalla Regione.

Regione Lombardia ha, invece, comunicato, che nel perimetro delle tipologie di crediti da considerare ai fini della svalutazione sono stati inclusi anche i crediti vantati verso le società controllate dalla Regione.

In particolare sono stati considerati, ai fini della determinazione del FCDE, i crediti vantati nei confronti degli Enti Regionali (Arpa, Ersaf e Polis) con un accantonamento al FCDE pari all'88,45% e delle società del Sireg (Finlombarda, solo per le poste che non si riferiscono a giri contabili, Infrastrutture spa, Aria spa, FNM spa, Navigli Lombardi Scarl, Explora spa, Asam spa, Fondazione Minoprio, Fondazione lombarda Film Commission, Fondazione Lombardia

²⁷ Riguardo alla definizione di pubblica amministrazione la commissione ARCONET nella seduta del 20 settembre 2017 ha ritenuto che "la definizione di pubbliche amministrazioni adottata dal d.lgs. n. 118 del 2011 è quella prevista dall'articolo 1, comma 2, della legge n. 196 del 2009, il quale prevede che "Ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012 gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 228, e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo, effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea, le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni".

²⁸ Regione Lombardia in risposta a specifica istruttoria ha riferito che nei confronti delle ALER al 31 dicembre 2019 risultavano iscritti soltanto tre residui attivi accertati nell'esercizio 2019, di importo pari rispettivamente a euro 13.598,74, euro 1.552,38 ed euro 41.342,28, di cui i primi due risultano essere stati pagati nel primo semestre 2020, mentre per quanto riguarda i crediti vantati nei confronti dei 12 consorzi di bonifica, la regione ha evidenziato che sussiste un unico credito, pari a euro 2.492,26, sorto nel 2019.

per l'ambiente e la fondazione Regionale per la Ricerca Biomedica), tutti riconducibili all'esercizio 2019 e con una percentuale di accantonamento pari all'88%.

Con specifico riferimento al credito vantato da Regione Lombardia nei confronti della Fondazione Regionale della ricerca Biomedica, pari ad euro 35.000.000,00 in applicazione della legge regionale n. 42 del 28 dicembre 2017 (art. 1 comma 22)²⁹, che ne ha postergata la scadenza al 30 dicembre 2022, non è stato previsto alcun accantonamento nel FCDE, essendo il relativo residuo attivo stato cancellato, in quanto non esigibile al 31.12.2019³⁰.

Regione Lombardia, a seguito di specifica istruttoria svolta dalla Sezione, ha chiarito che la Fondazione ha aspettative di flussi di cassa, derivanti dalle condizioni contrattuali stabilite in sede di operazione di M&A, tali da consentire il rimborso dei 35 milioni entro il 2022, allegando a comprova di tali affermazioni una relazione della società Deloitte.

La Sezione, pertanto, ha rinviato al 2022 "ogni ulteriore approfondimento sui rapporti con la Fondazione", rappresentando tuttavia, che l'effettiva valutazione dell'operazione deve essere effettuata avuto riguardo all'impatto economico nel suo complesso sul bilancio regionale, in quanto, da un canto, Regione Lombardia ha anche incrementato il fondo di dotazione della Fondazione con 20 milioni di euro³¹ (che poi la Fondazione ha utilizzato per aumentare il capitale di NMS Group s.p.a.) e, dall'altro, la Fondazione ha rinunciato al proprio credito, pari a 37,2 milioni di euro, nei confronti di NMS Group³².

La Procura, prendendo atto della scelta operata dal legislatore regionale, non può non evidenziare, in via generale, che il posticipare la scadenza può esporre a rischio la riscuotibilità del credito, ritenuto dall'amministrazione regionale fino allo scorso esercizio di dubbia riscuotibilità stante l'accantonamento pari al 100% dell'ammontare dello stesso nel FCDE.

2) Fondo per le perdite delle società partecipate

L'ammontare del fondo al 31.12.2019 è pari ad euro 3.954.240,88, in riduzione rispetto al 1.1.2019 in cui era pari ad euro 6.459.498,00, riconducibile, secondo la relazione del Collegio dei revisori, al ripiano parziale delle perdite effettuato dalle singole società partecipate o alla loro messa in liquidazione.

L'accantonamento, effettuato secondo il criterio del PN (patrimonio netto) dell'anno n-1, ai sensi della legge 147/2013 (art 1 comma 552) tiene conto di perdite non ripianate di:

- INFRASTRUTTURE LOMBARDE SPA per Euro 485.059,00;
- AREXPO SPA per Euro 3.469.181,88.

²⁹ Art. 1 comma 22 L.R. 42/2017: "Nelle more dello svolgimento delle procedure di valorizzazione tramite l'ingresso di nuovi investitori o la cessione in tutto o in parte degli asset di proprietà della Fondazione regionale per la Ricerca Biomedica, la scadenza delle anticipazioni concesse da Regione a favore della Fondazione regionale per la Ricerca Biomedica, per l'importo complessivo di euro 35.000.000,00, è posticipata al 30 dicembre 2022".

³⁰La Sezione di controllo ha evidenziato che "non sussistendo, allo stato, un residuo attivo corrispondente al credito non esigibile, viene meno anche la necessità di un correlato accantonamento a FCDE al fine di sterilizzare gli eventuali effetti espansivi sul risultato di amministrazione", mentre nell'esercizio 2018 il residuo attivo iscritto in bilancio era stato "sterilizzato" con un accantonamento pari al 100% del suo importo nel FCDE dello stesso anno.

³¹ Art. 34, comma 1, L.R.15/2017: "Al fine di garantire la continuità nella realizzazione degli scopi istituzionali e degli obiettivi della Fondazione regionale per la ricerca biomedica, anche attraverso la valorizzazione delle società da essa partecipate e con il coinvolgimento degli enti di ricerca e del sistema sanitario regionale, è autorizzato l'incremento del fondo di dotazione patrimoniale per un importo pari a euro 20 milioni"

³² Trattasi della vicenda collegata alla rinuncia al credito di 35 milioni, operata dalla Fondazione nell'ambito della vendita del 90 per cento delle partecipazioni della Fondazione Regionale Ricerca Biomedica alla società Hafei Sari V – Capital Management Co. Ltd, avvenuta il 28 marzo 2018, ampiamente trattata dalla Sezione nella relazione al delibera di parifica 2018.

Poiché tra la data di approvazione del progetto di rendiconto 2019 ed il termine ultimo fissato dalla normativa di settore per l'approvazione dei bilanci della società partecipate sussiste un fisiologico scostamento, differito ulteriormente per l'esercizio 2019 a causa dell'emergenza coronavirus³³ dall'106 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18, la Procura prende atto di quanto dichiarato dal Collegio dei revisori che ha invitato l'Ente a provvedere, in sede di assestamento, ad apportare le necessarie variazioni al bilancio, *“se si manifestassero esigenze di interventi a copertura di perdite o necessità di ricapitalizzazione”*.

A tale proposito la Sezione ha correttamente richiamato nella propria relazione il consolidato orientamento della giurisprudenza contabile in materia³⁴, secondo cui eventuali operazioni di ricapitalizzazione di società partecipate devono essere valutate in relazione alla capacità di ritornare in attivo sulla base di un apposito piano industriale nonché l'economicità e l'efficacia della gestione del servizio tramite il predetto organismo.

3) Fondo per rischi da contenzioso

L'ammontare del fondo, che al 31.12.2019 è pari ad Euro 76.763.664,52, risulta incrementato rispetto al 2018.

Deve in primo luogo evidenziarsi che la quantificazione di tale fondo non può essere valutata distintamente rispetto al fenomeno di riconoscimento di debito derivante dal sentenze esecutive o transazioni nonché spese legali per patrocini e consulenze tecniche, di cui si dirà più approfonditamente nel prosieguo.

In ogni caso, ai fini della valutazione circa la congruità dell'importo accantonato non può prescindersi dalla verifica dei criteri di stima delle probabilità di soccombenza, non rilevando, se non in via di mero fatto, a parere della Procura, la circostanza evidenziata dal collegio dei revisori che *“il fondo accantonato non è mai stato utilizzato per intero e si è rivelato sempre capiente per le effettive perdite e/o spese sostenute”*.

La verifica effettuata in sede istruttoria dalla Sezione ha fatto emergere la mancanza di criteri definiti di valutazione del rischio per ciascuna pratica di contenzioso, in contrasto con quanto attestato dal Collegio dei revisori nella loro relazione³⁵.

4) Fondo residui perenti

L'ammontare del fondo a copertura dei residui passivi perenti³⁶ al 31.12.2019 è pari ad euro 23.849.308,28 in riduzione rispetto al 1.1.2019, in cui era pari ad di euro 27.375.466,24; tale differenza è dovuta a cancellazione di impegni perenti per euro 306.482,33, a ed a pagamenti avvenuti per euro 3.219.675,63.

³³ L'art. 106 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 dispone che le società di capitali e le società cooperative potranno convocare l'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Allo stesso articolo sono riportate anche le nuove modalità consentite per lo svolgimento delle assemblee e l'espressione del voto. L'art. 107 del medesimo decreto dispone altresì il differimento del termine di adozione dei rendiconti o dei bilanci di esercizio per i Consorzi di enti locali, le Aziende speciali e le Istituzioni di enti locali.

³⁴ Corte dei Conti; si v. Corte dei Conti, Sez. reg. di controllo per la Lombardia, 5 febbraio 2014, n. 42/2014/PAR; Corte dei Conti, Sez. di controllo per la Regione siciliana, 7 maggio 2014, n. 59/2014/PAR; Corte dei Conti, Sez. reg. di controllo per il Piemonte, 21 aprile 2015, n. 99/2015/PRSE; Corte dei Conti, Sez. reg. di controllo per l'Abruzzo, 21 ottobre 2015, n. 279/2015/PAR; Corte dei Conti, Sez. reg. di controllo per la Campania, 26 ottobre 2016, n. 333/2016/PAR; Corte dei Conti, Sez. reg. di controllo per la Lombardia, 2 settembre 2016, n. 224/2016/PRSE; Corte dei Conti, Sez. reg. di controllo per la Lombardia, 21 dicembre 2016, n. 419/2016/VSG.

³⁵ Il Collegio dei revisori ha attestato di aver preso visione dei criteri analitici della stima della probabilità di soccombenza e di tutti quegli elementi che consentono di valutare il rischio in relazione ad ogni singola pratica di contenzioso, non rilevando criticità.

³⁶La perenzione amministrativa, istituto caratteristico della contabilità pubblica, secondo il quale i residui passivi che non vengono pagati entro un certo tempo a partire dall'esercizio a cui si riferiscono vengono eliminati dalle scritture dello Stato, è stata abolita in regione Lombardia dal 2010 prima che il D.lgs. 118/2011 ne disponesse per tutti gli enti l'eliminazione.

Il bilancio regionale prudenzialmente presenta un accantonamento nell'avanzo di amministrazione 2019 pari al 100% dell'ammontare dello stock dei residui perenti (la Corte dei conti indica una percentuale prudenziale di copertura del 70%).

La **quota vincolata dell'avanzo di amministrazione**, pari ad euro 588.049.814,52 si riferisce ad entrate accertate e incassate con vincolo di destinazione, ma non ancora impegnate. Ai fini della corretta formulazione del risultato di amministrazione devono segnalarsi i principi espressi dalla Corte costituzionale con le sentenze n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018.

Secondo la prima sentenza, la regola del pareggio di cui all'art.9 della L.n. 243/2012, per come formulata, esclude l'avanzo di amministrazione dalle entrate computabili ai fini del conseguimento dell'equilibrio di bilancio in sede di bilancio di previsione mentre in sede di rendiconto, lo stesso può essere iscritto in bilancio tra le entrate del nuovo esercizio in corso, in quanto il risultato di amministrazione è parte integrante del concetto di equilibrio di bilancio.

Con successiva sentenza n.101 del 2018 la Corte costituzionale è giunta ad un declaratoria di incostituzionalità, relativa all'articolo 1, comma 466, della legge di bilancio 2017 (L.n.232/2016), "nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio degli enti territoriali, le spese vincolate provenienti dai precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza" e nella parte "in cui non prevede che l'inserimento dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato nei bilanci dei medesimi enti territoriali abbia effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio dell'esercizio di competenza".

L'art. 1, commi 819 e seguenti, della legge n. 145 del 2018 (legge di bilancio 2019), ha recepito i suddetti disposti giurisprudenziali, consentendo l'utilizzo del risultato di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa ai fini della determinazione degli equilibri³⁷.

Come anticipato, ai fini della **rappresentazione degli equilibri di bilancio**, il DM 1 agosto 2019 (recante aggiornamento agli allegati di cui al d. Lgs. 118/2011, pubblicato sulla G.U. del n. 196 del 28.08.2019) ha modificato gli schemi da allegare a preventivo e rendiconto, prevedendo un diverso prospetto sugli equilibri, un quadro generale riassuntivo implementato con l'inserimento di nuovi riquadri riguardanti «l'equilibrio di bilancio» e «l'equilibrio complessivo» ed una diversa costruzione del prospetto sul risultato di amministrazione con tre nuove voci (a/1, a/2 e a/3), che dovranno fornire il dettaglio sulla composizione delle quote accantonate, vincolate, destinate e libere. Il DM 2019 dispone che per il rendiconto 2019, i nuovi prospetti riguardanti l'equilibrio di bilancio e l'equilibrio complessivo hanno valore solo conoscitivo (art. 7, comma 1, lett. f).

Il Progetto di Legge "Rendiconto generale della gestione 2019" espone lo schema di equilibrio di bilancio secondo il DM del 1 agosto 2019, che, tuttavia per le ragioni a statuto ordinario come Regione Lombardia trova applicazione a decorrere dall'esercizio 2020.

Equilibri di bilancio a rendiconto (schema aggiornato al DM agosto 2019)

EQUILIBRI DI BILANCIO		GESTIONE
Utilizzo risultato di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti e al rimborso di prestiti	(+)	386.769.501,24

³⁷ In particolare, il comma 821 dispone che gli enti territoriali "si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo. L'informazione è desunta in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione previsto dall'allegato 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118", cosicché l'equilibrio finanziario di competenza deve essere garantito non soltanto in sede di previsione, ma anche in sede di rendiconto.

EQUILIBRI DI BILANCIO		GESTIONE
Ripiano disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)	-
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	190.144.781,86
Entrate titoli 1-2-3	(+)	24.134.874.133,31
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche ⁽²⁾	(+)	6.255.891,55
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti ⁽³⁾	(+)	
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	
Spese correnti	(-)	23.146.416.196,49
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa) ⁽⁴⁾	(-)	202.088.345,74
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
Fondo pluriennale vincolato di spesa - titolo 2.04 Altri trasferimenti in conto capitale ⁽⁴⁾	(-)	
Variazioni di attività finanziarie - equilibrio complessivo (se negativo) ⁽⁵⁾	(-)	
Rimborso prestiti	(-)	69.397.972,13
- di cui per estinzione anticipata di prestiti		
Fondo anticipazioni di liquidità	(-)	
A/1) Risultato di competenza di parte corrente		1.300.141.793,60
- Risorse accantonate di parte corrente stanziata nel bilancio dell'esercizio N	(-)	199.296.175,65
- Risorse vincolate di parte corrente nel bilancio	(-)	271.057.604,71
A/2) Equilibrio di bilancio di parte corrente		829.788.013,24
- Variazione accantonamenti di parte corrente effettuata in sede di rendiconto'(+)/(-)	(-)	2.767.748,12
A/3) Equilibrio complessivo di parte corrente		832.555.761,36
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese d'investimento	(+)	415.649.716,27
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	989.520.120,49
Entrate in conto capitale (Titolo 4)	(+)	706.691.131,87
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(+)	
Entrate per accensioni di prestiti (titolo 6)	(+)	
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)	6.255.891,55
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
Spese in conto capitale	(-)	1.060.426.883,54
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa)	(-)	933.126.105,14
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(-)	112.338.575,91
Fondo pluriennale vincolato per Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale (di spesa)	(-)	

EQUILIBRI DI BILANCIO		GESTIONE
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	
Fondo pluriennale vincolato di spesa - titolo 2.04 Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	
Disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto ripianato con accensione di prestiti	(-)	
Variazioni di attività finanziarie - equilibrio complessivo (se positivo)	(+)	24.753.599,01
B1) Risultato di competenza in c/capitale		24.467.111,50
- Risorse accantonate in c/capitale stanziare nel bilancio dell'esercizio N	(-)	16.350.216,75
- Risorse vincolate in conto capitale nel bilancio	(-)	307.420.628,44
B/2) Equilibrio di bilancio in c/capitale		- 299.303.733,69
- Variazione accantonamenti in c/capitale effettuata in sede di rendiconto'(+)/(-)	(-)	4.315.065,04
B/3) Equilibrio complessivo in c/capitale		- 294.988.668,65
di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto formatosi nell'esercizio		0,00
Utilizzo risultato di amministrazione per l'incremento di attività finanziarie	(+)	3.504.607,84
Fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie iscritto in entrata	(+)	
Entrate titolo 5.00 - Riduzioni attività finanziarie	(+)	406.619.176,40
Spese titolo 3.00 - Incremento attività finanziarie	(-)	496.436.753,58
Fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie (di spesa)	(-)	1.272.007,56
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(-)	
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale	(+)	112.338.575,91
Fondo pluriennale vincolato per Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale (di spesa)	(+)	
C/1) Variazioni attività finanziaria - saldo di competenza		24.753.599,01
- Risorse accantonate in c/capitale stanziare nel bilancio dell'esercizio	(-)	
- Risorse vincolate in conto capitale nel bilancio	(-)	
C/2) Variazioni attività finanziaria - equilibrio di bilancio		24.753.599,01
- Variazione accantonamenti in c/capitale effettuata in sede di rendiconto'(+)/(-)	(-)	
C/3) Variazioni attività finanziaria - equilibrio complessivo		24.753.599,01
D/1) RISULTATO DI COMPETENZA (D/1 = A/1 + B/1)		1.324.608.905,10
D/2) EQUILIBRIO DI BILANCIO (D/2 = A/2 + B/2)		530.484.279,55
D/3) EQUILIBRIO COMPLESSIVO (D/3 = A/3 + B/3)		537.567.092,71
di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto formatosi nell'esercizio		0,00

Fonte: progetto di legge 2019 Regione Lombardia

La Sezione di controllo ha, pertanto, proceduto alla riconciliazione tra i dati rappresentati nello schema degli equilibri di bilancio secondo il prospetto di cui al DM dell' 11 agosto 2017 (avente vigenza normativa) e quelli esposti da Regione Lombardia secondo lo schema di cui al DM dell'agosto 2019 (avente valore conoscitivo)³⁸.

³⁸ In entrambe le ricostruzioni l'esercizio 2019 si è chiuso con un risultato di competenza positivo, con un risultato di parte corrente positivo (pari, per entrambi i prospetti, a euro 1.300.141.793,60), con entrate ampiamente superiori alle spese ed un risultato di parte capitale negativo nello schema di cui al DM dell'agosto 2017, in quanto le risorse in parte investimenti non risultano in grado di coprire il disavanzo pregresso da debito autorizzato e non contratto.

In base a tale ricostruzione è emerso che la differenza contabile rilevabile tra il risultato di competenza esposto secondo lo schema di cui al DM 1 agosto 2019, pari a euro 1.324.608.905,10, e quello risultante dallo schema di cui al DM 11 agosto 2017, pari a 883.068.810 (dato al netto del FPV per incremento di attività finanziarie di spesa pari ad euro 1.272.007,56) è relativo alla mancata rappresentazione contabile del disavanzo dell'esercizio pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto (DANC), pari ad euro 441.540.094,46.

Nel prospetto che segue si evidenzia che la gestione di parte corrente e la gestione di parte finanziaria assicurano l'integrale copertura sia del disavanzo di parte capitale che del disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto, dando luogo a un avanzo finale libero da competenza di euro 96.026.998,25, che, sommato l'avanzo libero da gestione dei residui, pari a euro 19.906.073,00, corrisponde al risultato di amministrazione disponibile di euro 115.933.071,25, dichiarato da Regione Lombardia nel Progetto di legge (art. 1 lett. g)).

		DM 2019	DM 2017	DIFFERENZA
1) D/1) RISULTATO DI COMPETENZA (D/1=A/1+B/quote accantonate/vincolate)	A	1.324.608.905,10	883.068.810,64*	441.540.094,46
D/2) EQUILIBRIO DI BILANCIO (D/2 = A/2 + B/2)	B	794.124.625,55	794.124.625,55	
Variazioni quote accantonate/vincolate effettuata in sede di rendiconto'(+)/(-)	C=A-B	530.484.279,55	88.944.185,09	441.540.094,46
D/3) EQUILIBRIO COMPLESSIVO (D/3=A/3 + B/3)	D	-7.082.813,16	- 7.082.813,16	
disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto	E=C+D	537.567.092,71	96.026.998,25	441.540.094,46
RISULTATO NETTO	F	441.540.094,46		
	G=E-F	96.026.998,25	96.026.998,25	- 0,00

*dato al netto del FPV per incremento di attività finanziarie (di spesa), pari a euro 1.272.007,56

Fonte: Elaborazione: Corte dei conti Sezione regionale di controllo su dati forniti da Regione Lombardia

Secondo il DM del 1 agosto 2019, infatti, "il disavanzo da debito autorizzato e non contratto che, ai sensi dell'articolo 40, comma 2-bis, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'articolo 1, comma 937, della legge n. 145 del 2018, costituisce copertura delle spese di investimento, non rileva ai fini degli equilibri" se non per la quota ripianata con accensione prestiti.

Con riferimento all'istituto del cd. "debito autorizzato e non contratto" si precisa che la legge 145/2018 (co. 937 e 938) ha reintrodotto la possibilità di autorizzare, con la legge di bilancio, il ricorso a mutui per spese di investimento senza poi addivenire all'effettiva contrazione degli stessi, laddove nel corso della gestione la disponibilità di cassa (derivanti da un surplus di entrate rispetto alle previsioni) si sia dimostrata sufficiente a sostenere le spese originariamente finanziate dai mutui stessi.

Rimane sempre consentito, infatti, laddove i monitoraggi effettuati in corso di gestione rivelino maggiori entrate o minori spese, apportare le conseguenti variazioni al bilancio di previsione in modo da ridurre o cancellare l'autorizzazione al mutuo, a fronte di una nuova entrata accertata o del miglioramento del saldo corrente, che si prestano a fungere da idonea copertura agli impegni per spese di investimento.

L'andamento finanziario dell'esercizio 2019 Regione Lombardia (pur avendo utilizzato a preventivo il meccanismo del debito autorizzato e non contratto per coprire investimenti impegnati) non ha determinato disavanzo, né necessità di contrarre debito per coprire le esigenze di cassa, poiché i maggiori accertamenti di competenza hanno garantito la copertura autonoma di dette spese³⁹.

³⁹ La Regione ha attestato di aver finanziato nel 2019 le spese d'investimento impegnate ed esigibili mediante maggiori accertamenti di competenza ed avanzo 2018 (per euro 133.018.506,47) e di avere rinviato, per imputazione agli esercizi successivi, quelle ancora non esigibili, da coprirsi mediante ricorso al fondo pluriennale vincolato (per euro 14.230.688,87). Tuttavia, nonostante specifiche istruttorie, la Sezione di controllo non è riuscita, sulla base della documentazione fornita da Regione Lombardia, ad individuare

3.5. Il pareggio di bilancio

Anche per il 2019 le Regioni hanno partecipato alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica perseguendo il pareggio di bilancio, in applicazione dell'articolo 9, della Legge 24 dicembre 2012, n. 243.

La regola del pareggio, dopo essere stata anticipata per le sole regioni a decorrere dal rendiconto 2015 ad opera dell'articolo 1, comma 463, della legge n.190 del 2014, è stata introdotta nel 2016 dai commi 707- 734 della legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016) sia per le regioni stesse che per gli enti locali, stabilendo che ai fini del concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica, le regioni a statuto ordinario devono conseguire un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali.

Per l'anno 2019 l'articolo 1 della legge 232 dell'11/12/2016 "legge di stabilità 2017" prevede che le Regioni devono conseguire un saldo (obbligatorio) non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali e un saldo (facoltativo) non negativo, in termini di cassa, tra le entrate finali e le spese finali⁴⁰.

Per l'anno 2019 il concorso alla finanza pubblica previsto per Regione Lombardia ai fini della riduzione del debito era pari a 436,4 milioni da garantire per 296,5 milioni come saldo positivo e per 139,8 milioni come nuovi investimenti. La Regione ha garantito entrambi gli obiettivi, conseguendo il saldo positivo sia in termini di competenza che di cassa (facoltativo), tra le entrate finali e le spese finali.

Di seguito si riporta il prospetto del monitoraggio:

compiutamente i singoli impegni, né la correlata entrata a copertura delle predette obbligazioni originariamente finanziate con DANC.

⁴⁰ Le entrate finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dello schema di bilancio previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118; le spese finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2 e 3 del medesimo schema di bilancio. Il prospetto non considera, tra le spese finali, gli stanziamenti del fondo crediti di dubbia esigibilità e dei fondi spese e rischi futuri concernenti accantonamenti destinati a confluire nel risultato di amministrazione, mentre in termini di competenza è considerato il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento.

MONITORAGGIO SALDO DI BILANCIO 2019 (Art. 1 comma 469 e seguenti, della legge n. 232/2016)
REGIONE LOMBARDIA

(importi in migliaia di euro)

SEZIONE 1: VERIFICA EQUILIBRIO ENTRATE FINALI - SPESE FINALI (art. 1, comma 466 Legge di stabilità 2017)		ACCERTAMENTI/ IMPEGNI a tutto il 31	CASSA a tutto il 31
		Dicembre 2019	Dicembre 2019 (2)
A1) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti	(+)	190.145	
A2) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito	(+)	989.520	
A3) Fondo pluriennale vincolato di entrata per partite finanziarie	(+)		
A4) Fondo pluriennale vincolato di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto 2018	(-)		
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata (A1 + A2 + A3 - A4)	(+)	1.179.665	
B) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	(+)	21.142.712	23.444.028
C) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanza pubblica	(+)	1.396.374	1.503.368
D) Titolo 3 - Entrate extratributarie	(+)	1.595.788	1.256.010
E) Titolo 4 - Entrate in c/capitale	(+)	706.691	557.510
F) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	(+)	406.619	434.322
G) TOTALE SPAZI FINANZIARI ACQUISITI (1 + 2 + 3 + 4 + 5) (1)	(+)	88.219	
H1) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	23.146.416	22.955.876
H2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente	(+)	202.088	
H) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (H=H1+H2)	(-)	23.348.504	22.955.876
I1) Titolo 2 - Spese in c/capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	1.060.427	934.565
I2) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto delle quote finanziate da debito	(+)	933.126	
I) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I2)	(-)	1.993.553	934.565
L1) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	496.437	683.298
L2) Fondo pluriennale vincolato per partite finanziarie	(+)	1.272	
L) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (L=L1 + L2)	(-)	497.709	683.298
J) Saldo anticipazione finanziamento sanità (anticip. sanità concessa - le relative regolazioni contabili per i rimborsi anticipazione sanità effettuate nell'anno) (solo ai fini saldo di cassa)	(+)		-1.140.482
M) TOTALE SPAZI FINANZIARI CEDUTI (1)	(-)	0	
N) SPAZI ACQUISITI NON UTILIZZATI (N=1f+1g+2c+3d+4e)	(-)		
O) SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI VALIDE AI FINI DEI SALDI DI FINANZA PUBBLICA (O=A+B+C+D+E+F+G-H-I-L+J-M-N)		676.302	1.481.017
P) OBIETTIVO DI SALDO (3)		296.539	
Q) DIFFERENZA TRA IL SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI NETTO E OBIETTIVO (Q=O-P) (4)		379.763	1.481.017

Fonte: Relazione del Collegio dei revisori al rendiconto Regione Lombardia 2019

Il Collegio dei revisori ha dichiarato di aver verificato in occasione della sottoscrizione del "Prospetto per la certificazione della verifica del rispetto degli obiettivi di saldo 2019" la rispondenza dei dati certificati con quelli del bilancio dell'ente⁴¹.

3.6. I debiti fuori bilancio

Il Collegio dei Revisori, nel ricognere l'avvenuto riconoscimento nel corso dell'esercizio 2019 dei riconoscimenti effettuati con legge regionale⁴² in conformità alle disposizioni di cui all'art.

⁴¹ Il Collegio dei revisori ha altresì attestato che il rispetto dei suddetti saldi consentirà a Regione Lombardia nell'anno 2020, di risultare assegnataria di parte delle somme versate allo Stato dalle regioni inadempienti nell'anno precedente.

⁴²Dalla Relazione dei Revisori i DFB riconosciuti ai sensi dell'art. 73 D. Lgs. 118/2011 ammontano rispettivamente ad euro 9.756,00 derivante dalla sentenza esecutiva della Corte d'Appello di Milano n. 957 del 7 marzo 2017; euro € 125.695,45 riferito all'acquisizione

73 del D. Lgs. 118/2011, dà notizia che l'Amministrazione regionale, nel corso dell'esercizio, ha provveduto a prelevare somme dal "fondo contenzioso"⁴³ per il finanziamento di maggiori spese legate al contenzioso, senza l'attivazione delle normali procedure di riconoscimento di debito sulla base del parere espresso da ARCONET nella riunione del 30.03.2016⁴⁴.

Dà, inoltre atto che alla data di deposito del parere (14 maggio 2020) sono in corso di riconoscimento debiti fuori bilancio per ulteriori euro 241.869,88, anche questi in gran parte ascrivibili a spese legali contabilmente non regolari⁴⁵.

La puntuale istruttoria effettuata dalla Sezione ha consentito di quantificare i debiti riconosciuti e impegnati nell'esercizio 2019, pari complessivamente a euro 102.904,85, mentre i debiti fuori bilancio pagati risultano pari a euro 99.212,15.

L'istruttoria condotta dalla Sezione con riferimento al Fondo contenzioso ha fatto emergere la mancanza di criteri definiti di valutazione del rischio per ciascuna pratica di contenzioso⁴⁶, in contrasto con quanto attestato dal Collegio dei revisori nella loro relazione⁴⁷.

Sul punto l'Amministrazione regionale non ha fornito chiarimenti.

La Procura, nell'evidenziare la necessità di un continuo e puntuale monitoraggio del contenzioso in essere, prende atto di quanto riferito da Regione Lombardia in sede di controdeduzioni riguardo all'applicazione del principio della contabilità finanziaria 5.2, lettera h), il quale prevede "Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso".

Da ciò discende che nell'ipotesi di obbligazioni per spese legali e/o interessi, che trovano titolo nella sentenza, secondo Regione Lombardia ove la registrazione dell'impegno avvenga tempestivamente nel termine di pagamento della sentenza non genera un debito fuori bilancio e trova copertura nel fondo contenzioso. Di converso, detto fondo è lo strumento di copertura

di servizi di natura legale senza preventivo impegno di spesa; euro € 780,00 riferito al corso di formazione per il personale regionale.

⁴³ Dalla richiamata relazione quindi non sono rilevabili i debiti fuori bilancio pagati nell'esercizio 2019.

⁴⁴ Il parere espresso dalla Commissione in risposta alla specifica domanda se "le obbligazioni derivanti da sentenze passate in giudicato per le quali sia stato disposto il relativo accantonamento sul fondo rischi non costituiscono debiti fuori bilancio di cui all'articolo 73 (l'impegno è assunto secondo una legittima procedura di spesa – punto 5.2 lettera h), mentre invece costituisce debito fuori bilancio una sentenza esecutiva per la quale non si è provveduto ad accantonare le relative risorse" è stato il seguente: "Le eventuali obbligazioni giuridiche a carico dell'ente formatesi a seguito della sentenza passata in giudicato devono essere impegnate nelle scritture contabili dell'ente non oltre i termini previsti dalla sentenza per il pagamento, in tal caso non generano fuori bilancio. Se l'impegno non è registrato si formano debiti fuori bilancio".

⁴⁵ Si tratta di 53 partite di spesa relative prevalentemente a servizi legali per un ammontare complessivo di Euro 175.632,58; "acquisto di spazi pubblicitari per la campagna di comunicazione delle principali iniziative regionali da settembre a dicembre 2019" per Euro 48.826,84; servizio di presa e consegna documenti per l'anno 2019 (la causa è la mancata sottoscrizione del nuovo contratto per l'aggiudicazione del servizio) per complessivi Euro 17.410,46.

⁴⁶ La Sezione di controllo ha evidenziato come l'elenco delle cause fornito da Regione Lombardia "non reca, per ciascun contenzioso, la valutazione del rischio, l'ammontare della domanda originaria e, alla luce dei suddetti elementi, il relativo accantonamento secondo gli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dello IAS 37 e dell'OIC 31 (prima OIC n. 19)".

⁴⁷ "Il Collegio è stato informato dei criteri analitici (valutazione dei rischi connessi ad ogni singola pratica di contenzioso), della stima della probabilità di soccombenza e di tutti quegli elementi che consentono di valutare il rischio. Il fondo accantonato non è mai stato utilizzato per intero, si è rivelato sempre capiente per le effettive perdite e/o spese sostenute. L'andamento statistico ha mostrato nel tempo che sulla base dell'aleatorietà del giudizio i valori degli accantonamenti sono sempre sovrastimati per una ragione di cautela, anche se questo può comportare il rischio che la stessa Regione possa privarsi di risorse utili alle programmazioni delle spese future. L'ammontare del fondo accantonato al 31.12.2019 ammonta ad Euro 76.763.664,52. Il Collegio non rileva criticità in proposito" (pag. 24 della Relazione del Collegio dei revisori "Fondo contenzioso").

sia dei debiti fuori bilancio ex art. 73 del D. Lgs. 118/2011, sia per quelle obbligazioni sorte con le sentenze passate in giudicato e tempestivamente registrate in bilancio⁴⁸.

La Procura evidenzia come le argomentazioni proposte sovrappongono impropriamente il piano contabile a quello giuridico.

Con la definizione “debito fuori bilancio” si intende una obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di danaro sorta in violazione delle norme contabili. Ciò premesso occorre precisare che l’esistenza di una sentenza, che ex se’ riconosce la legittimità del debito, non può eludere i necessari passaggi giuscontabili, rappresentati dall’attivazione della procedura di riconoscimento di debito (che per l’Amministrazione regionale avviene con legge ex art. 73 d.lgs. 118/2011) per ricondurre quella obbligazione, certa, liquida ed esigibile, nel sistema di bilancio⁴⁹.

Né, del resto, il principio della contabilità finanziaria 5.2, lettera h), né tanto meno l’art. 73 d. Lgs. n. 118/2011 risultano in coerenza con il parere reso dalla commissione ARCONET, che può ipotizzarsi faccia riferimento, nell’espressione “non oltre i termini previsti dalla sentenza per il pagamento” al disposto dell’art. 14, 1° comma, del d.l. n. 669/1996 (come modificato dall’art. 147 della l. n. 388/2000 che ha elevato l’originario termine di 60 giorni), per il quale le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici hanno un termine di 120 giorni dalla notificazione del titolo esecutivo (anche se non munito di formula esecutiva, cfr. Tar Lazio, n. 10127/2012)⁵⁰.

Quanto sopra viene confermato da Regione Lombardia allorquando conclude che “...in considerazione delle modifiche operate dalla legge 58/2019 al comma 4 del sopracitato art. 73 che hanno previsto una procedura “semplificata” in capo alla Giunta Regionale per il riconoscimento dei debiti derivanti da sentenza che garantisce la tempestività necessaria si procederà in futuro al riconoscimento contestualmente al prelievo dal fondo contenzioso”.

In definitiva, la Procura quindi condivide le critiche formulate in argomento dalla Sezione regionale di controllo, richiamando l’amministrazione regionale ad una puntuale applicazione della normativa vigente.

3.7. L’indebitamento

La normativa vigente impone alle regioni di poter ricorrere all’indebitamento esclusivamente per finanziare spese di investimento con le modalità e nei limiti previsti dall’art. 10 della L. 243/2012 al fine di subordinare il ricorso all’indebitamento a particolari limiti e procedure per concorrere solidalmente al rispetto degli obiettivi previsti a livello europeo.

In particolare l’art. 62, co. 6, D. Lgs. n. 118/2011, prevede limiti qualitativi (divieto di contrarre mutui o altre forme di indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento) e quantitativi alla capacità delle regioni di contrarre indebitamento, talchè ai sensi di detto articolo, il ricorso al debito da parte delle regioni, fatte salve le disposizioni dell’art. 40, comma

⁴⁸ L’esistenza o meno dell’accantonamento al fondo spese o rischi futuri non costituisce l’elemento che consente di determinare se si è in presenza o meno di un debito fuori bilancio, ma costituisce lo strumento che: a) consente di iscrivere e registrare l’obbligazione giuridica fornendo le necessarie coperture, evitando la formazione di debiti fuori bilancio (per impossibilità di individuare la copertura), nei casi in cui i procedimenti di spesa sono stati regolarmente avviati; b) consente il riconoscimento dei debiti fuori bilancio, fornendo le necessarie coperture, nei casi in cui il procedimento di spesa non è stato regolarmente avviato a seguito della formazione di una obbligazione giuridicamente perfezionata “.

⁴⁹ Cfr. Deliberazione della Sezione Autonomie della Corte dei conti n. 27 del 2019 che fa riferimento all’ipotesi di cui all’art. 194 TUEL.

⁵⁰ Prima di tale termine, in base all’espresso divieto di cui alla suddetta disposizione, il creditore non ha diritto di procedere ad esecuzione forzata, né di porre in essere atti esecutivi, ivi compresa dunque la notifica del precetto.

2, è ammesso esclusivamente nel rispetto di quanto previsto dalle leggi vigenti in materia, con particolare riferimento agli articoli 81 e 119 della Costituzione, all'art. 3, comma 16, della Legge 24 dicembre 2003, n. 350, ed agli articoli 9 e 10 della Legge 24 dicembre 2012, n. 243.

Nel corso dell'esercizio finanziario 2019, come verificato anche dalla Sezione regionale di controllo, Regione Lombardia non ha fatto ricorso ad indebitamento per finanziare spese di investimento (coperte a preventivo con autorizzazione ad indebitamento poi non contratto), ma a rendiconto 2019 ha dato integrale coperture a tali spese o con avanzo o con entrate di cassa.

Inoltre il Collegio dei revisori ha dato atto, nella relazione a rendiconto 2019, che risulta rispettato il limite di indebitamento previsto dall'art. 62, co. 6 d.lgs. n. 118/2011⁵¹ e che il livello del debito regionale è in diminuzione rispetto all'esercizio precedente, essendo passato da euro 1.796.195.769,09 ad euro 1.730.690.995,46 al 31 dicembre 2019.

Particolare attenzione è stata dedicata dalla Sezione di controllo all'analisi delle singole posizioni debitorie, che compongono il debito autonomo regionale, evidenziando un valore di debito autonomo effettivo pari ad euro 1.667.975.453,44⁵².

In relazione al mancato accantonamento della differenza positiva dei flussi finanziari correlati alla stipula dei contratti derivati di copertura (swap di tasso, di ammortamento e di cambio), sottoscritti al momento dell'emissione dei Bond⁵³ la Procura condivide l'indicazione della Sezione di controllo circa il puntuale rispetto del punto 3.23 dell'all. 4/2 di cui al d.lgs. n. 118 del 2011, secondo cui tutti⁵⁴ gli eventuali flussi positivi debbono essere accantonati quale quota vincolata dell'avanzo di amministrazione "fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali mark to market negativi futuri, e fino a completa estinzione di tutti i debiti coperti da derivati."

⁵¹Art. 62 co. 6 D. Lgs. n. 118/2011: "Le regioni possono autorizzare nuovo debito solo se l'importo complessivo delle annualità di ammortamento per capitale e interesse dei mutui e delle altre forme di debito in estinzione nell'esercizio considerato, al netto dei contributi erariali sulle rate di ammortamento dei mutui in essere al momento della sottoscrizione del finanziamento e delle rate riguardanti debiti espressamente esclusi dalla legge, non supera il 20 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" al netto di quelle della tipologia "Tributi destinati al finanziamento della sanità" ed a condizione che gli oneri futuri di ammortamento trovino copertura nell'ambito del bilancio di previsione della regione stessa, fatto salvo quanto previsto dall'art. 8, comma 2 – bis, della legge n. 183 del 2011. Nelle entrate di cui al periodo precedente, sono comprese le risorse del fondo di cui all'art. 16 – bis del decreto – legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, alimentato dalle partecipazioni al gettito derivante dalle accise. Concorrono al limite di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dalla regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, salvo quelle per le quali la regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito.". Ai sensi del successivo comma 7 la violazione fa scattare il divieto per la regione di contrarre nuovo debito fino a quando il limite non risulti rispettato.

⁵² Ai fini dell'individuazione del debito autonomo effettivo al 31.12.2019, La Sezione valorizza la consistenza del fondo di ammortamento del debito (il c.d. *sinking fund*) relativo al bond Lombardia, scadente il 25 ottobre 2032, alimentato dalla Regione Lombardia in dipendenza dello swap di ammortamento. A fine 2019, la quota del predetto fondo afferente alla regione Lombardia è indicata in 62,72 milioni di euro, talchè il debito 'autonomo' effettivo si attesta a 1.667,98 milioni di euro.

⁵³ Regione Lombardia, su indicazione della Sezione di controllo ha accantonato prudenzialmente ogni anno, a partire dall'anno 2008, sotto la voce "Fondo rischi per eventuali oneri da prestiti obbligazionari" un fondo (capitolo 347) che alla data del 31/12/2019 ammonta ad euro 42.000.000,00. Il Collegio dei revisori dà atto nella relazione che il valore del "mark to market" relativo alla quota parte del derivato a carico della Regione valorizzato alla data del 31/12/2019 è pari a euro 71.624.001,92,

4. La spesa del personale (A cura del P.M. Dr. Alessandro Napoli)

4.1. I parametri normativi quali limiti al trend di spesa.

L'art. 1, comma 557 lett. a) della legge n.296/2006 (c.d. Legge Finanziaria 2007) impone la riduzione dell'incidenza percentuale delle spese di personale rispetto al complesso delle spese correnti, attraverso svariate misure tra cui una parziale reintegrazione dei cessati ed un contenimento della spesa per il lavoro flessibile.

La natura cogente di tale precetto costituisce diritto vivente della giurisprudenza contabile che l'ha qualificato non solo come principio tendenziale di riduzione o contenimento della spesa, ma quale obiettivo vincolante e imperativo (cfr., e *pluribus*, delibera n. 57/2014 della Corte dei Conti - Sez. Reg. Controllo Toscana).

Lo stesso articolo, al comma 557-*quater*, dispone che ai fini dell'applicazione del comma 557, a decorrere dall'anno 2014 gli enti assicurino, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione.

Sul punto, la giurisprudenza contabile ha espresso un orientamento univoco finalizzato a valorizzare l'importanza della spesa effettivamente sostenuta e non derivante da conteggi virtuali.

Il rispetto del limite di spesa deve essere pertanto assicurato in ragione proprio della pluriennalità della base temporale di riferimento (cfr. e *pluribus* delibera n. 202/2014 della Corte dei Conti - Sez. Reg. Controllo Piemonte e delibera n. 250/2014 della Corte dei conti - Sez. Reg. Controllo Toscana), la quale, con l'introduzione del parametro temporale fisso ed immutabile (art. 3, comma 5 *bis* del D. L. n. 90/2014), non può che riferirsi al triennio 2011-2013 (cfr. delibera n. 218/2015 della Corte dei conti - Sezione Regionale di Controllo per il Veneto).

Anche la prassi amministrativa (cfr. nota n. 73024 del 16/09/2014 del Ministero dell'Economia e delle Finanze) ha chiarito che, ai fini del contenimento della spesa per il personale nel rispetto delle disposizioni del succitato comma, per l'anno 2014 bisogna far riferimento agli esercizi 2011, 2012 e 2013; cionondimeno, per gli enti, all'epoca, in sperimentazione (tra cui la Regione Lombardia), nel 2012 l'importo complessivo degli impegni dell'esercizio 2012 potrebbe non costituire una base corretta per calcolare il valore medio del triennio ai fini della verifica del rispetto dei limiti imposti dalla normativa sulle spese di personale in termini di *trend* di spesa. Ergo, è consentito il riferimento al triennio costituito dagli esercizi 2011, 2011, 2013 anziché al predetto triennio costituito dagli esercizi 2011, 2012, 2013.

Come già più volte evidenziato in sede di conclusioni scritte, questo Ufficio condivide siffatto approccio ermeneutico.

4.2. I tetti finanziari.

L'organo di revisione ha provveduto ad accertare, nel corso delle proprie verifiche, che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa, previsto dall'articolo 39 della Legge n. 449/1997.

In merito agli specifici vincoli finanziari, dagli accertamenti effettuati dal prefato organo di controllo interno emerge un quadro di tendenziale rispetto della vigente normativa (salvo ipotesi peculiari *infra* dettagliate).

4.3. Verifica del contenimento delle spese di personale.

Dai conteggi effettuati dall'organo di revisione, si evince che la spesa di personale sostenuta nell'anno 2019, pari a € 144.246.358,36, rientra nei limiti di cui all'art. 1, comma 557 *quater* della L. n. 296/2006; infatti, il valore medio delle somme, impegnate in via definitiva, nel triennio 2011-2011-2013 è pari a € 189.037.394,15.

La sintesi di quanto esposto risulta dal seguente prospetto:

Spesa di personale	Media 2011/2013	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Spese macroaggregato 101	173.644.,991,06	176.028.614,62	157.141.990,26
Spese macroaggregato 103	1.036.764,57	4.475.703,60	682.430,18
Irap macroaggregato 102	10.896.644,00	11.676.354,00	10.252.731,74
Altre spese: Spese macroaggregato 104	234.366,67	270.695,00	180.000,00
Altre spese: Spese macroaggregato 109	3.224.627,85	4.675.005,00	3.380.001,00
Altre spese: da specificare	0,00	0,00	0,00
Totale spese di personale (A)	189.037.394,15	197.126.372,22	171.637.153,18
(-) Componenti escluse (B)		20.371.207,94	27.390.794,82
(=) Componenti assoggettate al limite di spesa A-B	189.037.394,15	176.755.164,28	144.246.358,36

Sono state escluse dal calcolo le spese riportate nella seguente tabella:

Componenti escluse (B)	STIPENDIALI	ONERI	TOTALE
Spese personale ex province	14.596.998,26	5.173.490,88	19.770.489,14
Spese personale categorie protette	2.802.498,74	961.796,45	3.764.295,19
Spese personale comandato e Art. 23 Bis	2.336.865,17	820.445,27	3.157.310,44
incentivi per la progettazione			34.600,98
AIC - incentivi attività integrative comunitarie	506.027,53	123.470,56	629.498,09
OCDPC - imp 13213/4/5/7	63.844,19	15.577,98	34.600,98
Sommano	20.306.233,89	7.094.781,14	27.390.794,82

Fonte: relazione del collegio dei revisori in sede di parere al rendiconto 2019

4.4. Verifica dei vincoli in materia di contratti di lavoro flessibile.

La spesa del personale per i contratti di lavoro flessibile delle Regioni, ai sensi dell'art. 9 comma 28 del D.L. 78/2010, non può essere superiore al 50% di quella sostenuta per le rispettive finalità nell'anno 2009.

La composizione delle grandezze che riguardano il "lavoro flessibile" è la seguente:

LAVORO FLESSIBILE:	anno 2016	anno 2017	anno 2018	anno 2019
Personale a tempo determinato	5.334.240,00	5.414.978,08	5.003.775,20	5.376.865,35
Co.co.co.	922.516,17	811.551,29	488.550,89	466.477,58
TOTALE COMPLESSIVO	6.256.756,17	6.226.529,37	5.492.326,09	5.843.342,93

Fonte: relazione del collegio dei revisori in sede di parere al rendiconto 2019

Per questa categoria di spesa del personale si osserva la seguente dinamica:

Spesa impegnata anno 2009	8.589.842,96
Tetto di spesa 50%	4.294.921,48

Spesa impegnata anno 2013	6.034.635,76
Spesa impegnata anno 2014	5.959.552,92
Spesa impegnata anno 2015	6.269.078,91
Spesa impegnata anno 2016	6.256.756,17
Spesa impegnata anno 2017	6.226.529,37
Sforamento anno 2017	1.931.607,89
Spesa impegnata anno 2018	5.492.326,09
Sforamento anno 2018	767.912,46
Spesa impegnata anno 2019	5.843.342,93

spesa impegnata anno 2009	8.589.842,96
a) tetto di spesa 50%	4.294.921,48
b) maggiorazione 10% art. 1 c. 479 lett. C) L 232/2016	429.492,15
c) limite spesa (a+b)	4.724.413,63
spesa impegnata anno 2016	6.256.756,17
spesa impegnata anno 2017	6.226.529,37
spesa impegnata anno 2018	5.492.326,09
d) Spesa impegnata anno 2019	5.843.342,93
e) Sforamento anno 2019 (d-c)	1.118.929,30

Fonte: relazione del collegio dei revisori in sede di parere al rendiconto 2019

Come si evince dalla tabella, anche per il 2019, sulla scorta di quanto correttamente evidenziato dal Collegio dei revisori, la spesa impegnata per contratti di lavoro flessibile non rispetta il vincolo imposto dall'art. 9 comma 28 del DL 78/2010, come ormai avviene da svariati anni. L'articolo 9, comma 28 del decreto legge n. 78 del 2010 modula il limite di spesa per distinti aggregati; esso ben può essere considerato dagli enti territoriali in un unico coacervo, ampliando in tal modo la possibilità di azione dell'ente. Cionondimeno, pur tenendo conto di tali "temperamenti", permane la sopracitata violazione pari a oltre un milionecentodiciottomila euro di maggior spesa nel 2019 rispetto al limite di legge.

Fermo il fatto che tale limitazione non è da considerarsi sostitutiva ai vincoli di spesa e alle limitazioni assunzionali già previste in materia, ma ha carattere aggiuntivo agli stessi (cfr. delibera n. 3/2013 Corte dei Conti - Sez. Reg. Controllo Calabria), non è condivisibile la prospettazione della Regione Lombardia che ritiene di aver assolto ai vincoli di legge relativi alle assunzioni a tempo determinato attraverso la forma alternativa prevista dall'art. 6 comma 20 del DL 78/2010. Ciò per le ragioni, da tempo, esposte da questa Procura in sede di conclusioni scritte nei precedenti giudizi di parifica del rendiconto regionale, cui si rinvia per esigenza di sintesi.

Il protrarsi di tale violazione è foriero di obiettive criticità, sotto il duplice profilo della legittimità contabile dell'eccedenza di spesa, come più volte evidenziato da questo Ufficio, nonché della conformità dell'attività amministrativa alla prefata disciplina finanziaria in sede di programmazione, gestionale e di consuntivo.

4.5. Verifica dei vincoli alle assunzioni di personale a tempo indeterminato.

La capacità di *budget* assunzionale ex art. 3 comma 5 del d.l. n. 90/2014 per l'anno 2019 è stata verificata dal Collegio dei revisori mediante l'applicazione dei criteri fissati dall'art. 14 della circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica

DFP 0011786 P-4.17.1.7.4 del 22/02/2011, avente ad oggetto "Aggiornamenti alla nota circolare del 18/10/2010 n. 46078. Programmazione del fabbisogno di personale triennio 2011-2013. Autorizzazioni a bandire per il triennio 2011-2013 e ad assumere per l'anno 2011".

Per ciascuna categoria di personale (comparto e dirigenti) il calcolo ha tenuto conto della retribuzione fondamentale, cui è stata sommata, con separata evidenziazione, la media aritmetica del trattamento economico accessorio ottenuta mediante il rapporto tra la quota complessiva del fondo relativo all'anno precedente (tenuto conto del disposto dell'articolo 9, comma 2-bis del D.L. 78/2010) ed il valore medio dei dipendenti nel medesimo anno. Gli importi indicati sono stati calcolati al lordo degli oneri riflessi, con riguardo sia ai risparmi sia ai costi.

Nel computo delle cessazioni il valore conteggiato non deve tenere in considerazione le mobilità verso enti o amministrazioni sottoposte al regime assunzionale vincolato; vanno, invece, incluse le mobilità verso amministrazioni che non hanno alcun vincolo assunzionale. Si precisa, infine, che anche le riammissioni in servizio, nel rispetto della normativa vigente, devono essere equiparate a nuova assunzione.

Infatti, è stato chiarito che la mobilità di personale tra Amministrazioni sottoposte a disciplina limitativa rappresenta, di per sé, una modalità di trasferimento che non genera variazioni sulla spesa complessiva e, quindi, è un'operazione neutra di finanza pubblica. Laddove, invece, l'Amministrazione cedente non sia soggetta ai vincoli, si rende necessario per l'Amministrazione ricevente computare l'acquisizione come assunzione, quindi, assoggettando la stessa ai limiti al *turn over* (cfr. e *pluribus* delibera n. 7/2013 della Corte dei Conti Sez. Regionale Controllo Piemonte; delibera n. 140/2013 della Corte dei Conti - Sez. Reg. Controllo Lombardia; delibera n. 27/2016 della Corte dei Conti - Sez. Reg. Controllo Piemonte).

Altra voce neutra al fine della verifica delle predette limitazioni riguarda le assunzioni di personale appartenente alle categorie protette, rientrante nel limite della quota obbligatoria prevista per legge. Va da sé che, per simmetria, le corrispondenti cessazioni non sono computate ai fini della determinazione delle risorse utili per le nuove assunzioni. Tali dinamiche, inerenti proprio a questa categoria di soggetti, sono, quindi, neutralizzate tanto in uscita quanto in entrata, per garantire raffronti omogenei. Con riguardo all'assunzione di personale appartenente a categorie protette, è stato osservato che "le spese sostenute per l'assunzione di personale rientrante nelle categorie protette, vanno escluse dall'ammontare della spesa per il personale, «in quanto trattasi di spese non comprimibili, a condizione che siano state effettivamente assunte per personale rientrante nella percentuale d'obbligo o quota di riserva» (cfr. parere n.15/2013 Sezione Regionale di controllo per il Piemonte e n. 40/2014/PAR Sezione regionale di controllo per la Sicilia). D'altro canto, "l'assunzione di personale appartenente alle categorie protette effettuata in eccedenza alla quota di riserva o in assenza dello specifico obbligo previsto dal legislatore, rientra nel computo delle spese di personale, rilevante ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, ed in particolare di quelli di cui all'art. 1, commi 557 e ss, della legge 27 dicembre 2006, n. 296" (cfr. parere n. 143/2013, della Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Veneto).

Una voce rientrante nel prefato limite è quella relativa agli incrementi di *part-time* concernenti il personale originariamente assunto a tempo parziale, ai sensi dell'art. 3 comma 101 della Legge 244/2008 (cfr. parere n. 404/2012, della Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per la Lombardia).

Orbene, la Procura prende atto che dagli accertamenti dell'organo di revisione e della Sezione emerge il rispetto dei limiti di legge al *turn-over*.

Nella seguente tabella vengono richiamati i dettagli della dinamica verificatasi nel 2019:

Limiti al turn over - Anno 2019

COMPARTO

CAPACITA' ASSUNZIONALE COMPARTO 2019	
100% CESSAZIONI 2018 COMPARTO	
6.859.550,13	

Categorie	CESSAZIONI COMPARTO ANNO 2018		ASSUNZIONI COMPARTO NON NEUTRE ANNO 2019	
	n. cessati	Importo cessati	n. assunti non neutri	Costo Assunzioni
B1	4	168.921,64	1	42.230,41
B3	9	392.578,11	1	43.619,79
C	40	1.823.990,00	24	1.094.394,00
D1	63	3.042.009,81	17	820.859,79
D3	27	1.432.050,57	1	53.038,91
Totale	143	6.859.550,13	44	2.054.142,90

DIRIGENZA

CAPACITA' ASSUNZIONALE DIRIGENZA 2019	
100% CESSAZIONI 2018 DIRIGENZA	
€ 1.733.353,05	

Dirigenti	CESSAZIONI DIRIGENTI ANNO 2018		ASSUNZIONI DIRIGENTI ANNO 2019	
	n. cessati	Importo cessati	n. assunti	Costo Assunzioni
Dirigenti	11	€ 1.733.353,05	0	0

Fonte: relazione del collegio dei revisori in sede di parere al rendiconto 2019

4.6. Contrattazione integrativa.

Le risorse destinate dall'Ente alla contrattazione integrativa sono le seguenti:

SINTESI FONDI CCDI COMPARTO E DIRIGENZA - ANNI 2014-2019

Comparto

	stabili	variabili	Totale (costituito)	Decurtazioni fondo ex art. 9, co 2-bis competenza anno	Declinazioni fondo ex art. 9, co 2-bis competenza anni precedenti	Decurtazioni del fondo per trasferimento di funzioni	Note
Comparto 2014	23.868.371	4.621.181	28.489.552	1.398.042	-	2.339.538	Il Totale (costituito) è al netto delle decurtazioni ex art. 9, comma 2 bis e delle decurtazioni per trasferimento di funzioni
Comparto 2015	22.458.052	5.814.833	28.272.885	1.474.086	76.044	2.339.538	Il Totale (costituito) è al netto delle decurtazioni ex art. 9, comma 2 bis e delle decurtazioni per trasferimento di funzioni
Comparto 2016	23.479.138	5.651.596	29.130.734	2.012.427	-	2.339.538	Decurtazioni Fondo: Taglio legge 122/2010 anno 2015 (art. 1c.456 L. 27 dic 2013, n. 147) -> € 1.474.086 Taglio art. 1c.236 L. 28 dicembre 2015, n. 208 (limite Fondo 2015) -> € 79.472 Taglio art. 1c.236 L. 28 dicembre 2015, n. 208 (proporz. Riduz personale) -> € 458.869 Decurtazioni per trasferimento Funzioni -> 2.339.538 Risorse Aggiuntive personale trasf. dalle province Art. 1 c96 L.56/2014 -> 1.407.627

Cornparto 2017	23.850.998	6.085.281	29.936.279	2.118.080 (*)	38.012 (*)	2.339.538 (*)	(*) Decurtazioni: Taglio legge 122/2010 anno 2015 (art. 1c.456 L. 27 dic 2013, n. 147) -> € 1.474.086 Taglio art. 1c.236 L. 28 dicembre 2015, n. 208 (limite Fondo 2015) -> € 88.012 Taglio art. 1c.236 L. 28 dic 2015, n. 208 (proporz. alla riduz definitiva personale anno 2016) -> € 496.881 Taglio art. 1c.236 L. 28 dic 2015, n. 208 (conguaglio a saldo decurtaz. proporz. alla riduz. personale applicata al Fondo 2016) -> € 38.012 Taglio art. 23 comma 2 D. Lgs. 75/2017 (limite Fondo 2016) -> € 59.101 Decurtazioni per trasferimento Funzioni -> 2.339.538 Risorse Aggiuntive: personale trasf dalle province Art.1 c96 L.56/2014 -> 1.934.959
----------------	------------	-----------	-------------------	---------------	------------	---------------	--

	stabili	variabili	Totale (costituito)	Decurtazioni fondo art. 23, co 2 D Lgs	Decurtazione anno precedente		Note
Comparto 2018	16.293.650	5.771.347	22.064.997(*)	70.434 (**)			(*) Totale Costituito: dal 2018 nel Fondo CCDI Comparto non è più compresa la quota destinata alla retribuzione di Posizione e Risultato delle PO. L'importo destinato alle PO per il 2018 e finanziato direttamente dal bilancio ammonta € 9.288.876 (**) Decurtazioni: Taglio Art 23 comma 2 D Lgs. 75/2017 -> € 70.434 (Il Limite Fondo al netto della retr. Pos. e Ris Quadri 2017 ammonta a 17.341.332) Risorse Aggiuntive: Art.67 c2b: increm differenziale pos. Econ a seguito rinnovo CCNL -> € 107.969 Art 1 . c. 800 legge bilancio 2018 (armonizz Tratt econ personale ex province): -> € 1.586.487 increm per personale trasferito c/o Giunta R.L. > € 23.947
Comparto 2019	16.504.381	6.298.121	22.802.502 (*)	170.055 (**)	4.708 (***)		(*) Totale Costituito, dal 2018 nel Fondo CCDI Comparto non è più compresa la quota destinata alla retribuzione di Posizione e Risultato delle PO L'importo destinato alle PO- riferito all'anno 2017 e finanziato direttamente dal bilancio ammonta a € 9.275.751 (**) Decurtazioni: Taglio Art 23 comma 2 D Lgs. 75/2017 -> € 170.055 (Il Limite Fondo complessivo Art. 23 c. 2 è pari a € 26.617.083; al netto della retr. Pos. e Ris. Quadri 2017 ammonta a € 17.341.332) (***) Recupero a saldo sull'anno 2018 x ricalcolo incremento Art.1 c. 800 Risorse Aggiuntive: Art 67 c2a: Importo su base annua di 83,20 euro, per le unità di personale in servizio al 31.12.2015 a valere dall'anno 2019 -> € 220.147 Art 67 c2b, increm differenziale pos. Econ a seguito rinnovo CCNL -> € 107.969 Art 1 c. 800 legge bilancio 2015 (armonizz Tratt. econ personale ex province - ricalcolato) -> € 1.581.779 Increm per personale trasferito c/o Giunta.R.L. -> € 23.947 Art 67 c3c: Indennità per protezione civile -> € 50.130 incentivi Funz. Tecniche art 113 D.Lgs 50 / /2016 -> € 187.040 Art 67 c5b attività integrative Comunitarie- Finanziarie con Fondi U.E. -> € 647.599 Incremento Quota destinata alle PO. (a valere sul bilancio) a seguito di trasferimento personale da POLIS. > € 13.125

Dirigenza

	stabili	variabili	Totale (costituito)	Decurtazioni fondo ex art 9, co 2-bis competenza	Decurtazioni fondo ex art 9, co 2-bis competenza	Decurtazioni del fondo per trasferimento di funzioni	Note
Dirigenza 2014	10451602	198.000	10.649.602	688.205	..	472.042	Il Totale (costituito) è al netto delle decurtazioni ex art 9, comma 2 bis e delle decurtazioni per trasferimento di funzioni
Dirigenza 2015	10355814	176.302	10.532.116	712.014	23.809	472.042	Il Totale (costituito) è al netto delle decurtazioni ex art 9, comma 2 bis e delle decurtazioni per trasferimento di funzioni
Dirigenza 2016	10456000	176.302	10.632.322	753.080	-	472.042	Decurtazioni Fondo: Taglio legge 122/2010 anno 2015 (art 1. c. 456 L. 27 dic 2013 n 147) -> € 712.014 Taglio art. 1 c. 236 L.28 dicembre 2015, n. 208 (limite Fondo 2015) -> € 14.023 Taglio art. 1 c. 238 L.28 dicembre 2015, n. 208 (proporz Riduz personale) -> € 27.043 Decurtazioni per trasferimento Funzioni -> € 472.042 Risorse aggiuntive personale trasf. dalle province Art 1 c. 96 L.56/2014->
Dirigenza 2017	13301267	176.302	13.477.569	730.399 (*)	0 (*)	472.042 (*)	(*)Decurtazioni: Taglio legge 122/2010 anno 2015 (art 1. c. 456 L. 27 dic 2013 n 147) -> € 712.014 Taglio art. 1 c. 236 L.28 dicembre 2015, n. 208 (limite Fondo 2015) -> € 14.023 Taglio art. 1 c. 236 L.28 dicembre 2015, n. 208 (proporz Riduz personale - a saldo) -> € 0 Taglio art. 23 comma 2 D Lgs 75/2017 (limite Fondo 2016) -> € 4.362 Decurtazioni per trasferimento Funzioni -> € 472.042 Incrementi: Risorse Aggiuntive personale trasf. dalle province Art. 1 c96 L.56/2014 -> € 137.670 Incremento x riordino e revisione assetti organizzativi della dirigenza LR 26 mag

Dirigenza 2018	13.279.404	176.302	13.455.706	736.016 ⁽¹⁾	0 ^(*)	472.042 ⁽¹⁾	(*)Decurtazioni: Taglio legge 122/2010 anno 2015 (art 1. c. 456 L. 27 dic 2013 n 147) ->€ 712.014 Taglio art. 1 c. 236 L.28 dicembre 2015, n. 208 (limite Fondo 2015) ->€ 14.023 Taglio art. 23 comma 2 D Lgs 75/2017 (limite Fondo 2016) ->€ 9.979 Decurtazioni per trasferimento Funzioni ->€ 472.042 Incrementi: Risorse Aggiuntive personale trasf. dalle province Art. 1 c96 L.56/2014 ->€ 137.670 Incremento x riordino e revisione assetti organizzativi della dirigenza LR 26 mag 2017 n. 15 (ar18) ->€ 2.747.576 Art. 1 c. 800 legge bilancio 2018 (armonizz Tratt econ personale ex province) -
Dirigenza 2019	13.289.104	176.302	13.465.406	736.016 ^(*)	2.007 ^(**)	472.042 ^(***)	(*)Decurtazioni: Taglio legge 122/2010 anno 2015 (art 1. c. 456 L. 27 dic 2013 n 147) ->€ 712.014 Taglio art. 1 c. 236 L.28 dicembre 2015, n. 208 (limite Fondo 2015) ->€ 14.023 Taglio art. 23 comma 2 D Lgs 75/2017 (limite Fondo 2016) ->€ 9.979 (**) Recupero a saldo sull'anno 2018 x ricalcolo incremento Art.1 c. 800 (***) Decurtazioni per trasferimento Funzioni ->€ 472.042 Incrementi: Risorse Aggiuntive personale trasf. dalle province Art. 1 c96 L.56/2014 ->€ 137.670 Incremento x riordino e revisione assetti organizzativi della dirigenza LR 26 mag 2017 n. 15 (ar18) ->€ 2.747.576 Art. 1 c. 800 legge bilancio 2018 (armonizz Tratt econ personale ex province ricalcolato) ->€ 12.528 Art. 26 c 1e) Incremento per indennità protezione civile ->€ 13.714

Fonte: relazione del collegio dei revisori in sede di parere al rendiconto 2019

Con riferimento ai vincoli finanziari, l'organo di revisione evidenzia che gli oneri della contrattazione decentrata impegnati nell'anno 2019 non superano il corrispondente importo impegnato per l'anno 2016 ex art. 23 D.lgs. n. 75/2017.

Inoltre, la Procura condivide la raccomandazione del prefato organo, secondo cui l'indennità di produttività deve essere strettamente collegata al raggiungimento degli obiettivi assegnati, i quali devono avere un carattere aggiuntivo rispetto alle normali prestazioni lavorative ed essere strettamente legati a valutazioni meritocratiche.

Ciò detto, tale indennità non potrà in alcun modo prevedere "acconti infra-annuali", ma dovrà essere ripartita solamente a seguito della conclusione del progetto o dell'anno di riferimento, previa verifica del raggiungimento degli obiettivi assegnati e del conseguimento di una valutazione positiva.

Parimenti, gli obiettivi devono essere definiti prima dell'inizio dell'esercizio di riferimento ed essere tali da garantire una coerenza di bilancio, tenuto conto che il conseguimento degli stessi rappresenta condizione essenziale per l'erogazione degli incentivi previsti in sede di contrattazione integrativa.

Sul punto, dagli accertamenti dell'organo di controllo interno risulta che il fondo per le risorse destinate alla contrattazione integrativa del personale dirigente è stato regolarmente costituito nell'anno 2019, così come il relativo accordo tra le delegazioni trattanti.

5. La struttura e gli enti del SIREG (A cura del P.M. Dr. Antonino Grasso)

5.1. I rapporti di credito-debito Regione/società partecipate: il Fondo crediti di dubbia esigibilità

La Procura prende atto che la Regione include ora nel FCDE i crediti nei confronti delle società/enti facenti parte del SIREG (Finlombarda -per le poste che non si riferiscono a giri contabili, Infrastrutture spa, Aria spa, FNM spa, Navigli Lombardi Scarl, Explora spa, Asam spa, Fondazione Minoprio, Fondazione lombarda Film Commission, Fondazione Lombardia per l'ambiente e la Fondazione regionale per la Ricerca Biomedica).

Nelle precedenti memorie conclusionali, l'Ufficio aveva rilevato che l'esclusione dei crediti vantati dalla Regione verso società a partecipazione pubblica o sotto il controllo pubblico non fosse sistematicamente corretta, considerato: la loro natura formalmente privata riconosciuta a più riprese dalla Cassazione; l'agire nelle forme proprie del diritto comune, con autonomia gestionale; la soggezione alle procedure concorsuali; l'esclusione, in linea di principio, dal perimetro degli enti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti.

Permane tuttavia l'esclusione dal FCDE dei crediti vantati nei confronti di Finlombarda S.p.A. riconducibili a operazioni strumentali di regolazione contabile; e va altresì evidenziato che la Regione ha escluso dal FCDE la anticipazione concessa alla Fondazione Regionale per la ricerca Biomedica, a seguito di una dilazione del credito concessa con legge⁵⁵.

L'Ufficio evidenzia, inoltre, che la nuova formulazione dell'art. 55, comma 2 bis, della l.r.34/1978 prevede una modalità agile per la riscossione dei crediti in fase di ordinazione della spesa, modalità estesa anche ai soggetti del SIREG. Alla data attuale, a quanto consta, manca tuttavia la fissazione da parte della Giunta delle relative "modalità operative".

⁵⁵ La scadenza delle anticipazioni concesse da Regione a favore della Fondazione regionale per la Ricerca Biomedica, per l'importo complessivo di euro 35.000.000,00, è posticipata al 30 dicembre 2022 (art. 1, c. 22, l.r. 42/2017).

Il beneficio è stato concesso "Nelle more dello svolgimento delle procedure di valorizzazione tramite l'ingresso di nuovi investitori o la cessione in tutto o in parte degli asset di proprietà della Fondazione regionale per la Ricerca Biomedica" (disp. cit.).

Secondo quanto riferito dalla Regione, "Entro la data fissata per la restituzione la Fondazione conta di alienare la partecipazione detenuta in Nerviano Medical Sciences Group S.p.A. e liquidare in un'unica soluzione il debito maturato nei confronti del Fondatore. Un'offerta condizionata d'acquisto della quota da parte del socio di maggioranza è già pervenuta alla Fondazione nell'agosto dello scorso anno. Tale proposta non risultava però in linea con gli interessi della Fondazione e dunque con quelli del Fondatore in quanto non teneva in considerazione il valore attuale dell'intero gruppo di cui la Fondazione detiene il 10%" (controdeduzioni Regione enti Sireg).

Allo stato, dunque, non vi è certezza o quantomeno una ragionevole probabilità che il credito possa essere effettivamente realizzato. L'istituto del fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce una necessaria integrazione legale al «principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini [del risultato di] amministrazione, [connotato dalla] stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria» (Corte cost., [n. 138 del 2013](#)).

L'accantonamento al FCDE è funzionalmente definito dall'allegato 4/2, punto 3.3, al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, il quale stabilisce che esso «non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata».

Si tratta di una "regola che inverte l'applicazione del principio di prudenza nella stima delle risorse disponibili. Come semanticamente specificato, il fondo rende inerte, cioè inutilizzabile, una quota delle risorse risultanti da parte entrata, in misura proporzionale all'andamento della riscossione" (Corte cost., n. 4/2020).

A tal riguardo, va rilevato che "Non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione" (All.4/2, pt. 3.3).

La Fondazione è un ente morale, dotato di personalità giuridica, disciplinato dal codice civile (Corte conti, Sez. regionale controllo Lombardia, n. 31/2013, Relazione sulla gestione del sistema sanitario in Lombardia -Anno 2011).

Infine, la Regione include ora nel FCDE i crediti nei confronti delle società/enti facenti parte del SIREG, tra i quali la Fondazione regionale per la Ricerca Biomedica.

5.2. Il Fondo perdite società partecipate

La Procura prende atto che le società partecipate non hanno ancora approvato i bilanci 2019.

La normativa statale ha prorogato al 30 giugno c.a. il termine per l'approvazione dei bilanci dell'esercizio precedente.

Tale situazione, tuttavia, in astratto può avere futuri riflessi nei rapporti tra la Regione e le società partecipate.

In primo luogo, allo stato degli atti non si ha evidenza della futura necessità di interventi di copertura di perdite o di operazioni di ricapitalizzazione.

Inoltre, la riconciliazione dei rapporti finanziari con le società partecipate potrebbe far sorgere debiti fuori bilancio, di cui al momento, peraltro, non si ha evidenza.

5.3. Verifica dei crediti e debiti reciproci dell'Ente con i propri enti strumentali e le società controllate.

5.3.1. Il piano di razionalizzazione delle società partecipate

La Procura prende atto che con dGR n. 2689 del 23 dicembre 2019 è stata approvata la relazione sullo stato di realizzazione del piano di razionalizzazione di cui alla dGR 1096/2018.

L'Ufficio rinvia a tal riguardo a quanto già osservato in passato, con particolare riferimento: alla scelta di demandare la razionalizzazione delle partecipazioni detenute dagli Enti in forma non societaria a provvedimenti adottati da questi ultimi e di cui la Regione si limita a prendere atto; alla mancata inclusione di Finlombarda spa e di FNM spa (e delle partecipate di quest'ultima) nel predetto piano.

5.3.2. Aler Pavia-Lodi

La Procura prende atto che la Regione, con l.r. 6 agosto 2019 n. 15 -Assestamento al bilancio 2019-2021 con modifiche di leggi regionali- art. 9 -Misure di sostegno ad ALER Pavia-Lodi- ha rinunciato alla somma di € 2.500.000,00 dovuta da ALER Pavia-Lodi per la restituzione in tre anni, a partire dal 2019, dell'anticipazione finanziaria concessa ai sensi dell'articolo 15 della l.r. n. 24/2014.

Con la stessa legge regionale n. 15/2019, art. 9, la Regione ha concesso all'Azienda un contributo in parte corrente di € 1.250.000,00 sul 2019, di € 2.500.000,00 sul 2020 e € 2.500.000,00 sul 2021, rispetto al quale è stabilito che, con successivo atto, la Giunta stabilisce condizioni e termini per l'erogazione.

L'Azienda, secondo quanto risulta dagli atti posti a disposizione della Procura, versa da tempo in una situazione di crisi anche finanziaria.

Con deliberazione di Giunta n. 4525 del 10 dicembre 2015, in attuazione dell'articolo 13 della l.r. 24/2014, è stato approvato il piano di risanamento presentato da ALER Pavia-Lodi, che così ha avuto accesso ad un contributo straordinario regionale da erogarsi in un'unica soluzione di euro 7.070.000,00 a fondo perduto finalizzato all'attuazione del piano di risanamento da attuarsi nel triennio 2016-2018.

Con deliberazione n. 1160 del 21 gennaio 2019 la Giunta, relativamente alla verifica circa l'attuazione del primo semestre 2018 del piano di risanamento, ha riscontrato le criticità emerse nelle verifiche precedenti: un elevato tasso di morosità, un'insufficiente riduzione delle spese di amministrazione e generali, la mancata acquisizione in gestione del patrimonio dei capoluoghi di riferimento, e il reiterato ricorso all'anticipazione da parte del tesoriere a sostegno

della gestione ordinaria.

Le Aziende lombarde per l'edilizia residenziale (ALER) sono enti pubblici di natura economica, dotati di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e organizzativa, patrimoniale e contabile e di proprio statuto approvato dalla Regione (art. 7 l.r. n. 16/2016).

La governance degli enti in questione è espressione della Regione (artt. 10 ss. l.r. n. 16/2016).

Anche considerato il potere di nomina degli organi dell'ente spettate alla Regione, le aziende in questione vanno ritenute enti strumentali controllati ai sensi dell'art. 11-ter del d.lg. n. 118/2011 s.m.i.

Le disposizioni regionali prima richiamate, nella misura in cui prevedono interventi finanziari a favore della ALER Pavia-Lodi espongono profili di criticità.

Invero, nonostante non sia rinvenibile, stante la natura non societaria dell'ente beneficiario, un puntuale divieto di "soccorso finanziario" (art. 6, c. 19, d. l. n. 78/2010, conv. con l. n. 122/2010, ed ora artt. 14, c. 5, e 21 d.lgs. n. 175/2016) la reiterata concessione da parte della Regione di contributi finanziari a favore di un soggetto strumentale in costante difficoltà finanziarie non appare rispettosa dei principi di sana gestione finanziaria.

A tal riguardo, deve essere segnalato che, secondo la giurisprudenza, il divieto di "soccorso finanziario" previsto dalle citate disposizioni legislative vada riferito anche a soggetti partecipati non aventi struttura societaria. In tal senso, è stato rilevato che il divieto in questione, nei termini enucleabili dall'attuale disciplina positiva e dai corrispondenti principi generali desumibili dalla normativa comunitaria e dalla giurisprudenza contabile, appare espressivo di un vero e proprio principio di ordine pubblico economico, fondato su esigenze di economicità e razionalità nell'utilizzo delle risorse pubbliche e di tutela della concorrenza e del mercato (Corte conti, sez. controllo Lombardia, n. 296/2019).

In questa prospettiva si è di conseguenza specificato che il principio generale di "divieto di soccorso finanziario", in quanto fondato su esigenze di tutela dell'economicità gestionale, ha una portata estensibile anche agli organismi strumentali non aventi connotazione societaria (Corte conti, sez. controllo Abruzzo, n. 279/2015).

5.4. I controlli da parte dell'amministrazione regionale sugli enti del SIREG

La Procura prende atto della mancanza nella struttura amministrativa della Regione di un unico ufficio/servizio deputato a presidiare la complessa e multiforme attività delle società partecipate.

Invero, risulta che ciascuna DG è preposta alle società partecipate riconducibili al proprio settore di attività.

Ferma restando la discrezionalità dell'Ente, la Procura segnala la razionalità di una scelta organizzativa incentrata sulla riconduzione presso un unico centro di responsabilità delle competenze in tema di controlli/verifiche sulla galassia delle partecipate regionali.

In questa prospettiva appare meritevole di segnalazione l'avvenuta costituzione presso la DG della Presidenza della Regione di una Unità organizzativa programmazione e coordinamento SIREG, con il compito, tra gli altri, di coordinamento delle attività e presidio delle relazioni con il SIREG.

6. La gestione della spesa sanitaria nell'esercizio 2019 (A cura del P.M. Dr. Gianluca Braghò)

6.1. Il quadro di riferimento nazionale del servizio sanitario. Il finanziamento del SSN - anno 2019

Il finanziamento della spesa sanitaria è determinato dalle leggi finanziarie che stabiliscono con cadenza annuale e programmazione triennale l'arco temporale di riferimento (2020-2022) per lo stanziamento delle risorse finalizzate a coprire i costi di esercizio del Servizio Sanitario Nazionale (in seguito SSN), anche a seguito degli accordi sanciti tra lo Stato e le Regioni nel c.d. "Patto per la Salute".

Il monitoraggio sul raggiungimento degli obiettivi di spesa affidata a ciascuna regione è condotto mediante riunioni del Tavolo di Verifica costituito con atto d'intesa Stato-regioni del 23 marzo 2015, corredato da verbali e osservazioni da parte del Ministero della Salute sugli adempimenti regionali.

I risultati del tavolo di verifica sono stati richiesti con istruttoria a cura della Sezione regionale di controllo, trasmessa il 10 aprile 2020 (nota n.6802).

La Regione ha fatto pervenire le risposte con due distinte note del 6 maggio e del 4 giugno 2020.

L'organizzazione sanitaria in Lombardia, in forza dell'introduzione della legge regionale di riforma (L.R. n.23/2015), impone il monitoraggio sullo stato di attuazione dei nuovi assetti del servizio sanitario regionale.

L'art. 1, comma 514, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019) ha individuato il livello del finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale a cui concorre ordinariamente lo Stato in 113.810 milioni di euro in attuazione dell'Intesa sancita in sede di conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano dell'11 febbraio 2016 (Rep. Atti n. 21/CSR), in attuazione di quanto già disposto dall'art. 1, comma 680, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità per il 2016), in leggera crescita rispetto al 2018 (112.681,13 milioni di euro), di cui 111.079,47 milioni di euro da ripartire tra le regioni a titolo di finanziamento indistinto.

Le restanti risorse SSN derivano:

- dal finanziamento vincolato per regioni ed altri enti operanti in ambito sanitario, il cui riparto nella maggior parte dei casi è effettuato con atti separati e successivi a quello del finanziamento indistinto (1.814,72 milioni di euro);
- dal finanziamento del Fondo Sanitario vincolato per altri enti (629,63 milioni di euro);
- dall'accantonamento di una quota del finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) cui concorre ordinariamente lo Stato pari allo 0,25% giusta articolo 2, comma 67-bis della Legge n. 191/2009 come modificato dall'art. 6, comma 4, del DL 30 dicembre 2015, n. 210, convertito, con modificazioni, dalla Legge 25 febbraio 2016, n. 21 (proroga di termini previsti da disposizioni legislative) nonché dall'articolo 34, comma 2, del DL 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo (286,18 milioni di euro).

Il riparto del Fondo Sanitario indistinto è approvato a cura della Conferenza Stato-Regioni, in continuità con quello degli anni 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018, attuando la cornice normativa definita dal Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68 ("Disposizioni in materia di

autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario”).

Sulla base dei criteri stabiliti dal D. Lgs. n. 68/2011 sono determinati i *fabbisogni standard* come criterio guida per il riparto delle risorse in ambito sanitario.

6.2. Problematiche contabili e di gestione rilevabili dal rendiconto

Dalla bozza di relazione della sezione del controllo emergono diverse problematiche, alcune afferenti alla gestione GSA (oltre esaminate) altre rilevanti ai fini della parificazione del rendiconto e della gestione sanitaria generale.

a) Risultano discrasie tra le risultanze della contabilità regionale nei singoli capitoli di entrata (verificate dalla Sezione) e le risultanze della relazione al rendiconto, relativamente agli stanziamenti, accertamenti e riscossioni del fondo sanitario indistinto e del fondo sanitario di parte corrente (§ 2.4 e 2.5 della bozza di relazione); sembrerebbe trattarsi di un disallineamento solo formale, atteso che i dati riportati in rendiconto – diversamente da quelli nella relazione al consuntivo – dovrebbero essere correttamente appostati, anche perché il tavolo tecnico con il MEF del giorno 11 maggio 2020 ha concluso a verbale che *“le iscrizioni inerenti al Fondo sanitario indistinto riportate nel modello CE IV trimestre 2019 sono coerenti con l’Intesa sul Riparto 2019 e trovano coerenza con gli accertamenti e gli impegni operati sul Bilancio finanziario regionale 2019”*, in tal modo certificando le corrette risultanze della contabilità regionale.

b) Sono state finanziate con il fondo sanitario indistinto finanziato dallo Stato le spese relative agli indennizzi dovuti alle persone danneggiate da trasfusioni, somministrazioni di emoderivati o vaccinazioni, in base alla legge 25 febbraio 1992, n. 210; laddove l’art. 1, comma 586 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), stabiliva, quanto al riparto di competenze tra Stato e Regioni, che gli indennizzi riconosciuti dopo il 1° maggio 2001, fossero anticipati da ogni regione agli aventi diritto, in attesa del trasferimento dallo Stato delle somme dovute: ed anche il Tavolo tecnico ha contestato questa contabilizzazione, chiedendo anche la restituzione degli importi erogati dopo il 2011.

c) Sotto il profilo gestorio, risulta una ridotta capacità di accertamento e riscossione dei fondi vincolati al finanziamento in investimenti in ambito sanitario (§ 2.7 della bozza di relazione).

6.3. La spesa farmaceutica

Dai dati forniti dalla Regione Lombardia risulta che la spesa farmaceutica relativa all’esercizio 2019 (spesa lorda, spesa netta, spesa territoriale, spesa ospedaliera, incidenza farmaci generici, incidenza della spesa per distribuzione diretta e per conto), non ha rispettato il tetto di spesa complessivo del 14,85% del FSN, previsto dall’art.1 commi 398-399 L.232/2016 come somma della spesa per acquisti diretti (6,89%) e della spesa convenzionata (7,96%), avendo l’amministrazione speso una somma pari al 15,45% (di cui 7,54% per acquisti diretti e 7,91% per spesa convenzionata). Anche se la Lombardia è fra le regioni con minori scostamenti e la spesa per l’acquisto di dispositivi medici è stata contenuta nel limite di legge, comunque la tendenza è all’incremento degli scostamenti rispetto al 2018, e la Regione Lombardia non ha compiutamente contribuito a rendere effettivo il coordinamento della finanza pubblica allargata, poiché ha sfiorato i tetti imposti dal sistema nazionale di finanziamento di spesa farmaceutica. Il mancato rispetto dei tetti di spesa costituisce una evidente forma di violazione in contrasto con gli equilibri di finanza allargata del comparto pubblico.

6.4. La Gestione Sanitaria Accentrata

Il Titolo II del D. Lgs. n. 118/2011 ha introdotto gli adempimenti in materia di contabilità finanziaria e di contabilità economico-patrimoniale per le aziende del Servizio Sanitario Regionale e per la Regione, limitatamente alla parte del bilancio regionale che riguarda il finanziamento e la spesa del servizio sanitario (Gestione sanitaria accentrata).

L'obiettivo del decreto, ribadito dalle modifiche intercorse con il decreto legislativo 126/2014, è quello di disporre dei dati contabili armonizzati per il consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni, nonché per la loro confrontabilità con il Sistema Europeo dei Conti nazionali.

Una delle principali innovazioni introdotte dal decreto consiste nel garantire la *perimetrazione delle entrate e delle spese del bilancio regionale relative al servizio sanitario regionale* e delle corrispondenti fonti di finanziamento (art. 20 D. Lgs. n. 118/2011).

La Giunta della Regione Lombardia ha approvato la deliberazione n. 2971 del 19 dicembre 2014 che delega gli uffici competenti all'aggiornamento della perimetrazione delle entrate e delle spese sanitarie.

L'amministrazione regionale ha evidenziato di aver superato l'irregolare prassi di aggiornare *a posteriori* (a fine esercizio) l'elenco capitoli entrata e spesa che funge da perimetro GSA (ovvero di istituire nuovi capitoli del bilancio GSA a fine esercizio).

Sul punto, la Regione Lombardia ha ribadito che l'elenco dei capitoli afferenti al perimetro sanitario (ivi compresi i nuovi capitoli) è stato approvato all'inizio dell'esercizio 2019, in apposito allegato al bilancio previsionale gestionale 2019-2021 (cfr. decreto segretariale del 28.12.2018), in tal modo superando il rilievo della Sezione circa l'aggiornamento a fine esercizio, mediante il decreto ricognitivo emesso dal dirigente di unità organizzativa n. 19175 del 30/12/2019, dell'elenco dei capitoli del bilancio regionale, afferenti al perimetro sanitario per l'anno 2019 (le cui scritture vengono trascritte anche nel bilancio economico-patrimoniale della Gestione Sanitaria Accentrata).

Peraltro, nonostante gli annunciati programmi di affinamento da parte della Regione, si constatano, ancora una volta, talune opacità della GSA, che continua a non garantire una esaustiva visione previsionale rispetto alle fasi di gestione del bilancio, incidendo negativamente sugli obiettivi della trasparenza e confrontabilità delle risorse destinate al sistema sanitario regionale, nel dettato normativo del D. Lgs. n. 118/2011

In particolare, alla luce delle osservazioni sollevate dalla Sezione regionale di controllo nei precedenti cicli di parifica, persistono le seguenti criticità contabili:

- contabilizzazione dei trasferimenti dalla tesoreria regionale al conto GSA (a titolo di finanziamenti regionali aggiuntivi alla sanità) come partite di giro del rendiconto regionale, anziché nelle tipologie o missioni;
- sussistenza di capitoli di bilancio non movimentati negli ultimi esercizi;
- persistenza di capitoli che si riferiscono a fondi indistinti senza precisa individuazione dell'oggetto delle attività finanziarie sostenute;
- incremento di categorie di spesa non previste dall'art. 20 del d.lgs. 118/2011 (movimentate in entrata e in uscita per complessivi euro 4.928.290.000,00) che si compongono sostanzialmente di partite di giro e aggiustamenti contabili fra gestione accentrata e gestione ordinaria;
- incremento del volume dei residui passivi persistenti nella gestione 2019, che rappresentano circa il 91 per cento dei residui passivi del bilancio regionale.

Per quel che concerne la verifica *dell'erogazione di almeno il 95 per cento del finanziamento statale* destinato alla sanità regionale (19.454,62 milioni di euro per l'anno di riferimento), ai sensi dell'art. 3 comma 7 del d.l. 8 aprile 2013, n.35, convertito con modificazioni dalla legge 6 giugno 2013, n.64 (e sue mm.ii.), è stata evidenziata una criticità, in ragione della presenza di somme non movimentate persistenti sui capitoli in entrata della GSA, ovvero un disallineamento di dati contabili trasmessi per errore materiale dalla Regione.

Riguardo alle *partite creditorie e debitorie GSA*, i dati provvisori in possesso della Sezione regionale evidenziano una differenza fra stanziamenti assestati e accertamenti in entrata, al 31.12.2019 pari ad euro 2.182.498.191,61 euro sulla GSA, formalmente non trasferiti agli enti del SSR (ASST), né utilizzati per il pagamento fornitori o per trasferimenti.

A prescindere dall'ipotizzata violazione finanziaria, in termini reali, gli accantonamenti di somme non utilizzate si traducono in crediti degli enti del SSR verso Regione, con incremento dei residui passivi di parte corrente.

Si evidenzia inoltre l'impossibilità di procedere alle verifiche, ai fini di parifica, sul bilancio consolidato regionale poiché la Regione non ha approvato l'apposito documento e non ha pertanto riconciliato le poste reciproche iscritte nel bilancio finanziario della Regione (residui attivi/passivi) e quelle inserite nella contabilità analitico-patrimoniale degli enti del SSR (crediti/debiti fra Regione ed enti sanitari), rispetto ai quali non è disponibile il quadro aggiornato al 31.12.2019, per violazione degli artt. 31 e 32 del d.lgs. 118/2011, a tenore dei quali sono prescritti i termini entro cui definire il percorso di approvazione del bilancio di esercizio degli enti del servizio sanitario, compresa la GSA (termine ultimo 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento e approvazione della giunta regionale entro il 31 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento).

L'insussistenza di documenti contabili approvati nei termini conduce inoltre a non poter riconciliare le poste di bilancio GSA con le poste del bilancio regionale, pur prendendo atto che Regione Lombardia ha istituito un apposito conto di tesoreria dedicato alla GSA, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 118/2011.

La criticità è riscontrata sia dalla Sezione regionale di controllo, sia dal responsabile della certificazione del bilancio d'esercizio della GSA per l'anno 2018, mentre la relazione del Collegio dei Revisori dei conti al rendiconto per l'anno 2019, sottolinea che Regione Lombardia ha effettuato una serie di verifiche a campione sulle voci più significative del bilancio (debiti/crediti Stato-Regione; partite creditorie e debitorie Regione enti e società regionali, ma in modo parziale, FSR indistinto libero e vincolato da distribuire, movimentazioni annuali sul fondo per gli investimenti sulla sanità regionale).

L'urgenza di una sistemazione delle partite debitorie e creditorie infragruppo è stata rappresentata dalla Sezione regionale di controllo in sede istruttoria. Al riguardo la Regione ha risposto *"evidenziando uno stato di avanzamento del percorso sostanzialmente in linea con la scadenza generale fissata con d.g.r. n.7009/2017, pur avendo dovuto rimodulare alcune scadenze interne"*, con ciò dimostrando di non aver ancora aggiornato le suindicate partite contabili.

Per quel che concerne la *gestione del fondo rischi e perdite degli enti del SSR*, la GSA ha stanziato per il ripiano delle perdite della fondazione IRCCS San Matteo di Pavia la somma parti a 46,506 milioni di euro (perdita dal bilancio 2014), mediante assegnazione a tale ente del predetto contributo straordinario per ripiano perdite, formalizzato nei giorni 15-17 gennaio 2018, solo dopo 4 anni di gestione contabile e finanziaria, in contrasto con i principi di efficienza, trasparenza e veridicità del bilancio.

Il consuntivo 2017 della medesima fondazione IRCCS si chiude con una perdita portata

a nuovo pari ad euro 1.931.691,05, con sovrastima dell'attivo per euro 520.015,92 e sovrastima del passivo dello stato patrimoniale per euro 1.655.729,92. La fondazione ha vincolato al fondo rischi creditizi la somma di euro 1.815.000,00.

Il consuntivo 2018, rilasciato dalla fondazione in data 15 maggio 2019, si è chiuso con una perdita a nuovo ridotta ad euro 1.417.520,02.

A tenore dell'art. 29 comma 1 lett. d) del D. Lgs. 118/2011 *“i contributi per ripiano perdite sono rilevati in un'apposita voce del patrimonio netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione, con contestuale iscrizione di un credito verso regione. Al momento dell'incasso del credito, il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce «utili e perdite portati a nuovo”*.

Il D.M. 13 settembre 2012 approva e riporta la casistica applicativa della G.S.A. Per quanto riguarda il “finanziamento regionale del disavanzo sanitario progressivo”, da intendersi quello derivante da atti regionali di copertura delle perdite rilevate negli esercizi precedenti e relativi a destinazione di appositi stanziamenti nei capitoli del bilancio regionale, a norma dell'articolo 29 del D. Lgs. 118/2011, la contabilizzazione di tali operazioni deve avvenire in base ad atti formali di individuazione delle risorse destinate alla copertura del disavanzo, alla stregua di un duplice momento procedimentale: assegnazione delle risorse alla G.S.A., destinazione delle risorse finanziarie a copertura delle perdite delle aziende.

Inoltre, a tenore dell'articolo 21 del citato decreto legislativo, tutti i flussi di cassa, in entrata e in uscita, inerenti alle operazioni sopra descritte, devono obbligatoriamente transitare per i conti di tesoreria specifici per la sanità.

Regione Lombardia ha inteso, invece, consolidare una procedura non conforme alle prescrizioni di legge, poiché allo stato degli atti, emerge l'appostamento delle perdite della fondazione IRCCS San Matteo nel fondo rischi della G.S.A. mediante accantonamento contabile a copertura e senza formale ripiano.

Cionondimeno, preme osservare che a livello di bilancio regionale, l'irregolare procedura di accantonamento per la copertura delle perdite della fondazione IRCCS San Matteo non incide sull'effettività dello stanziamento di risorse pubbliche destinate a ricondurre la gestione dell'ente del servizio sanitario regionale verso criteri di trasparenza, efficienza e legalità finanziaria.

Inoltre, nel *fondo crediti di dubbia esigibilità* per l'anno 2019 non è più previsto l'accantonamento per il 100% della somma di euro 35 milioni derivante dal credito da finanziamento che Regione Lombardia ha concesso alla Fondazione regionale per la Ricerca Biomedica sin dal 2012, pur essendo presente tale somma, in quota capitale, nel bilancino di verifica della Fondazione (unico documento allo stato disponibile).

Inoltre, per la quota d'interessi passivi, non si comprendono le motivazioni per le quali la Fondazione indichi a debito verso Regione un ammontare pari a quasi la metà di quanto dovuto (euro 334.120,48).

La Regione ha previsto la riscossione per il 2022, inserendo tale posta nel Fondo pluriennale vincolato già dal 2018.

Nell'invarianza dei movimenti del credito, del tutto non riscosso, la Regione avrebbe dovuto contabilizzare il residuo attivo ed il vincolo nel fondo crediti di dubbia esigibilità, ai fini della corretta composizione dell'avanzo di amministrazione per l'esercizio 2019.

6.5. I tempi di pagamento dei fornitori del sistema sanitario

La Regione ha costantemente monitorato nell'esercizio 2019 i tempi di pagamento delle

Aziende sanitarie, intervenendo su quegli enti che evidenziano un indice dei tempi di pagamento positivo (ITP positivo= ritardo) e prevedendo una relazione mensile che dia conto delle azioni correttive.

L'indice di ITP, alla luce dei dati parziali aggiornati al 30 settembre 2019, si è attestato a 22,43 giorni medi, con un miglioramento di 7,73 giorni.

Sempre in base a dati parziali, tre ASST presentavano criticità nel I e II trimestre 2019, con un indice ITP positivo: Melegnano, Sette Laghi e Lecco.

Le aziende sanitarie lombarde, nella quasi totalità, presentano un indice di tempestività dei pagamenti verso fornitori in linea con le prescrizioni contenute nelle Direttive europee e della normativa italiana in materia (DPCM 22 settembre 2014).

Il tempo medio ponderato di pagamento è pari a 24 giorni ed è rispettato per il 97% dei pagamenti, in base ai dati forniti dal MEF, aggiornati al 20 febbraio 2020: il contenimento dei tempi di pagamento consente di mitigare o evitare gli interessi di mora per il ritardato adempimento dell'obbligazione pecuniaria.

PARTE TERZA CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

1. Sintesi e conclusioni

Come anticipato nella parte introduttiva del presente atto, ai fini del giudizio di parificazione del rendiconto assumono prevalente rilievo le problematiche relative alla contabilizzazione (ovvero alla conformità della rappresentazione del rendiconto alla realtà finanziaria delle entrate e delle spese), laddove quelle relative alla gestione del bilancio (in specie alla legittimità e regolarità della gestione) vengono esaminate soprattutto in funzione di garanzia degli equilibri futuri di bilancio e dell'indicazione di proposte correttive.

In merito a queste ultime problematiche, il complesso lavoro della Sezione del controllo ha portato in evidenza - oltre ad una contabilità ed una gestione nel complesso valutabili in senso positivo, soprattutto in relazione ad altre realtà regionali - alcuni questioni afferenti alla gestione del bilancio, parte delle quali già riscontrate nei rendiconti precedenti, che possono essere oggetto di attenzione e miglioramento nei prossimi esercizi, in particolare:

- a) opportunità di un adeguamento legislativo regionale alle regole nazionali, per una più precisa programmazione in sede di PRS e di DEFR (§ 1.3.1, § 1.3.2);
- b) necessità di più precisa programmazione, considerando il numero di variazioni di bilancio (§ 1.8) ed i riscontrati scostamenti:
 - tra disavanzo presunto di amministrazione del 2018 (riportato nel bilancio 2019) e disavanzo effettivo del 2018 (risultante dal rendiconto 2018) (§ 1.3.5);
 - tra previsioni iniziali e previsioni definitive di entrata e spesa, tra previsioni di entrata ed accertamenti, tra previsioni di spesa ed impegni, tra accertamenti e riscossioni, e tra impegni e pagamenti (§ 1.4);
 - tra i residui dell'anno precedente indicati nel preventivo e quelli indicati nel bilancio di assestamento (§ 1.5);
- c) violazione del tetto di spesa per personale flessibile (§ 4.4);
- d) necessità di attenta definizione degli obiettivi e di attenta verifica dei risultati ai fini della liquidazione della retribuzione di produttività del personale regionale, con esclusione di accanti infrannuali (§ 4.6);
- e) omessa fissazione delle modalità operative per la riscossione "agile" dei crediti in fase di ordinazione della spesa, estesa anche ai soggetti del SIREG (§ 5.1);
- f) ruolo non attivo della regione nel piano di razionalizzazione delle società partecipate; omesso inserimento di Finlombarda S.p.a. e FNM Spa (e delle partecipate di quest'ultima) nel piano stesso (§ 5.3.1);
- g) insufficiente esercizio della governance sulla ALER di Pavia-Lodi (ente pubblico economico strumentale della Regione, che ne nomina i vertici), attesi la presenza di plurime leggi regionali di "soccorso finanziario" a questo ente, a fronte di croniche criticità di cassa, insufficiente riduzione delle spese, reiterati ricorsi ad anticipazioni di tesoreria (§ 2.4.7, § 5.3.2);
- h) necessità di una pronta attuazione in concreto del previsto coordinamento del controllo sul SIREG da parte della D.G. Presidenza della Regione (§ 5.4);
- i) ridotta capacità di accertamento e riscossione dei fondi vincolati al finanziamento in investimenti in ambito sanitario (§ 6.2 lett.c);
- j) (limitata) violazione del tetto di spesa farmaceutica per acquisti diretti (§ 6.3);
- k) opacità nella contabilizzazione e nella gestione della GSA, per la inesatta perimetrazione della gestione stessa, per la presenza di capitoli "omnibus" o inattivi, per la presenza di

cospicui residui, per le difficoltà nella ricostruzione delle partite creditorie e debitorie tra i soggetti della GSA e nella riconciliazione del bilancio regionale e della gestione stessa, per l'inesatto appostamento delle perdite dell'IRCCS San Matteo nel fondo rischi della GSA anziché nella copertura dei disavanzi delle aziende (§ 6.4);

Per quanto attiene, invece, più strettamente alla parifica del rendiconto regionale, va evidenziato che - secondo la giurisprudenza delle Sezioni Riunite (pronunziate in sede giurisdizionale su ricorsi avverso delibere della Sezione del controllo) - la parifica del rendiconto regionale può essere sia concessa sia negata, in tutto o in parte, fermo però restando che la Sezione non può limitarsi ad un diniego fondato su una affermazione di inattendibilità generale del consuntivo, senza esaminare le sue risultanze alla luce della documentazione contabile, in quanto ciò comporta uno sviamento dell'atto dalla sua funzione tipica di controllo sulle poste del rendiconto e di informazione sulla legittimità e efficienza della gestione (cfr. SS.RR. in speciale composizione, n. 38/2014 e n.27/2014).

Ciò determina - ad avviso di questo Pubblico Ministero - la necessità di verificare se le varie poste di bilancio siano o meno conformi alle regole di bilancio ed alla documentazione contabile, con riferimento sia ai macroaggregati (ad esempio saldi di bilancio, fondi di accantonamento, missioni) sia alle singole unità (ad esempio capitoli, in conto competenza e residui) e di verificare se e fino a che punto falsino i dati del consuntivo, rendendoli inattendibili e non parificabili.

Nella concreta fattispecie - attese le difficoltà dell'istruttoria sopra riportate - deve necessariamente demandarsi alla prudente valutazione del Collegio il riscontro della sufficienza o meno dei chiarimenti forniti dalla Regione e la verifica della parificabilità del rendiconto nelle sue singole poste e nei suoi singoli capitoli.

Peraltro, fermo restando che vi sono alcune problematiche emerse in istruttoria che sembrerebbero superate⁵⁶, allo stato l'esame contenuto nelle pagine che precedono ha evidenziato alcune poste di bilancio apparentemente computate o imputate in modo erroneo (o in violazione di specifiche norme di legge, o di principi di contabilità, come sopra precisato), anche se il loro preciso importo non è sempre esattamente quantificato (laddove il diniego di parifica presupporrebbe una precisa liquidazione)⁵⁷. Sembrerebbe pertanto - salvo diverso avviso espresso dal Collegio, nell'ottica di una valutazione globale del consuntivo e dei suoi equilibri generali ed alla luce della documentazione da ultimo trasmessa dall'amministrazione - che sia dubbia la parificabilità di dette poste di bilancio "critiche" (o - quanto meno - che tali poste debbano essere attenzionate ai fini della sana gestione), con particolare riferimento alle seguenti problematiche:

- a) presenza di residui attivi vetusti nei confronti di pubbliche amministrazioni, dei quali non risulta accertata la esigibilità, necessaria anche per la nuova disciplina dei corrispondenti residui passivi delle amministrazioni debtrici della regione (§ 3.1);
- b) erronea quantificazione del FPV e dell'avanzo di amministrazione, in quanto alla

⁵⁶ In specie, parrebbe che le discrasie riscontrate tra le risultanze della documentazione contabile (riscontrate dalla Sezione) e le risultanze della relazione al rendiconto relative agli stanziamenti, accertamenti e riscossioni del fondo sanitario indistinto e del fondo sanitario di parte corrente, (§ 6.2 lett.a), non abbiano dato luogo ad erronee contabilizzazioni nel rendiconto, ma solo a modalità di rappresentazione, nella relazione illustrativa, di dati non allineati con quelli del consuntivo.

⁵⁷ Va precisato che, in relazione a poste di rendiconto oggetto di specifica contestazione, in merito alle quali non sia stata fornita adeguata risposta dalla Regione, dovrebbe comunque presumersi la fondatezza dell'addebito, non solo per la violazione del principio di leale collaborazione istituzionale (a più riprese richiamato dalla Corte costituzionale) ma anche del generale principio di rilevanza probatoria del contegno delle parti nel processo, di cui agli artt. 116 c.p.c. e 95 comma 3 d.lgs. n.174/2016.

cancellazione di impegni per € 29.287.936,02 avrebbe fatto seguito la riduzione del fondo pluriennale vincolato con cui essi erano finanziati nonché l'incremento dell'avanzo, il tutto con decorrenza in corso di esercizio, anziché a fine esercizio, tra l'altro senza avere contezza del fatto che nella riallocazione delle risorse (nell'avanzo) sia stato comunque rispettato il vincolo di destinazione originario del FPV (§ 3.4);

c) omessa considerazione, ai fini del computo del FCDE, dei crediti vantati:

- nei confronti delle ALER e dei Consorzi di bonifica (§ 3.4);

- nei confronti di Finlombarda (§ 5.1);

d) opinabilità del computo del fondo perdite per le società partecipate, atteso il differimento dei termini di approvazione dei bilanci delle società stesse (art.106 d.l. n.18/2020), con i connessi rischi di copertura di perdite o ricapitalizzazioni o di riconoscimenti di debiti fuori bilancio, attesa la difficile prevedibilità delle società in crisi di tornare in attivo nella contingenza attuale (§ 3.4, § 5.2);

e) opinabilità del computo del fondo per rischi da contenzioso, occorrendo criteri preventivi per la valutazione del rischio di soccombenza e non verifiche a posteriori della capienza del fondo (§ 3.4, § 3.6);

f) imputazione di maggiori spese non appostate in bilancio, recate da sentenza di condanna contro la regione, al fondo rischi contenzioso, senza previo riconoscimento del debito (§ 3.6);

g) mancato accantonamento – nell'avanzo vincolato – dell'intera differenza positiva dei flussi finanziari correlati a contratti derivati di copertura (swap di tasso, di ammortamento e di cambio), fino all'estinzione dei derivati sottostanti (*a copertura di eventuali mark to market negativi futuri*) (§ 3.7);

h) capitoli di spesa relativi a prestazioni indennitarie (indennizzi dovuti alle persone danneggiate da trasfusioni, somministrazioni di emoderivati o vaccinazioni, in base alla legge 25 febbraio 1992, n. 210), finanziati con il fondo sanitario indistinto per i LEA (§ 6.2 lett.b)⁵⁸.

Del tutto peculiare, poi, è la questione della mancata contabilizzazione nel rendiconto (nel computo sia dei residui attivi, sia del FCDE) dei crediti nei confronti della Fondazione regionale per la ricerca biomedica (§ 3.4, § 5.1, § 6.4); infatti, anche a voler ipotizzare una non incidenza di tale contabilizzazione sui saldi, e il formale rispetto delle regole di bilancio, l'operazione comunque resta problematica sotto il profilo della sana gestione, essendo almeno dubbia la riscuotibilità di questo debito, la cui scadenza è stata prorogata per legge (cfr § 3.4).

Inoltre, ai fini della parifica debbono considerarsi anche singoli capitoli di spesa relativi a spese autorizzate con leggi di sospetta incostituzionalità, qualora il Collegio rilevi una concreta incidenza di tali leggi sulle risultanze del rendiconto (e quindi la rilevanza della questione) e la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale sulle leggi stesse per violazione dell'art.81 Cost. o di altri principi costituzionali. A tal fine, a solo titolo esemplificativo, si invita a verificare la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale delle leggi di spesa citate sub § 2, in particolare per violazione dell'art.81

⁵⁸ Atteso che questa imputazione al fondo indistinto è stata contestata dal Tavolo tecnico (che ha evidenziato come l'anticipazione di queste spese fosse a carico della Regione ed ha chiesto la restituzione degli importi posti a carico del fondo dopo il 2011), se si condivide questa impostazione ne conseguirebbe la non parificabilità dei capitoli di spesa finanziati con il ricorso al fondo in esame; altrimenti, la rappresentazione di bilancio sembrerebbe comunque incompleta mancando un fondo rischi a copertura di tali debiti potenziali.

In particolare, qualora si ritenesse corretta l'impostazione del Tavolo tecnico, sembrerebbe non parificabile il capitolo di spesa 5773 "spese per indennizzi a favore di soggetti danneggiati da complicanze di tipo irreversibile a causa di vaccinazioni obbligatorie, trasfusioni e somministrazioni di emoderivati", classificato nella categoria ex art. 20 d.lgs. n. 118/2011 "spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il pay back", classificazione perimetro "Altre risorse vincolate: risorse statali extra-fondo e altre vincolate extra-fondo.

Cost. (vuoi per mancanza di copertura “certa”, vuoi per la messa a rischio dell’equilibrio dinamico di bilancio, ad esempio per la presenza di soccorsi finanziari ingiustificati).

Pertanto, sulla base delle considerazioni che precedono, dovendosi ritenere corrette le risultanze del Conto del Bilancio per l’esercizio finanziario 2019, fatta eccezione per le poste innanzi esaminate che si demandano all’attenzione della Sezione, questo Pubblico Ministero così conclude

Il Procuratore Regionale

Visti gli art. 97, 100 comma 2, e 103 comma 2, della Costituzione della Repubblica Italiana;

Visti gli artt. 39, 40 e 41 del Testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e l’art. 127 del d.lgs. n. 174 del 2016;

Visto l’art. 1, comma 5, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Viste la L.R.Lombardia n. 34/1978 e succ. modd. ed il relativo regolamento, e la Legge regionale n. 25 del 28/12/2018, di approvazione del bilancio di previsione 2019-2021

CHIEDE

alla Sezione regionale di controllo la parificazione del rendiconto generale della Regione Lombardia per l’esercizio finanziario 2019, nelle componenti del conto finanziario e del conto del patrimonio, fatta eccezione, salvo diverso avviso del Collegio, per le poste sopra precisate, e fatta salva la previa rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale per violazione dell’art.81 Cost. sulle disposizioni di legge incidenti sul rendiconto, qualora ritenuta dalla Sezione rilevante ai fini della parifica e non manifestamente infondata.

Il Procuratore Regionale

(Luigi Cirillo)

Firmato digitalmente

INDICE

PARTE PRIMA

OGGETTO E LIMITI DELL'INTERVENTO DEL PUBBLICO MINISTERO NEL GIUDIZIO DI PARIFICA DEL RENDICONTO DELL'ESERCIZIO 2019 DELLA REGIONALE LOMBARDIA

1. Il giudizio di parifica del rendiconto regionale1
2. Il giudizio di parificazione del rendiconto 2019 della Regione Lombardia2

PARTE SECONDA

ANALISI DEL RENDICONTO 2019 PER SINGOLE AREE

1. Il bilancio di previsione e la programmazione finanziaria (*a cura del P.M. dr. Selene F. Lupacchino*)4
 - 1.1 Premessa: bilancio, ciclo di programmazione e armonizzazione4
 - 1.2 Il ciclo di programmazione della Regione Lombardia5
 - 1.3 La fase della previsione6
 - 1.3.1 Il Programma Regionale di Sviluppo e i suoi aggiornamenti annuali6
 - 1.3.2 Il Documento di Economia e Finanza Regionale8
 - 1.3.3 Il piano della performance, degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio.... ..9
 - 1.3.4 La Legge di Stabilità 2019 - 2021 ed il collegato10
 - 1.3.5 La stretta connessione tra la fase della previsione e la fase della gestione: la Legge di Bilancio evoluzione degli stanziamenti nel corso dell'esercizio 2019 e il raffronto con la gestione dell'esercizio11
 - 1.4 Previsioni e andamento della gestione14
 - 1.5 La gestione dei residui16
 - 1.6 L'indebitamento17
 - 1.7 La gestione sanitaria, gli organismi partecipati e la gestione del personale: rinvio17
 - 1.8 Considerazioni conclusive sul bilancio di previsione e sulla gestione complessiva dell'esercizio 201918
 - 1.9 La fase della rendicontazione18
 - 1.10 Conclusioni19

2. La copertura delle leggi di spesa (*a cura del P.M. dr. Gaetano Milano*)... ..20
 - 2.1. Premessa: la legislazione di spesa ed i suoi problemi di costituzionalità20
 - 2.2. Legislazione di spesa in potenziale violazione dell'art. 81 Cost.20
 - 2.3. Legislazione di spesa in potenziale contrasto con altri principi costituzionali21
 - 2.4. Leggi regionali potenzialmente incidenti sul rendiconto 2019 della Regione22
 - 2.4.1. L.R. n. 23/2018 (collegato 2019)22
 - 2.4.2. L.R. n. 24/2018 (Legge di stabilità per il triennio 2019 - 2021)23
 - 2.4.3. L.R. n. 4/201924
 - 2.4.4. L.R. n. 7/201924
 - 2.4.5. L.R. n. 9/2019 (Revisione normativa e semplificazione 2019)... ..24

2.4.6.	L.R. n. 13/2019	26
2.4.7.	L.R. n. 15/2019 (Assestamento del bilancio)	26
3.	Il rendiconto generale della gestione 2019 (a cura del P.M. dr. Maria Teresa D'Urso)	28
3.1	Considerazioni generali e di sintesi	28
3.2	Il riaccertamento dei residui	29
3.3	I risultati della gestione finanziaria 2019	30
3.4	Gli equilibri di bilancio	31
3.5	Il pareggio di bilancio	40
3.6	I debiti fuori bilancio	41
3.7	L'indebitamento	43
4	La spesa del personale (a cura del P.M. dr. Alessandro Napoli)	45
4.1	I parametri normativi quali limiti al trend di spesa	45
4.2	I tetti finanziari	45
4.3	Verifica del contenimento delle spese di personale	46
4.4	Verifica dei vincoli in materia di contratti di lavoro flessibile	46
4.5	Verifica dei vincoli alle assunzioni di personale a tempo indeterminato	47
4.6	Contrattazione integrativa	49
5	La struttura e gli enti del SIREG (a cura del P.M. dr. Antonino Grasso)	52
5.1	I rapporti di credito - debito Regione/società partecipate: il Fondo crediti di dubbia esigibilità	52
5.2	Il Fondo perdite società partecipate	53
5.3	Verifica dei crediti e dei debiti reciproci dell'Ente con i propri enti strumentali e le società controllate	53
5.3.1	Il piano di razionalizzazione delle società partecipate	53
5.3.2	ALER Pavia - Lodi	53
5.4	I controlli da parte dell'amministrazione regionale sugli enti del SIREG	54
6	La gestione della spesa sanitaria nell'esercizio 2019 (a cura del P.M. dr. Gianluca Braghò)	55
6.1	Il quadro di riferimento nazionale del servizio sanitario. Il finanziamento del SSN - anno 2019	55
6.2	Problematiche contabili e di gestione rilevabili dal rendiconto	56
6.3	La spesa farmaceutica	56
6.4	La Gestione Sanitaria Accentrata	57
6.5	I tempi di pagamento dei fornitori del sistema sanitario	59

PARTE TERZA
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

1.	Sintesi e conclusioni.....	60
-----------	-----------------------------------	-----------

INDICE.....	65
--------------------	-----------

CORTE DEI CONTI - CENTRO UNICO PER LA FOTORIPRODUZIONE E LA STAMPA - ROMA

