



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**CORTE DEI CONTI**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA**  
**CAMPANIA**

composta dai Magistrati:

Fulvio Maria Longavita	Presidente
Marco Catalano	Consigliere
Ferruccio Capalbo	Consigliere
Francesco Sucameli	Consigliere (relatore)
Raffaella Miranda	Consigliere
Emanuele Scatola	Referendario
Ilaria Cirillo	Referendario

**nella camera di consiglio del'11 settembre 2020**

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTO l'art. 20 della L. n. 243/2012 il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, recante "Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012", convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTO l'art. 1, commi 166 e ss., della Legge n. 266 del 23 dicembre 2005 (Legge Finanziaria 2006) e l'art. 1, commi 3 e 7 del D. L. n. 174/2012;

VISTA la sentenza della Corte costituzionale n. 157 del 21 luglio 2020, con la quale è stata dichiarata infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata da questa Sezione, concernente l'art. 29, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 118/2011;

VISTO l'art. 4 del decreto-legge 8 marzo 2020, n. 11 e successive analoghe disposizioni, in ordine allo svolgimento da remoto delle attività giudiziarie;

VISTA l'ordinanza n. 40/2020 con la quale il Presidente della Sezione ha convocato la Camera di consiglio, in conformità al decreto del Presidente della Corte dei conti n. 139 del 3 aprile 2020 e del decreto 20/2020 del 15 aprile 2020;

UDITO il Magistrato Relatore dott. Francesco Sucameli;

## **FATTO**

**1.** L'ASL di Caserta è stata oggetto di un'articolata analisi istruttoria.

La richiesta istruttoria, effettuata a seguito dei questionari caricati nel sistema informatico dal Collegio sindacale, è stata inoltrata con nota prot. C.d.c. n. 187 del 14 gennaio 2019. A tale richiesta l'ente del SSN ha risposto con nota prot. C.d.c. n. 848 del 19 febbraio 2019.

Con la citata nota istruttoria si esponevano dubbi e si chiedevano informazioni sulle seguenti criticità rilevate:

a) dubbi sulle procedure di sicurezza informativa a presidio della immodificabilità delle scritture contabili a chiusura dell'esercizio. Le scritture contabili devono, infatti, essere tenute secondo le consuete norme contabili (v. in particolare gli artt. 2215-bis e 2220 terzo comma c.c.). Ove le stesse siano conservate su supporti informatici senza l'utilizzazione delle prescritte procedure di tenuta e conservazione dei documenti in formato elettronico (artt. 39 e 71 D.lgs. 82/2005 e correlati DPCM 3 dicembre 2013 e DPCM 13 novembre 2014 nonché DMEF 17 giugno 2014) se ne inficia l'attendibilità;

b) mancata inventariazione dei beni mobili, con conseguente incertezza sul valore contabilizzato nelle immobilizzazioni dello stato patrimoniale. Come è noto, infatti, l'inventario è una scrittura obbligatoria della contabilità economico-patrimoniale (art. 2214 c.c.), necessaria per l'elaborazione del bilancio d'esercizio. Per l'effetto, ai fini del giudizio contabile sugli equilibri che deve essere reso da questo giudice, il valore iscritto nei bilanci 2016 e 2017 non può far prova a favore del soggetto che tale contabilità ha predisposto (art. 2709-2711 c.c.), per mancanza della regolare, sottostante, scrittura obbligatoria di secondo grado (l'inventario). Il valore contabilizzato dovrebbe, per l'effetto, essere abbattuto ai fini del calcolo prudenziale degli equilibri, fino a completamento del processo contabile di inventariazione;

c) mancanza di contabilità analitica e obbligatoria in grado di mappare il fenomeno del contenzioso e di prevenire il fenomeno dei "doppi pagamenti" con i privati accreditati, specie in sede di esecuzione;

d) incoerenza tra i dati di conto economico (CE), stato patrimoniale (SP) e nota integrativa (NI), in ordine ai crediti e connessa sottovalutazione del fondo svalutazione e dubbi sul loro valore di effettivo realizzo. Infatti, in base alle disposizioni civilistiche, non derogate dalla disciplina del D.lgs. n. 118/2011, la valutazione dei crediti avviene in base al valore di presumibile realizzazione (art. 2426, n. 8 c.c.). Nel rispetto del principio di prudenza e verità, essi vanno iscritti

nel patrimonio al netto delle poste rettificative. In base agli Allegati 2, 2/1, 2/3, 2/4 del D.lgs. n. 118/2011 (spec. All. 2/3) il "fondo svalutazioni crediti" (FSC) è esterno allo Stato patrimoniale (SP) e al Conto economico (CE), ed è un fondo che opera nettando direttamente il montante dei crediti in SP. Esso si alimenta mediante progressivi accantonamenti annuali al CE. La nota integrativa (NI) deve dare dettagliata informazione dei movimenti, dei contenuti e del FSC;

e) ritardi nei pagamenti e diffusa patologia in termine di pignoramento sistemico della cassa e fenomeno di "doppi pagamenti";

f) mancanza di adeguata contabilità analitica per completare le informazioni del Modello LA, separando costi diretti e correlati ricavi per l'erogazione dei LEA (livelli essenziali di assistenza in campo sanitario) da quelli indiretti e generici, in coerenza con le esigenze di costituzionalità del sistema contabile, evidenziate nella sentenza n. 169/2017 della Corte Costituzionale, nel rispetto di quanto stabilito l'art. 20 del D.lgs. n.118/2011.

**2.** Per completare il quadro informativo e instaurare la pienezza del contraddittorio sulle conclusioni del Magistrato istruttore, quest'ultimo chiedeva al Presidente di deferire in adunanza pubblica l'ASL e di consentire all'ente medesimo:

i) di presentare memorie e scritti su tutte le anomalie sopra elencate;

ii) inoltre, ed in particolare, di fornire le seguenti informazioni e documentazioni mancanti:

- attestazione da parte del *provider* del sistema informativo sulla immodificabilità delle scritture già chiuse (procedure di sicurezza informatica e tracciabilità);

- conferma del corretto ammontare dei crediti al 31.12.2017, spiegando le ragioni della contraddittorietà dei dati esposti in bilancio, sia in tale annualità che in quella precedente, spiegando, in particolare, la ragione della mancata evidenziazione di accantonamenti in Conto economico 2017 e l'inadeguata svalutazione dei crediti alla luce delle considerazioni del Collegio sindacale;

- budget 2019;

- preconsuntivo 2018;

- motivare sulle anomalie riscontrate sul bilancio 2017, in ragione dei possibili effetti sugli esercizi successivi, specie con riferimento alle patologie del sistema degli accantonamenti.

La relazione di deferimento veniva regolarmente comunicata con ordinanza presidenziale all'ente controllato (ordinanza n. 23/2019 del 4 aprile 2019), il quale veniva convocato in adunanza pubblica nel giorno 18 aprile 2019.

**3.** Nella data fissata per l'adunanza pubblica e nei termini di cui alla citata ordinanza presidenziale, l'ente sanitario non presentava memorie né interveniva con propri rappresentanti per sostenere il contraddittorio sui temi sollevati dal Magistrato istruttore.

Nella conseguente camera di consiglio, il Collegio rilevava la necessità di integrare il quadro informativo ed il contraddittorio con riferimento alla situazione del patrimonio netto (Pn), non solo alla luce delle anomalie comunicate con il deferimento, ma anche in relazione alla modalità di contabilizzazione dei "contributi in conto capitale", impiegati per legge per la neutralizzazione degli ammortamenti, nonostante fossero, in base alla stessa legge, anch'essi inclusi nel patrimonio netto.

In sintesi, le conclusioni di fatto desumibili dallo stato degli atti istruttori si traducevano in tre potenziali irregolarità contabili, così quantificabili, tutte e tre suscettibili di impattare, direttamente o indirettamente, sul valore del patrimonio netto:

- 1) in primo luogo, il valore contabilizzato per i beni diversi dagli immobili (cfr. bilancio 2017, Attivo SP Voce A, II, "Immobilizzazioni materiali", al netto di "terreni" e "fabbricati", € 6.300.658) era stato elaborato in mancanza del sottostante inventario;
- 2) in secondo luogo, il valore dei crediti verso "altri" (voce B, II Attivo SP "Attivo circolante", sottovoce n. 7) risultava in larga parte incerto ed inattendibile, per ragioni di altra natura, segnatamente, l'incoerenza interna dei dati esposti in stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa. Inoltre, non era chiaro se i dati esposti nello SP fossero al netto o al lordo del fondo svalutazione crediti. La contraddittorietà dei dati emergeva nei termini che di seguito si espongono.

#### **Bilancio 2016**

*Stato patrimoniale.* Crediti v/altri € 18.021.000 (di cui v. /clienti privati € 10.367.000, iscritti al netto del Fondo svalutazione crediti).

*Conto economico:* svalutazione crediti € 500.000 (corrispondente alla variazione in positivo del fondo svalutazione nella nota integrativa).

*Nota integrativa:* Crediti v. privati € 12.148.379 (già svalutati); fondo svalutazione crediti v. privati € 8.333.000.

Stando alla nota integrativa, dunque, il valore lordo nominale dei crediti "altri" avrebbe dovuto essere di € 20.481.379. Nello stato patrimoniale sarebbero dovuti comparire, per l'effetto, € 12.148.379 e non € 10.367.000, come invece risultava dalle scritture. Il Collegio sindacale, inoltre, esprimeva in sede di relazione

sul bilancio 2016 forti riserve sulla congruità dell'abbattimento del valore nominale dei crediti verso privati (centri accreditati) solo al 50%.

### **Bilancio 2017**

*Stato patrimoniale:* Crediti v/altri 14.836.304 (in teoria, al netto del Fondo svalutazione crediti).

*Conto economico:* Nessun accantonamento a fondo svalutazione crediti.

*Nota integrativa:* Il valore nominale lordo dei crediti verso "altri" corrispondeva al valore iscritto in SP. Evidenziava però una variazione del fondo svalutazioni crediti, nell'anno, per ciascuna sottovoce, pari all'intero importo nominale.

3) In terzo luogo, il patologico fenomeno dei "doppi pagamenti" induceva a ritenere che l'ente fosse sprovvisto di un adeguato sistema di controlli interni e soprattutto sottovalutasse l'impatto sul bilancio del contenzioso in termini di Fondo rischi (FR). Segnatamente, secondo quanto ricostruito, i debiti oggetto di procedura esecutiva presso terzi (enti tesorieri) da parte di "privati", venivano pagati tempestivamente dopo il pignoramento e poi nuovamente pagati in sede coattiva, senza che l'ente si opponesse prontamente in sede giudiziale. L'ASL si ritrovava sistematicamente a pagare due volte lo stesso debito, trovandosi per converso costretta, se e quando preso coscienza dell'anomalia, ad attivare un'azione di recupero presso il creditore, per il (secondo) pagamento non dovuto. Il Collegio sindacale rilevava, inoltre, la frequente mancanza di iscrizione nelle scritture contabili generali del debito oggetto di procedura esecutiva e, contemporaneamente, un sottodimensionamento del fondo rischi.

Non venivano peraltro forniti dati certi sul fenomeno dei crediti giudiziari conseguenti, da "raffreddare" col fondo svalutazione crediti, né sul metodo ed esistenza di apposito fondo rischi ed oneri per le spese giudiziarie di recupero.

\*\*\*

La Sezione, inoltre, rilevato che l'esclusione dei contributi in conto capitale, non compresi – secondo la tecnica contabile prevalente nel diritto comune – tra le voci del Pn, avrebbero portato, al lordo delle tre irregolarità segnalate, alla quantificazione di un patrimonio netto negativo, avanzava dubbi di costituzionalità sull'art. 29, comma 1, lett. c), del D.lgs. n. 118/2011.

Il precitato art. 29, infatti, disciplina la composizione del patrimonio netto degli enti del sistema sanitario nazionale, sottoposti al controllo di legittimità-

regolarità, ai sensi dell'art. 1, commi 3 e 7, del D.L. n. 174/2012, convertito dalla L. n. 213/2012.

Pertanto, per garantire il pieno contraddittorio, ai sensi dell'art. 111 Cost., la Sezione emetteva collegialmente ordinanza, in applicazione analogica dell'art. 7, comma 2, del Codice di giustizia contabile (laddove richiama l'art. 101 c.p.c.), e fissava il termine per le deduzioni dell'ente controllato.

Segnatamente, la Sezione invitava l'ente controllato a contraddire sulla dubbia costituzionalità dell'art. 29, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. n. 118/2011, atteso che tale norma consente di includere tra gli elementi del patrimonio netto i contributi in conto investimento e contemporaneamente di utilizzare gli stessi contributi per la sterilizzazione degli ammortamenti in conto economico, come se si trattasse di una passività (un risconto passivo o un debito pluriennale).

In sostanza, tali "contributi", sulla base della soluzione tecnica del Legislatore, apparivano valutati due volte:

- a) come "voce di patrimonio netto";
- b) come "proventi" straordinari, utilizzabili per annullare i costi di ammortamento dei cespiti acquistati.

**4.** La Sezione – come anticipato – emetteva ordinanza istruttoria collegiale (n. 106/2019/PRS del 6 maggio 2019) con cui, da un lato, reiterava la richiesta di fornire documenti, memorie, informazioni sui temi oggetto della relazione di deferimento, comunicata con l'ordinanza presidenziale n. 23/2019, dall'altro, chiedeva di dedurre sulla questione di costituzionalità dell'art. 29, comma 1, lett. c), del D.lgs. n. 118/2011, sollevata d'ufficio dal Collegio.

**5.** Con ordinanza presidenziale n. 34 del 10 maggio 2019, l'Asl veniva ri-convocata in adunanza pubblica per il giorno 27 maggio 2019.

Con nota prot. C.d.c. n. 3703 del 22 maggio 2019, l'ASL trasmetteva articolate memorie, mentre all'adunanza pubblica del 27 maggio 2019, intervenuta con i propri rappresentanti, forniva informazioni supplementari e precisazioni.

In particolare:

a) produceva regolare attestazione di immutabilità delle scritture da parte del *provider*, fornendone copia;

b) con riguardo alle immobilizzazioni materiali, argomentava nel senso che – a suo giudizio – la mancanza di inventario non inciderebbe sulla certezza del valore iscritto in bilancio a titolo di immobilizzazioni per beni mobili e che il valore dubbio, in ogni caso, ammontava a € 6.120.658,84. L'inventario – allora in corso di formazione – una volta terminato, avrebbe dovuto portare, secondo i rappresentanti dell'ASL, anche ad un aumento dei valori iscritti nell'attivo patrimoniale;

c) per quanto riguarda i tempi di pagamento, l'ASL affermava di aver ridotto sensibilmente il ritardo, almeno sui pagamenti di competenza, anche se sussisteva ancora la patologia del ritardo nel pagamento dei debiti pregressi;

d) sempre sul piano della cassa, evidenziava che il fenomeno dei "doppi pagamenti" era collegato al contenzioso con i centri privati accreditati, per le prestazioni oltre il tetto di "accreditamento". In buona sostanza, ad avviso dell'ASL, il fenomeno dei "doppi pagamenti" – che affermava in via di totale superamento – dipendeva da un comportamento scorretto dei privati, i quali, pur dopo avere ricevuto il pagamento, avvalendosi delle pregresse intimazioni di pagamento e dei pignoramenti, portavano ad esecuzione la procedura presso terzi (tesorieri), ottenendo due volte l'adempimento. L'ente, come detto, precisava che il fenomeno era stato quasi del tutto eliminato, mediante la prassi del rilascio di una dichiarazione di rinuncia ad ulteriori pagamenti, da parte del difensore dei terzi esecutori, dopo il primo.

Con riferimento al medesimo fenomeno dei "doppi pagamenti" chiariva anche che, *ex latere repetitio indebiti*, iscriveva e svalutava (non nella loro integralità) i "crediti" da recupero, conseguente a tale fenomeno.

Per quanto riguarda gli altri rischi per passività potenziali, l'ASL riferiva che il Collegio Sindacale, con riferimento al Bilancio Consuntivo del 2017, aveva ritenuto congrui gli accantonamenti. Precisava, però, che l'accantonamento a Fondo rischi riguardava esclusivamente le casistiche in cui era in essere un contenzioso, al momento della comunicazione della richiesta di ingiunzione e quindi di avvio di procedura giudiziaria. Tale fenomenologia era governata dall'applicativo Regionale LEGALAPP e, attraverso lo stesso, si provvedeva a quantificare ed iscrivere il valore delle somme (per sorte, interessi e spese) ad accantonamento. Nulla risultava accantonato in ragione delle maggiori passività riguardanti le rivendicazioni di pagamento di prestazioni al di fuori del contenzioso "formalizzato";

e) precisava l'esatto ammontare dei crediti "verso altri", cercando di portare chiarezza sui contraddittori numeri emersi dal bilancio. In particolare chiariva l'ammontare della svalutazione e la natura del fenomeno gestionale sottostante.

Come già evidenziato, sulla base dei dati di bilancio 2017, mentre dallo Stato patrimoniale i "crediti verso altri" (voce B.II.7) ammontavano a € 14.836.304,00, sulla base delle informazioni rassegnate in nota integrativa, il valore nominale lordo della stessa voce avrebbe dovuta essere pari a zero.

Se da un lato, infatti, la somma del valore nominale delle sotto-voci dei "crediti verso altri" corrispondeva al valore esposto in Stato patrimoniale alla voce

B.II.7, per altro verso, la stessa nota integrativa riportava accantonamenti a Fondo Svalutazione Crediti (FSC) di pari ammontare (per un totale di € 14.836.304,00).

Tali accantonamenti, inoltre, per la quasi totalità – sempre secondo la nota integrativa – sarebbero stati effettuati nel corso del 2017, eppure di tali accantonamenti non risultava traccia nel conto economico 2017 (Voce B.9 pari a zero).

L'Ente, confermava nella propria memoria la correttezza del valore esposto nello Stato Patrimoniale 2017, ma:

- correggeva integralmente le informazioni rese nella nota integrativa, confermando l'inesattezza di quanto ivi riportato, specie con riguardo al FSC e alla composizione e quantità delle sotto-voci;
- non chiariva peraltro le ragioni della mancanza di accantonamenti in conto economico, per l'importo svalutato.

**5.1.** Si riporta di seguito il dettaglio delle precisazioni.

*Tabella A. Crediti dello Stato patrimoniale 2017, al netto del fondo svalutazione crediti*

<b>codifica</b>	<b>descrizione</b>	<b>valore</b>
<b>ABA660</b>	<b>B.II.7) Crediti v/altri</b>	<b>14.836.304</b>
<i>ABA670</i>	<i>B.II.7.a) Crediti v/clienti privati</i>	<i>7.395.580</i>
<i>ABA6780</i>	<i>B.II.7.b) Crediti v/gestioni liquidatorie</i>	<i>0</i>
<i>ABA690</i>	<i>B.II.7.c) Crediti v/altri soggetti pubblici</i>	<i>1.631.609</i>
<i>ABA700</i>	<i>B.II.7.c) Crediti v/altri soggetti per ricerca</i>	<i>0</i>
<i>ABA710</i>	<i>B.II.7) Crediti v/altri crediti diversi</i>	<i>5.809.115</i>

Il valore della voce netta esposta nello Stato patrimoniale (B.II.7) veniva dunque confermata. Diverse informazioni erano state rese sul FSC, determinato in larga parte da "crediti verso privati".

Contrariamente a quanto affermato col bilancio 2017, il valore nominale della sotto-voce "crediti verso privati" non era di € 7.395.580,00 (nota integrativa, p. 29), ma di € 15.519.416. L'importo di € 7.395.580,00 esprimeva invece il valore netto (Tabella A, fornita con le memorie di cui alla nota prot. C.d.c. n. 3703 del 22 maggio 2019).

Su tale valore nominale, secondo le informazioni rassegnate con le memorie, si sarebbe dovuto applicare un fondo svalutazione crediti di € 8.333.333,00 (e non di € 7.395.579,82 come risulta da nota integrativa, p. 32).

In definitiva, tale FSC 2017 corrispondeva, per importo, al netto di qualche piccola fluttuazione di valore, a quello 2016, che era stato accantonato per svalutazione dei "crediti v. privati" (cfr. § 3).

Il valore nominale, della sotto-voce in questione era quindi così scomponibile:

Tabella B. Dettaglio del valore nominale lordo della sotto voce "crediti verso privati (ABA670)

CREDITI V/CLIENTI PRIVATI	
Centri Privati accreditati	6.539.428,49
ALTRI ENTI PUBBLICI	2.031.919,26
Crediti Vs. Clienti privati per prestazioni sanitarie, cessioni sangue, controlli di sicurezza etc.	6.948.068,25
TOTALE	15.519.416,00

**5.2.** L'ASL, in primo luogo, riconosceva che il valore, lordo e netto, dei "crediti verso clienti privati" risentiva dell'indebita inclusione di crediti "verso enti pubblici" per 2,032 milioni. Tuttavia, affermava che si trattava di una inclusione che non alterava i valori complessivi dell'attivo, in quanto tali importi andavano comunque dislocati altrove in bilancio e poi ridotti per effetto di compensazione con debiti, come in programma con l'approvazione del bilancio 2018.

L'erronea allocazione dipendeva da "migrazioni gestionali che si [erano] succedute negli anni. Gran parte di questo importo [sarebbe stato] portato in compensazione con altri debiti verso le stesse aziende sanitarie, a seguito di D.G.R.C. n 88 del 22.10.2018".

Inoltre, l'ASL affermava che si trattava di crediti che non abbisognavano, nelle valutazioni dall'azienda, di nessuna svalutazione, sicché l'impatto sul valore netto dei crediti era irrilevante.

In ogni caso, l'Ente soggiungeva che il FSC applicato a "crediti verso privati" era pari al 53,70% del valore nominale (e non pari al suo integrale valore come da nota integrativa, p. 32), che quindi esprimeva un valore netto pari al 46,30%.

**5.3.** Emergeva tuttavia che i dati rassegnati non erano corretti e continuavano a non avere coerenza interna: infatti, la sotto-voce avrebbe dovuto avere un valore netto di € 7.186.083,00 (€ 15.519.416,00 - € 8.333.333,00) e non di € 7.395.580,00 come ancora si indicava nelle memorie e in Tabella A.

Inoltre, a prescindere dai dati numerici già incerti, dal contraddittorio è emerso che i ridetti crediti, quanto al titolo, non corrispondevano in tutto o in parte ad effettivi diritti di obbligazione, ma piuttosto ad un debito o passività potenziale. Segnatamente, l'ASL aveva precisato che i crediti "verso privati" registravano pretese che i centri privati accreditati accampavano verso l'ASL, per prestazioni rese oltre il tetto di accreditamento, per un importo di € 6.539.428,49. Soggiungeva nelle memorie che essi "si riferi[vano] a recuperi di somme non dovute, per i quali gli stessi centri [avevano] attivato un contenzioso, terminato con un pignoramento".

Dai chiarimenti forniti in adunanza pubblica si è compreso che si trattava in realtà di rivendicazioni di maggiori pagamenti da parte dei "centri privati accreditati" (art.8-ter e quater del D.lgs. n. 502/1992), in relazione a prestazioni erogate in eccesso al tetto di accreditamento, stabilito per via contrattuale (art. 8-quinquies del D.lgs. n. 502/1992).

Talvolta le stesse rivendicazioni generavano "doppi pagamenti", secondo la patologia sopra illustrata al § 5, lett. d).

In relazione a tali rivendicazioni (e talvolta in relazione a pagamenti effettivi), l'ASL accendeva nella propria contabilità un credito, controbilanciato da una passività potenziale (o da una riduzione di cassa). Cionondimeno, secondo l'ASL, nonostante non ci fosse una svalutazione integrale, l'azione combinata di FR (fondo rischi) e FSC (fondo svalutazione crediti) riduceva in modo esiziale l'impatto contabile di tale irregolarità sul patrimonio netto;

e) per quel che concerne la mancanza di una contabilità che consentiva di separare i costi di gestione indifferenziati (specie i costi indiretti) da costi e ricavi destinati ai LEA, l'ASL sosteneva che: i ricavi per LEA, erano rappresentati indistintamente; per quanto riguarda i ricavi, dal finanziamento FSR per le Aziende Sanitarie; per quanto riguarda i costi, da tutti i costi che, conformemente al Modello LA approvato con decreto ministeriale, erano ascrivibili al sostenimento dei LEA e dei servizi al cittadino.

f) Con riguardo al dubbio di costituzionalità sollevato d'ufficio l'ASL-affermava che «*Gli equilibri patrimoniali esposti nel triennio 2015, 2016 e 2017, riflett[evano] l'applicazione della tecnica di legge secondo quanto stabilito all'art. 29 comma 1 lettera C del D.lgs. 118/2011*». L'ASL, perciò, si era «*limitata ad applicare quanto previsto da norma di legge ed in continuità con quanto trasmesso dall'organo superiore Regione Campania*».

Più nel dettaglio, L'ASL aveva puntualmente seguito la tecnica di legge, contabilizzando il contributo tra le componenti del patrimonio netto eppur tuttavia consentendone il suo impiego a "finanziamento" delle sterilizzazioni degli ammortamenti.

Così operando l'ASL aveva realizzato nell'ultimo triennio i seguenti equilibri patrimoniali:

Tabella C. Evoluzione del Patrimonio netto dell'ASL di Caserta.

Stato patrimoniale 2015				Stato patrimoniale 2016				Stato patrimoniale 2017			
Attivo		Passivo		Attivo		Passivo		Attivo		Passivo	
		P.N.				P.N.				P.N.	

		Contributi				Contributi				Contributi	
		invest.	103.968.611			invest.	72.991.470			invest.	72.095.853
		Altro	92.530.156			Altro	1.295.661			Altro	824.982
		Perdite				Perdite				Perdite	
		a nuovo	-287.274.585			a nuovo	-88.085.756			a nuovo	0
		P.N.	-90.775.818			P.N.	-13.798.625			P.N.	72.920.835
		Passivo	761.645.254			Passivo	638.539.005			Passivo	614.270.524
<b>Totale</b>	<b>670.869.436</b>	<b>Totale</b>	<b>670.869.436</b>	<b>Totale</b>	<b>624.740.380</b>	<b>Totale</b>	<b>624.740.380</b>	<b>Totale</b>	<b>687.191.359</b>	<b>Totale</b>	<b>687.191.359</b>

Nel triennio si era assistito ad un miglioramento del Pn, in quanto la Regione Campania, in adempimento ai propri doveri istituzionali, dopo lunghi cicli economici negativi, era intervenuta progressivamente con "contributi in conto perdite".

Il Collegio si ritirava dunque in Camera di consiglio per la decisione e sollevava questione di legittimità costituzionale sull'art. 29, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 118/2011, con ordinanza n. 148/2019/PRSP.

La questione è stata dichiarata infondata dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 157 del 21 luglio 2020.

Segnatamente, il Giudice delle Leggi ha ritenuto che la norma non ha una finalità incompatibile con la Costituzione, in quanto, « *In definitiva, l'intenzione del legislatore è quella di riservare – per preservare gli equilibri di parte corrente – l'utilizzazione del fondo sanitario alle spese per i LEA e per gli altri servizi sanitari, ove risulti ulteriore disponibilità, e, al contrario, di attribuire alla programmazione nazionale e regionale la determinazione e l'impiego dei finanziamenti a fondo perduto per investimenti e acquisizioni di beni durevoli* [...] È l'indefettibilità dell'erogazione dei LEA la clausola di garanzia che costituisce limite e punto di riferimento della divisione binaria del finanziamento tra spese correnti e spese di investimento degli enti del Servizio sanitario nazionale; non certo – come ritiene il rimettente – la dinamica dei rapporti tra patrimonio netto e conto economico [...]. [L]a regola del censurato art. 29 consente – come afferma il Presidente del Consiglio dei ministri – di utilizzare l'intero finanziamento della spesa corrente «per garantire l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza, senza doversi fare carico del finanziamento degli investimenti, in quanto questi trovano la loro copertura in altre fonti».

Ha soggiunto il Giudice delle leggi che la norma «è il portato del peculiare carattere del servizio delle cui risultanze rende espressione. In tale prospettiva non è dirimente la distinzione tra contabilità aziendale e contabilità finanziaria, delle quali effettivamente la norma in esame condivide alcuni caratteri, bensì l'attinenza di tale previsione all'organizzazione e al finanziamento del servizio sanitario, in

*relazione ai quali deve essere strutturata un'appropriate contabilità analitica. Quest'ultima – con riguardo ai beni durevoli e di investimento – deve essere rivolta a misurare i costi fissi dello specifico servizio sanitario in cui vengono impiegati.*

*L'ammortamento avviene quindi all'interno del singolo ente in cui viene utilizzato il bene, ma in una visione di finanza pubblica allargata, nella quale l'entità degli ammortamenti dei beni impiegati costituisce parte degli aggregati complessivi alla base della programmazione nazionale e regionale».*

In via di riassunzione del giudizio, il Magistrato istruttore ha chiesto al Presidente di fissare una ulteriore camera di consiglio, per la decisione dell'affare allo stato degli atti.

Il Presidente ha convocato detta camera di consiglio con ordinanza n. 40/2020.

## **DIRITTO**

**1. Oggetto ed effetti del controllo ai sensi dell'art. 20 della L. n. 243/2012.** L'odierno procedimento di controllo è attivato e svolto in ragione delle funzioni esercitate dalla Corte dei conti a tutela dei precetti dell'equilibrio di bilancio e della connessa sostenibilità del debito, ai sensi dell'art. dell'art. 20 della L. n. 243/2012.

Tale disposizione – attuativa in sede legislativa dei citati precetti, ai sensi dell'art. 81, comma 6, Cost., come novellato dalle norme della L. cost. n. 1/2012 – affida al giudice contabile, nella sua funzione di controllo, la garanzia dell'effettività del "diritto del bilancio", come riconfigurato dalla precitata L. cost. n. 1/2012, in un sistema che comprende sia le nuove disposizioni della L. n. 243/2012 stessa che quelle già vigenti, nonché quelle del D.lgs. n. 118/2011 e del D.L. n. 174/2012.

Nel suo assetto sistemico, il D.lgs. n. 118/2011 contiene il diritto sostanziale che implementa i precetti di equilibrio e sostenibilità dei bilanci degli enti territoriali e delle loro articolazioni che erogano il servizio sanitario, mentre il D.L. n. 174/2012 riconfigura la funzione di controllo e la integra con la funzione giurisdizionale della stessa Corte, in un complessivo "sistema giustiziale" (C. cost. sent. n. 18/2019), anche attraverso l'istituzione di un nuovo organo, ossia le Sezioni Riunite in speciale composizione, la cui competenza è ora delineata dall'art. 11, comma 6, del Codice di giustizia contabile.

Nella novellata Costituzione finanziaria si è quindi confermata la necessità del giudice contabile, quale presidio del "diritto del bilancio".

È il giudice contabile, infatti, che esercita unitariamente la sua giurisdizione, attraverso un esercizio integrato di funzioni:

a) quella di controllo, nella forma del sindacato di legittimità-regolarità (art. 100 comma 2 Cost., prima parte);

b) successivamente e in modo eventuale, quella giudiziale, tramite la cognizione piena, in unico grado e "ad istanza di parte", dinnanzi alle Sezioni Riunite in speciale composizione, per l'accertamento della concreta osservanza, nel ciclo di bilancio, dei precetti di equilibrio e sostenibilità, evocati dall'art. 81, comma 6, Cost..

In quest'ottica, la funzione di accertamento giudiziario in sede di controllo svolto dalla Corte dei conti non riguarda un atto, né un'attività, ma il regolare svolgimento del bilancio, che è, appunto, un ciclo (SS.RR. sentenze n. 18 e 17/2020 nonché n. 23/2019/EL).

Alla stregua di tale impostazione, l'oggetto dell'accertamento è sempre la situazione di bilancio nel suo dinamico divenire, ed è volto a verificare che la gestione attuale rispetti i precetti di equilibrio dinamico e di sostenibilità (Sezioni riunite n. 4/2020/EL).

Si può in sostanza sostenere che la cognizione integrata della Corte dei conti riguarda sempre il "fatto bilancio", con la verifica dell'eventuale incidenza sullo stesso di illeciti contabili. Trattasi di "illeciti di evento", nel senso che la Corte dei conti è chiamata ad accertare eventuali lesioni (evento) dei precetti dell'equilibrio tra risorse e loro impiego e di sostenibilità del debito, anche attraverso l'alterazione della "sincerità" della rappresentazione contabile e la conseguente menomazione della capacità di erogare i servizi, a fronte di una veritiera rappresentazione delle risorse disponibili.

La legge, inoltre, talora tipizza le "condotte" che sono in grado di arrecare di per sé un danno (evento) all'equilibrio e alla sostenibilità del ciclo di bilancio (artt. 81 e 97 Cost), in un'ottica di "tutela preventiva" e di deterrenza. Tali illeciti, nella fattispecie del controllo di cui all'art. 1, comma 3, del D.L. n. 174/2012, coincidono con: a) la violazione "*degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno*"; b) l'inosservanza "*del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione*"; c) l'accertamento della insostenibilità dell'indebitamento (per violazione di parametri di legge).

Quest'ottica di tutela "preventiva" si individua nelle sentenze della Corte Costituzionale nn. 39 e 40 del 2014, a proposito del paradigma del nuovo controllo, costituito dai poteri di cui all'art. 148-bis TUEL, speculari a quelli codificati dall'art. 1, commi 3 e 7, del D.L. n. 174/2012. Tali disposizioni, di cui qui si fa applicazione, rappresentano infatti una riproduzione dello stesso tipo di controllo sul sistema degli enti del servizio sanitario nazionale. Lo scopo dell'esercizio della funzione giudiziaria in questione, infatti, è prevenire pregiudizi ed alterazioni gravi dell'equilibrio

dinamico del bilancio, affidando alla cognizione "continua" del giudice contabile l'accertamento sul "fatto bilancio" e sui rapporti che esso implica, in relazione alle categorie di interessi "adespoti" che dal "fatto bilancio" stesso originano.

In definitiva, la Corte dei conti esercita una giurisdizione unitaria sul bilancio, di cui quella di controllo è una fase "preventiva" necessaria, mentre quella a contraddittorio pieno, con la presenza non facoltativa del p.m. contabile, è eventuale e si instaura ad istanza di parte: da qui l'"unicità del grado" della cognizione delle Sezioni riunite.

L'art. 20 della L. n. 243/2012, in combinato disposto col D.L. n. 174/2012, che disciplina i poteri di controllo delle Sezioni territoriali e quelli giudiziali delle Sezioni Riunite in speciale composizione (ora "riassunte" dall'art. 11 del codice di giustizia contabile), pertanto, costituisce una norma sulla giurisdizione della Corte dei conti, che spetta, secondo la Costituzione, al giudice contabile. Trattasi, come anticipato, di una giurisdizione la quale si esercita in modo integrato a cavallo tra due forme di esercizio del sindacato di legittimità (il controllo e la giurisdizione in senso stretto), in ragione di una visione integrata delle funzioni attribuite al giudice contabile dalla Costituzione.

Ne deriva che la richiamata competenza è espressione di una unitaria giurisdizione di diritto obiettivo (ossia relativa al rispetto del diritto del bilancio) che si articolata in due fasi:

- una necessaria (il controllo),
- una eventuale (il sindacato giurisdizionale, a contraddittorio pieno).

Esse vertono entrambe sulla cognizione di una "materia", direttamente attribuita dalla Costituzione al giudice contabile, ossia il "bilancio", il quale viene in considerazione prima come "fatto" concreto, per quanto complesso e tecnico (costruito in base alle regole della *scientia artis*), poi come "diritto" (con ciò riferendosi alle norme dettate dall'ordinamento per la rappresentazione dei fatti di gestione e per la loro rappresentazione sintetica e certa, cfr. C. cost. sent. n. 184/2016).

Quella del bilancio e del suo controllo, in altre parole, costituisce "la" primigenia materia di contabilità pubblica (art. 103 comma 2 Cost.) necessariamente attribuita alla Corte ai sensi dell'art. 100 Cost., la quale non ha quindi bisogno né ammette *interpositio legislatoris* (SS.RR. sentenza n. 2/2013).

**1.1.** Il controllo sul bilancio degli enti del servizio sanitario nazionale (SSN) si inserisce in questo sistema, quale espressione anch'esso di potere giudiziario, terzo e neutrale, per la verifica della certezza ed effettività degli equilibri di bilancio, nel contesto della finanza pubblica allargata (art. 20 L. n. 243/2012).

Segnatamente, con riguardo agli enti del servizio sanitario, il controllo è esercitato ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, recante: «*Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012*», convertito, con modificazioni, nella legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Trattasi di provvedimento normativo di poco antecedente all'entrata in vigore della L. cost. n. 1/2012, ma emanato nel contesto della stessa riforma. Il controllo in discorso viene esercitato in base al precitato art. 1, comma 3, del D.L. n. 174/2012 per il quale: «*Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi [...] degli enti che compongono il Servizio sanitario nazionale, con le modalità e secondo le procedure di cui all'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento e dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti. I bilanci preventivi annuali e pluriennali e i rendiconti delle regioni con i relativi allegati sono trasmessi alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti dai presidenti delle regioni con propria relazione.*».

La norma riproduce la formulazione ed i contenuti dell'art. 148-bis TUEL (introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del medesimo D.L. n. 174/ 2012), con la sola differenza che tale controllo si espleta sugli enti del servizio sanitario nazionale, il cui ciclo di bilancio registra una contabilità di tipo economico-patrimoniale, nella quale il bilancio preventivo non ha effetto autorizzatorio, come nella contabilità finanziaria degli enti territoriali.

Gli enti del servizio sanitario, segnatamente, adottano il sistema della contabilità economico-patrimoniale (art. 26 e art. 19 lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 del D.lgs. n. 118/2011).

Inoltre, per la redazione del bilancio d'esercizio, i predetti enti applicano la disciplina civilistica (articoli da 2423 a 2428 del codice civile), fatto salvo quanto espressamente disposto dal D.lgs. n. 118/2011 e dai suoi allegati; in particolare dagli Allegati 2, 2/1, 2/3, 2/4.

Pertanto, come sottolineato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 157/2020, emanata nell'ambito di un incidente di questo giudizio, si tratta di una contabilità che rimane "pubblica", nel senso che l'equilibrio non è diretto alla produzione di un profitto, ma all'erogazione di funzioni e servizi pubblici essenziali,

nel caso degli enti sanitari, la garanzia dei LEA (art. 117, comma 2, lett. m) Cost.). Sicché, sebbene lo stesso D.lgs. n. 118/2011, dal punto del parametro normativo, rinvii al regolamento contabile previsto per gli enti privati e lucrativi dal codice civile (art. 2424 c.c., il quale, a sua volta per il carattere elastico delle norme contabili civilistiche, presuppone l'integrazione della fattispecie con le regole tecniche elaborate dalla scienza aziendale e dai principi contabili degli organi professionali), rimane una contabilità orientata non tanto ad aumentare la ricchezza degli enti stessi, ma a garantire consapevolezza dei processi democratici (*accountability*), nonché efficacia ed efficienza ed economicità delle prestazioni pubbliche in materia di LEP (art. 117, comma 2, lett. m) Cost.).

Questa circostanza comporta la necessità di leggere ed interpretare le norme contabili del D.lgs. n. 118/2011 e quelle civilistiche da esso richiamate, in modo armonico con le finalità costituzionali della contabilità pubblica.

Ciò vale non solo per le norme in materia di ammortamento (art. 29, comma 1, lett. c) D.lgs. n. 118/2011), ma anche per le norme sul bilancio di previsione, che nel sistema civilistico richiamato dal D.lgs. n. 118/2011, non ha carattere autorizzatorio.

Come è noto, il carattere autorizzatorio del bilancio, nella contabilità finanziaria degli enti territoriali della Repubblica (art. 114 Cost.), è una garanzia di controllo democratico dei processi di bilancio. Il venir meno di questa garanzia, non fa venir meno il valore del bilancio come "bene pubblico", ossia come strumento di conoscenza e di organizzazione, accessibile a tutti, volto a "sintetizzare e rendere certe" le scelte allocative (C. cost. sent. n. 184/2016), in un sistema a responsabilità democratica.

Permane quindi centrale e intatta la sua natura ciclica, in cui centrale è la funzione di programmazione (art. 25 del D.lgs. n. 118/2011) e la necessità di distinguere, nell'ambito della stessa, tra equilibrio statico e dinamico (Corte costituzionale, sentenza n. 70/2012).

Ciò, del resto, non può che essere una diretta conseguenza della struttura normativa del precetto di copertura, equilibrio e sostenibilità (sent. 241/2013; sent. n. 184/2016; sent. 274/2017), che è quello di una "clausola generale". Questo implica che la violazione del precetto comporta di per sé un effetto previsto dalla Costituzione, che il Giudice delle leggi individua nella necessità di "misure correttive", attraverso la "riprogrammazione" (sent. n. 250/2013, a proposito delle variazioni di bilancio).

Infatti, è tramite la programmazione ed i suoi assestamenti che si modifica la "politica" di bilancio e si garantisce la responsabilità del processo, intesa come *accountability*.

Detto in altri termini, l'effetto principale della clausola generale di equilibrio – la quale non ha bisogno di interposizione legislativa (sent. C. cost. n. 184/2016) – è il suo effetto conformativo, rispetto alla successiva gestione di bilancio e le conseguenti modifiche alle scritture consuntive e previsionali.

Di conseguenza, il *budget* (art. 25 D.lgs. n. 118/2011), pur avendo solo finalità ed effetti programmatici, vincola gli enti sanitari ad obiettivi che rilevano sotto il profilo del controllo strategico e dei vincoli contabili da realizzare a verificare a rendiconto. Obiettivi che devono essere tempestivamente variati in caso di accertamento, da parte della Corte dei conti, di disarmonie legali che ridondano in squilibri economici, finanziari e patrimoniali.

In quest'ottica, il "blocco della spesa", di cui all'art.1, comma 7, del D.L. n. 174/2012, rappresenta solo un ulteriore effetto di legge rispetto a quello fondamentale che deriva dalla clausola generale di copertura ed equilibrio, predisposta dalla Costituzione finanziaria (artt. 81, 97 comma 1, 117 comma 1 e 119 Cost.) a garanzia dei suoi fini fondamentali (art. 3, comma 2 Cost.).

**1.2.** In questo contesto, la funzione giustiziale della Corte dei conti di cui all'art. 20 della L. n. 243/2012 (in combinato disposto con le norme del D.L. n. 174/2012 sulle sue funzioni di controllo e con l'art. 6 del codice di giustizia contabile) è diretta a verificare, mediante una "vigilanza" giudiziaria (cfr. C. cost. sent. n. 18/2019), quale sia l'effettiva situazione del bilancio in modo da consentire l'accertamento di eventuali squilibri non palesati; questo laddove si registri l'inerzia da parte dei soggetti dell'amministrazione attiva che sono onerati di mantenere il bilancio in conformità alle regole citate (cfr. ad es. l'art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 149/2011). La conseguenza è che da tale accertamento giudiziario discendono tutti gli effetti che la legge prevede in caso di squilibri economici, finanziari e patrimoniali.

In definitiva, nel caso dei controlli ex art. 1, comma 3, del D.L. n. 174/2012 (come dell'art. 148-bis TUEL), l'oggetto delle pronunce di accertamento (e delle eventuali sentenze che la Corte dei conti emana) è quello di misurare gli equilibri tramite appositi indici e saldi tecnico-contabili, a fronte dell'accertamento di irregolarità contabili nella rappresentazione dei fatti di bilancio da parte di coloro che hanno la responsabilità di gestirlo e che non hanno compiuto azioni necessarie alla sua manutenzione.

Nel caso della contabilità economico-patrimoniale, tali equilibri si misurano fondamentalmente tramite il c.d. patrimonio netto (Pn) e le sue variazioni (a mezzo del risultato di esercizio).

Il Patrimonio netto è anche definito come differenza tra le attività e passività (saldo) aziendali. Per questo, il Pn, considerato nel suo valore assoluto a fine esercizio, esprime, nella continuità di bilancio, l'equilibrio tra le risorse presenti (i finanziamenti contabilizzati tra le "passività") ed i loro impieghi (contabilizzati tra le "attività"), garantendo la continuità dell'azienda medesima (rappresentato tramite il conto economico).

È del tutto evidente come il patrimonio netto, nella contabilità economico-patrimoniale, svolga una funzione analoga, dal punto di vista informativo, a quella del "risultato di amministrazione" nella contabilità finanziaria degli enti territoriali (art. 42 D.lgs. n. 118/2011, cfr. sent. C. cost. n. 138/2019, § 6 *Cons. in diritto*): esso misura l'equilibrio e la sostenibilità della relativa gestione nel tempo.

Il saldo positivo tra attività e passività (in cui consiste il patrimonio netto) esprime la capacità dell'azienda di sostenere e finanziare il ciclo aziendale in relazione alle funzioni assegnate all'azienda stessa (in questo caso l'erogazione dei LEA); il saldo negativo, invece, un *deficit* di risorse per il quale è evidente che la capacità produttiva dell'azienda è impegnata primariamente a ripianare il debito pregresso, piuttosto che a garantire un livello adeguato dei servizi.

Cosicché, si può affermare che il Pn (ed il suo valore assoluto a fine esercizio) esprime gli equilibri di bilancio dell'azienda sanitaria consistenti in: a) un "accreditamento" in caso di Pn positivo (dotazione netta di "valore" ad una certa ); b) un "indebitamento" in caso di Pn negativo (ovvero un deficit di risorse rispetto alle passività complessive, che deve essere necessariamente ripianato, a pena dell'innesto di tensioni di cassa o economiche che possono impedire la prosecuzione del ciclo di produzione/erogazione).

Tuttavia, come emerge dalla sentenza n. 157/2020, lo scopo del patrimonio netto non è quello di misurare un accumulo di capitale in un arido pareggio contabile, ma di verificare la capacità dell'ente di continuare ad erogare i LEA.

In quest'ottica taluni costi, come quelli di ammortamento, possono non trovare effettiva copertura nel ciclo di produzione della singola azienda, ma possono legittimamente essere assorbiti dal sistema della "finanza pubblica allargata", il quale ripartisce gli oneri di produzione della "prestazione pubblica" sanitaria tra Stato e Regione, a garanzia del diritto fondamentale della salute.

**1.2.** In definitiva: a) l'oggetto del giudizio di controllo della Corte dei conti è il bilancio inteso come "ciclo"; b) il parametro è la clausola generale dell'equilibrio

e quella connessa della sostenibilità del debito, misurato alla stregua dei coefficienti propri del tipo di contabilità prescelto.

Per altro verso, il contenuto e l'impatto di tale accertamento giudiziario sul bilancio, si misura in relazione agli obblighi che la legge stabilisce nel caso di una rilevazione in proprio di uno squilibrio di bilancio.

È la legge, infatti, a stabilire quali e quanti soggetti (e in che modo questi) sono onerati di provvedere alla manutenzione del bilancio in caso di violazione dei precetti di copertura, equilibrio e sostenibilità.

L'effetto conformativo che consegue all'accertamento contabile può quindi dispiegare effetti ben oltre il soggetto controllato, il quale può eventualmente reagire mediante il ricorso alla decisione dinanzi alle sezioni Riunite in speciale composizione (cfr. sentt. 8, 25 e 27/2019).

L'effetto essenziale dell'accertamento contabile è, peraltro, quello di generare un obbligo conformativo nei confronti del soggetto controllato che si esprime attraverso la necessità di "misure correttive" che, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.L. n. 174/2012, devono essere adottate entro 60 giorni.

In questo contesto, tuttavia, attesa la peculiare organizzazione del servizio sanitario, l'accertamento contabile può comportare effetti conformativi per soggetti terzi, in primo luogo la Regione. Infatti, come è noto, l'organizzazione dei servizi sanitari è di competenza delle singole regioni, che devono – nella loro autonomia (art. 119 Cost.) – assicurare l'equilibrio del loro bilancio e quello delle loro articolazioni organizzative (art. 97, comma 1 Cost.). Costituisce quindi loro incombenza dotare le aziende sanitarie, di mezzi finanziari sufficienti a erogare i livelli essenziali di assistenza che, in materia di tutela della salute, costituiscono "livelli essenziali delle prestazioni" in materia di diritti civili e sociali di cui all'art. 117 comma 2 lett. *m*) Cost..

In definitiva, nel settore sanitario, l'accertamento della Corte dei conti, non è privo di effetti giuridici, oltre che sulle amministrazioni controllate, anche sugli enti che hanno, rispetto ad esse, competenze, poteri e responsabilità (funzioni "tutorie"), in ordine al ripristino degli equilibri (regioni), nonché sulla garanzia delle prestazioni costituzionalmente necessarie (per lo Stato, cfr. art. 117, comma 2, lett. *m*) Cost. in punto di competenza, l'art. 120 in merito al potere sostitutivo e l'art. 119, in punto di autonomia e finanziamento solidale).

Per tale ragione questa decisione viene comunicata anche al Presidente della Regione, per quanto di competenza e a fini di giustizia in relazione ai propri interessi di amministrazione attiva.

In estrema sintesi, mentre gli enti sanitari controllati devono immediatamente adottare comportamenti correttivi (sul terreno delle scritture contabili e della riprogrammazione gestionale, per eliminare le cause dello squilibrio), l'ente regionale deve verificare gli equilibri ed eventualmente compensare il *deficit* di risorse che il ciclo di produzione aziendale non è da solo in grado di riassorbire, in ragione dei propri conseguenti obblighi tutori.

Infatti, a garanzia della continuità dell'erogazione del servizio sanitario e per evitare situazioni siffatte, l'art. 1, comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, impone alle regioni di garantire il complessivo equilibrio economico del servizio sanitario, attribuendo poteri di carattere sostitutivo allo Stato, ex art. 8, comma 1, della legge 5 giugno 2003, n. 131.

Il successivo comma 180 della citata Legge stabilisce che le regioni devono assicurare il complessivo equilibrio economico finanziario del sistema sanitario regionale, provvedendo ad una ricognizione delle cause ed alla conseguente elaborazione di un programma operativo di riorganizzazione, di riqualificazione o di potenziamento, di durata non superiore ad un triennio.

Con riguardo alle singole situazioni aziendali, ai sensi dell'art. 1, commi 524-536, della legge 28 dicembre 2015 n. 208, le regioni devono individuare i singoli enti del sistema sanitario regionale da sottoporre a piani di rientro per il risanamento della propria situazione aziendale, sulla base di una disciplina dettata da un decreto interministeriale, in attesa di emanazione, a seguito della sentenza n. 192/2017 della Corte costituzionale. L'inadempimento degli obblighi di rientro può determinare la decadenza del *manager* preposto (comma 534).

Nel caso della regione Campania, è stato in questo senso adottato il decreto n. 46/2018 del Commissario *ad acta*, che espressamente ritiene «*il mancato raggiungimento dell'equilibrio economico [...] ovvero dei risultati programmati [...] motivo di decadenza automatica del Direttore generale dell'azienda sanitaria inadempiente, fatte salve le ulteriori sanzioni previste dall'ordinamento*».

**2. Accertamento delle irregolarità.** Tanto premesso in ordine al quadro normativo in base al quale viene esercitato il controllo, la Sezione procede, ora, all'accertamento della situazione di bilancio, allo stato degli atti, ad esito dell'affare trattenuto in decisione e su cui ha sollevato questione di legittimità costituzionale.

Gli accertamenti, peraltro, avvenendo "allo stato degli atti", sono limitati alla situazione contabile al 31.12.2017, atteso che alla data di trattenimento dell'affare non erano stati ancora approvati i bilanci 2018 e 2019.

Per altro verso, è noto che il giudizio contabile non ha ad oggetto un atto (in questo caso il bilancio consuntivo alla data del 31.12.2017) ma un "ciclo" (SS.RR.

sentenze nn. 23/2019 e 18/2020), onerando il giudice contabile di "attualizzare" il proprio giudizio verificando la situazione di bilancio più prossima, per meglio determinare gli effetti conformativi che conseguono dall'accertamento di irregolarità-illegittimità (cfr. SS.RR. sentenze nn. 4 e 18 del 2020).

Attesa l'impossibilità di aggiornare i valori alla data più recente, trattandosi di giudizio trattenuto in decisione e sospeso per effetto di un incidente di costituzionalità, gli effetti conformativi connessi a tali accertamenti andranno valutati in relazione alle misure *medio tempore* adottate dall'ASL di Caserta, in termini di modifiche alle scritture e recupero degli squilibri che qui si accertano.

Sarà quindi onere dell'ente, in sede di comunicazione delle misure correttive, chiarire se quanto accertato è stato "emendato" nei bilanci successivamente approvati e verificare se occorre, eventualmente, effettuare modifiche alla programmazione ex art. 25 D.lgs. n. 118/2011 (oltre che procedere ad ulteriori correzioni in sede di rendicontazione nel bilancio 2020).

**2.1.** Tanto precisato, in relazione ai fatti sopra esposti, la Sezione accerta quanto segue.

La voce dell'attivo patrimoniale A.II (*Immobilizzazioni materiali*, € 137.248.625,00) è priva della documentazione obbligatoria di II grado (inventario) limitatamente ai beni mobili (valore: € 6.120.659,00). Giova ribadire che gli enti del servizio sanitario adottano il sistema della contabilità civilistica. L'inventario, in tale tipo di contabilità, è una scrittura obbligatoria (ex artt. 2214 e 2217 cc), a differenza che nella contabilità pubblica finanziaria (art. 64 D.lgs. n. 118/2011).

Quanto al valore probatorio delle scritture, si applicano i principi generali previsti dal codice civile, che detta la disciplina di diritto comune di base per tale tipo di contabilità (in coerenza con l'art. 1, comma 1-bis della L. n. 241/1990).

Infatti: a) come il rendiconto in contabilità pubblica finanziaria, il bilancio consuntivo è una scrittura contabile complessa di terzo grado che muove da una contabilità analitica (in forma di registrazioni contabili periodiche, scritture contabili di secondo grado), in gran parte obbligatoria per legge, e dalle c.d. "pezze giustificative" (documenti contabili di primo grado); b) l'inventario è una delle scritture obbligatorie (cfr. art. 2214 c.c.), presupposta dal sistema degli artt. 2423 e ss. ed è necessario per la corretta e attendibile ricostruzione delle poste di bilancio.

La condizione perché le scritture facciano prova a favore dell'Ente che le redige è che esse siano "regolari", nel senso che rispettino la tecnica e le prescrizioni di legge sulla loro tenuta (art. 2709 c.c.).

Di conseguenza, per le regole che governano la prova dei fatti contabili, in presenza di scritture obbligatorie di bilancio, il valore dell'"Attivo patrimoniale"

andrebbe abbattuto di € 6.120.659,00, pari al valore della voce stessa, al netto delle sotto-voci 1, 2 e 9 ("terreni", "fabbricati", "in corso ed acconti"), almeno sino a completamento del processo di inventariazione.

Sebbene all'esito del completamento del processo di inventariazione – avviato a seguito dell'istruttoria e sulla base di quanto riferito a suo tempo, presumibilmente già chiuso – il valore già contabilizzato nel 2017 non necessariamente potrà essere negativo, cionondimeno, le scritture in bilancio non possono essere ritenute valide in sede di riclassificazione e accertamento degli equilibri. Esse, infatti, devono considerarsi "poste incerte", il cui valore non può essere validamente contabilizzato per l'irregolarità della loro formazione: la presenza dell'inventario, infatti, costituisce "prova legale" unica ed insostituibile dei fatti economici che ne sono oggetto.

Il sistema contabile, del resto, come è noto, è governato dal principio di "verità" e dal correlato principio di "prudenza", che impongono una rappresentazione dei valori improntata a cautela. Conseguentemente, i redattori, a fronte di eventi e valori incerti, devono assumere un criterio di compilazione che eviti la sovrastima di attività e ricavi e, per converso, la sottostima di passività e costi (art. 2243 comma 2 c.c. e IAS n. 1).

Per quanto finora esposto e considerato, dunque, il valore dell'attivo andrebbe abbattuto di € 6.120.659,00, secondo una stima di favore per l'ASL, improntata agli accennati canoni prudenziali, sino a conclusione della inventariazione.

Del resto, già il Collegio sindacale aveva segnalato l'inadeguatezza della posta contabile preposta alla corretta rappresentazione del valore dei crediti (in base al loro valore di realizzo) ossia del Fondo svalutazione crediti (FSC). In proposito, la criticità più rilevante è risultata la non coincidenza dei valori:

- degli accantonamenti a tale fondo, registrati in nota integrativa (nel corso del 2017, per € 14.836.304,00 con un utilizzo solo di 937.753,18);
- delle svalutazioni nel conto economico (Voce B.9), del tutto mancati.

Ciò dimostrerebbe una palese inattendibilità non solo dello stato patrimoniale, ma anche del conto economico sul valore dei dati per "crediti verso altri" (e il "di cui" "verso privati") registrati nel rendiconto 2017.

**2.2.** In secondo luogo, la Sezione, sulla base delle risultanze istruttorie non può non rilevare, allo stato, che i valori contabilizzati per i "crediti verso privati" difettano di titolo e contribuiscono all'ingiustificato aumento dell'attivo patrimoniale.

Segnatamente, l'importo di tali crediti, corrispondente a € 7.395.580,00, al netto della svalutazione per FSC, non può essere iscritto, nel rispetto delle regole contabili.

Al riguardo giova rilevare che, in disparte la confusione numerica che rimane anche dopo i chiarimenti, come dimostra la contraddizione interna dei dati rassegnati (cfr. § 5.3 "considerato in fatto"), la posta non corrisponde a "crediti", bensì a passività. Laddove poi tale credito fosse astrattamente configurabile, soccorrono evidenze per le quali la posta medesima andrebbe integralmente svalutata, alla luce del principio di "prudenza" (art. 2243 comma 2 c.c. e IAS n. 1).

Più nel dettaglio, la fattispecie gestionale sottostante, come chiarito in adunanza pubblica e già evidenziato nelle memorie, corrisponde in genere a pretese di maggiore pagamento da parte dei centri accreditati. A ben vedere, dunque, si è in presenza di passività potenziali o di un debito e giammai di un credito, da contabilizzare in aumento tra le passività.

**2.2.1.** Per contro, laddove la pretesa si sia tradotta in un pagamento non dovuto se non addirittura in un "doppio pagamento", appare del tutto evidente che il relativo credito da recupero si configura come una pretesa "giudiziaria" non ancora riconosciuta, avanzata ai sensi dell'art. 2041 c.c. (ingiustificato arricchimento) o ex art. 2033 c.c. (indebito oggettivo), a fronte di prestazioni già erogate.

Si tratta perciò di un credito che sorge "controverso" in ordine alla spettanza, la cui esigibilità è per definizione dubbia ed aleatoria, presunto o sperato e aganciato agli esiti del contenzioso. Sul piano della contabilità economica, pertanto, esso emergerà solo al momento in cui l'esigibilità sarà certa, quale "sopravvenienza attiva". La sua contabilizzazione al "valore nominale", dunque, contrasterebbe con i principi di "verità" e di "prudenza" e con l'art. 2426, n. 8. c.c.. Al contrario, esso andrebbe integralmente svalutato, in modo da non aumentare indebitamente l'attivo.

Di conseguenza, l'intero importo di € 6.539.428,49 va ritenuto non idoneo a concorrere al valore di "presumibile realizzazione" dei crediti e dell'attivo patrimoniale.

**3.** Alla luce di quanto sinora emerso, l'accertamento contabile porta ad una depressione dell'attivo patrimoniale pari a:

- a) € 6.120.659,00, con riguardo ai beni mobili senza inventario;
- b) € 6.539.428,49, con riguardo ai crediti contabilizzati irregolarmente, mancanti del requisito del "presumibile realizzo" (art. 2426 c.c.).

Ciò stante, tutte le evidenze portano a ritenere sussistenti due irregolarità contabili, il cui accertamento comporta l'inattendibilità dell'attivo patrimoniale al 31.12.2017.

**3.1.** L'attivo risulta perciò sovrastimato per un importo di almeno € 12.660.087,49, con conseguente diminuzione del valore effettivo del patrimonio netto alla medesima data contabile.

Di conseguenza, la Sezione accerta le suddette irregolarità ai sensi dell'art. 1, comma 3 del D.L. n. 174/2012, in quanto in grado di alterare l'equilibrio, espresso tramite il patrimonio netto, anche in modo prospettico.

Per l'effetto viene fissato il termine di 60 giorni per la comunicazione delle misure correttive adottate o adottande, riferendo:

- della modifica delle scritture in sede di successiva rendicontazione (2018 e 2019);
- della variazione della programmazione ex art. 25 D.lgs. n. 118/2011;
- della eventuale adottande modifiche sulla rendicontazione 2020;
- delle azioni di supporto da parte degli organi tutori (Regione) a garanzia della continuità aziendale nella erogazione dei LEA e di presidio e ripristino della legalità di bilancio.

#### **P.Q.M.**

La Sezione regionale di controllo per la Campania,  
ai sensi dell'art. 1, commi 3 e 7 del D.L. n. 174/2012,

#### **ACCERTA**

uno squilibrio patrimoniale di almeno € 12.660.087,49, sulle scritture contabili esaminate.

#### **ORDINA**

- che copia della presente pronuncia di accertamento, a cura della Segreteria, sia trasmessa al Direttore generale dell'azienda sanitaria e al Presidente della Regione;
- che l'ente comunichi a questa Sezione le misure correttive adottate, sulla base di quanto precisato in parte motiva, entro 60 gg. dalla comunicazione della presente pronuncia.

Rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del D.lgs. 14 marzo 2013 n. 33.

Così deliberato Camera di consiglio telematica del 11 settembre 2020.

L'Estensore  
Francesco Sucameli

Il Presidente  
Fulvio Maria Longavita

Depositata in Segreteria  
il 14 settembre 2020  
Il Direttore della Segreteria  
(dott. Mauro Grimaldi)