

Il diritto alla salute e la contabilità degli enti del Snn

Sommario: 1. *La disciplina speciale degli ammortamenti prevista per gli enti del Snn e i dubbi di legittimità costituzionale.* – 2. *La Corte dei conti in sede di controllo sui bilanci degli enti del sistema sanitario come giudice a quo.* – 3. *La prevalenza della finalità di servizio pubblico e la conseguente specialità delle regole contabili.* – 4. *La garanzia dei Lea come missione istituzionale del Snn e la divisione binaria del finanziamento degli enti del Snn tra spese correnti e spese di investimento.* – 5. *Riflessioni conclusive sui controlli della Corte dei conti.*

1. La disciplina speciale degli ammortamenti prevista per gli enti del Snn e i dubbi di legittimità costituzionale

La sentenza della Corte costituzionale del 21 luglio 2020, n. 157 dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 29, c. 1, lett. c), d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 l. 5 maggio 2009, n. 42), sollevate dalla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Campania, con ordinanza del 17 luglio 2019 (1).

L'art. 29, c. 1, lett. c), d.lgs. n. 118/2011 prevede, per gli enti del Snn, l'immediata iscrizione di contributi in conto capitale da parte delle regioni in un'apposita voce di patrimonio netto sulla base del provvedimento di assegnazione (con contestuale rilevazione di un credito verso la regione). In caso di impiego dei contributi per l'acquisto di cespiti ammortizzabili, gli importi corrispondenti alle quote di ammortamento sono stornati dal patrimonio netto a proventi, con la conseguente sterilizzazione dell'ammortamento stesso che ne esclude impatto sul conto economico dell'esercizio di riferimento (2).

(1) In questa *Rivista*, 2019, fasc. 4, 138, con nota di A. Lumberti, *Controllo sugli equilibri finanziari delle aziende sanitarie locali, applicazione dei criteri civilistici e legittimazione alla questione di costituzionalità*.

(2) Tale disciplina normativa recepisce le istruzioni tecniche in precedenza contenute nelle "Linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie" della Ragioneria generale dello Stato, pubblicate con il *Bollettino d'informazioni* del 6 giugno 1995.

Il dubbio di legittimità costituzionale traeva l'origine dalla diversità delle suddette regole contabili per l'ammortamento dei cespiti acquistati dagli enti del Snn con contributi a fondo perduto da parte delle regioni rispetto all'ordinaria tecnica aziendalistica espressa dai principi contabili richiamati dal codice civile, con la conseguenza che il valore del patrimonio netto finale indicato nei bilanci di tali enti risulterebbe irragionevolmente aumentato dal momento dell'acquisto del bene fino alla scadenza del periodo di ammortamento (quando si giunge all'azzeramento dell'intero contributo in conto capitale utilizzato).

Tuttavia, la Corte costituzionale ha concluso per la coerenza sistematica della disciplina speciale, in quanto finalizzata a preservare le risorse del finanziamento sanitario corrente per la gestione ordinaria, finalizzata in primo luogo all'erogazione dei Lea, sul presupposto che l'applicazione della contabilità economico-patrimoniale agli enti del Snn non deve "snaturarne il carattere di enti erogatori di servizi pubblici" (3).

Nel confermare la legittimità costituzionale della disciplina prevista dall'art. 29, c. 1, lett. c), d.lgs. n. 118/2011, la Corte costituzionale si sofferma sul collegamento tra le regole contabili applicabili agli enti del Snn e la necessità della preventiva quantificazione degli oneri finanziari dei Lea, nonché sull'importanza della programmazione multilivello degli investimenti nella sanità pubblica.

2. La Corte dei conti in sede di controllo sui bilanci degli enti del sistema sanitario come giudice a quo

In via preliminare, la Corte costituzionale afferma la legittimazione delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti a sollevare la questione di legittimità costituzionale nell'esercizio della funzione di controllo sui bilanci degli enti del Servizio sanitario nazionale ai sensi dell'art. 1, c. 7, d.l. n. 174/2012, in quanto appartenente allo stesso genere dei controlli di legittimità-regolarità di cui fanno parte i controlli sui bilanci degli enti locali (4) e la parifica dei rendiconti regionali (5).

(3) Punto 4 del *Considerato in diritto* della sentenza in commento.

(4) Sulla natura di controllo di legittimità-regolarità riconosciuta al sindacato della Corte dei conti sui bilanci degli enti locali, v., *ex plurimis*, Corte cost., 6 marzo 2014, n. 39, in *Giur. cost.*, 2014, 933, con nota di M. Morvillo, *L'ausiliarità ai tempi della crisi: i controlli della Corte dei conti tra equilibrio di bilancio e autonomia dei controllati*. Sulla legittimazione della Corte dei conti quale giudice a quo in occasione dei controlli sui bilanci degli enti locali, con specifico riferimento alla rimodulazione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, v. Corte cost., 14 febbraio 2019, n. 18, in questa *Rivista*, 2019, fasc. 1, 220, con nota di C. Forte, M. Pieroni, *Prime osservazioni a margine della sentenza della Corte costituzionale n. 18 del 2019*.

(5) Per l'analisi delle più recenti questioni di legittimità costituzionale sollevate in sede di giudizi di parifica dei rendiconti regionali, v. K. Nikifarava, *Il guardiano dei numeri: l'equilibrio di bilancio visto dalla Corte dei conti in sede di parificazione dei rendiconti regionali*, in C. Caruso, M. Morvil-

A tale riguardo, la decisione in commento ravvisa nell'attività di controllo della Corte dei conti sui bilanci degli enti del Ssn la sussistenza delle tre principali caratteristiche di "attività giurisdizionale" rilevante ai fini dell'art. 1 della l. cost. n. 1/1948 e dell'art. 23 della l. n. 87/1953 come sintetizzati nella precedente sentenza n. 89/2017 della Corte costituzionale (6):

a) applicazione di parametri normativi, con esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico (7);

b) giustiziabilità delle delibere delle sezioni regionali di controllo, che si concretizza nella possibilità di ricorso alle Sezioni riunite in speciale composizione, ora espressamente prevista dall'art. 11, c. 6, lett. e), d.lgs. n. 174/2016 (8);

c) rispetto del principio di contraddittorio, realizzabile sia in modo cartolare sia con la partecipazione dell'ente controllato all'adunanza pubblica (9).

Alla luce di tale giurisprudenza, ormai consolidata, la qualificazione della sezione regionale di controllo in sede di esame del bilancio degli enti del Ssn sembra del tutto pacifica. Tuttavia, trattandosi di una fattispecie nuova, il precedente in commento resta significativo (anche) sul piano processuale.

3. La prevalenza della finalità di servizio pubblico e la conseguente specialità delle regole contabili

Il giudizio sulla ragionevolezza della disciplina speciale della contabilità economico-patrimoniale degli enti del Ssn – di cui l'art. 29, c. 1, lett. c), d.lgs. n. 118/2011 rappresenta l'esempio principale, in quanto regola contabile che si discosta maggiormente dall'ordinario regime civilistico – tiene conto della difficoltà di trasporre *sic et simpliciter* le norme elaborate per rappresentare i bilanci di imprese private nell'ambito della sanità pubblica.

lo (a cura di), *Il governo dei numeri. Indicatori economico-finanziari e decisione di bilancio nello Stato costituzionale*, Bologna, il Mulino, in corso di pubblicazione.

(6) Corte cost. 27 aprile 2017, n. 89, in *Giur. cost.*, 2017, 889, con nota di L. Mercati, *L'equilibrio di bilancio tra principi contabili e norme tecniche*, sulla questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo in sede di giudizio di parifica del rendiconto 2013 della regione.

(7) Su questo criterio di distinzione tra controlli di legittimità e controlli sulla gestione, rilevante ai fini della qualificazione o meno della Corte dei conti come giudice *a quo*, Corte cost. 20 luglio 1995, n. 335, in *Regioni*, 1996, 130, con nota di V. Angiolini, *Controllo della Corte dei conti come "giudizio a quo" e carattere "concreto" del giudizio costituzionale incidentale*.

(8) Sull'evoluzione del quadro normativo e sulla disciplina dei giudizi innanzi alle Sezioni riunite in speciale composizione, v. S. Pilato, *I giudizi innanzi alle SS.RR.*, in E. Schlitzer, C. Mirabelli (a cura di), *Trattato sulla nuova configurazione della giustizia contabile*, Napoli, Editoriale scientifica, 2018, 839.

(9) Sulle modalità e sulla rilevanza del contraddittorio, cfr. Corte conti, Sez. riun., spec. comp., 6 dicembre 2017, n. 41, punto 3 del *Considerato in diritto*.

Infatti, se il processo di aziendalizzazione della sanità avviato con il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, era finalizzato ad assicurare una maggiore efficienza nella gestione (10), con particolare attenzione ai costi di erogazione dei servizi, sin dall'inizio sono emerse difficoltà applicative delle regole di contabilità economico-patrimoniale in relazione alle esigenze specifiche di pubblico servizio.

La disciplina contenuta nel d.lgs. n. 118/2011, adottato alla distanza di quasi vent'anni dalla riforma del 1992, rappresenta quindi la sintesi delle diverse scelte di tecnica contabile sperimentate nel frattempo, al fine di contemperare l'esigenza di armonizzazione dei bilanci di tutti gli enti del Ssn, ormai definitivamente in regime di contabilità economico-patrimoniale, con la necessità di salvaguardare sia la loro natura di enti erogatori di servizi pubblici sia l'autonomia organizzativa collegata anche alle modalità di finanziamento a livello nazionale e regionale.

In particolare, lo stretto collegamento tra le regole contabili e le modalità di organizzazione del sistema sanitario è stato evidenziato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 187/2012, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 29, c. 1, lett. k), d.lgs. n. 118/2020 nella parte in cui prevedeva l'applicazione diretta alle regioni a statuto speciale di alcune regole contabili contenute nel medesimo articolo (11), a conferma della naturale specialità della disciplina contabile del Ssn.

Partendo dalla premessa sulla natura strumentale delle regole contabili (12) e dalla funzione prevalente del Ssn di "assicurare le prestazioni indefettibili e le ulteriori prestazioni (nei limiti della sostenibilità) alla migliori condizioni qualitative e quantitative" (13), la sentenza in commento afferma la prevalenza della disciplina dell'art. 29 del d.lgs. n. 118/2011 su quella dettata dal codice civile in base al principio di specialità.

4. La garanzia dei Lea come missione istituzionale del Ssn e la divisione binaria del finanziamento degli enti del Ssn tra spese correnti e spese di investimento

(10) Sulla riforma sanitaria del 1992 e sulla successiva evoluzione della disciplina in materia, anche con riferimento alle regole del finanziamento, v. C. Bottari, *Profili innovativi del sistema sanitario*, Torino, Giappichelli, 2018.

(11) Corte cost. 11 luglio 2012, n. 187, in *Foro it.*, 2013, I, 74, con nota di G. D'Auria, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e regioni a statuto speciale*.

(12) "Le discipline contabili pubblica e privata, anche quando adottano lo stesso standard o sistema di regole tecniche di base (contabilità economica o "accrual") divergono in ragione delle finalità che il sistema aziendale intende perseguire": F. Sucameli, *Contabilità finanziaria, contabilità economica e contabilità analitica come "materia" e come "tecnica"*. In particolare, il principio della competenza finanziaria potenziata e le sue declinazioni, in A. Canale et al. (a cura di), *La Corte dei conti*, Milano, Giuffrè, 2019, 624, nota.

(13) Punto 4.1 del *Considerato in diritto* della sentenza in commento.

La coerenza della soluzione tecnica scelta dall'art. 29, c. 1, lett. c), d.lgs. n. 118/2011 per la sterilizzazione degli ammortamenti di cespiti acquistati con i contributi regionali è confermata alla luce del sistema complessivo di finanziamento del Ssn, caratterizzato dalla divisione binaria tra contributi in conto esercizio (destinati in via prioritaria al finanziamento dei Lea) e contributi in conto capitale (riservati agli investimenti).

Una volta assicurata l'erogazione dei Lea, l'ente può destinare i finanziamenti correnti all'erogazione di ulteriori servizi sanitari, se finanziariamente sostenibili, nonché agli investimenti o all'acquisto di beni durevoli. Tuttavia, il possibile impiego delle risorse correnti per spese di investimento è disincentivato dall'obbligo di ammortamento integrale – senza alcuna sterilizzazione – dei cespiti nello stesso anno dell'acquisto, con il conseguente forte impatto negativo sul risultato del conto economico.

Viceversa, i contributi in conto capitale da parte delle regioni (eventualmente anche dallo Stato o da altri soggetti pubblici o privati, purché a fondo perduto) sono destinati alla realizzazione di progetti di investimento già in precedenza individuati “nell'ottica di una programmazione centralizzata attraverso l'interazione tra Stato, regione ed ente” (14). L'effettivo utilizzo di tali contributi è incentivato sia dalla possibilità di usufruire dell'ordinario periodo di ammortamento sia dalla sterilizzazione delle relative quote di ammortamento nel conto economico dell'ente.

Il sistema complessivo risulta finalizzato alla garanzia dell'indefettibilità dell'erogazione dei Lea, cui sono strumentali anche le regole contabili sull'ammortamento dei beni d'investimento, finalizzate in primo luogo alla neutralità degli investimenti programmati a livello statale o regionale e finanziati con contributi a fondo perduto (il cui ammortamento non incide sul risultato del conto economico, lasciando libere tutte le risorse della spesa corrente per il finanziamento dei Lea), ma che lasciano all'ente un margine di flessibilità per l'eventuale realizzazione di investimenti ulteriori con le proprie risorse ordinarie (utile in caso di necessità impreviste di investimenti in beni durevoli, eventualmente a loro volta indispensabili per l'erogazione dei Lea, ad esempio in situazioni di emergenza sanitaria).

Il suddetto meccanismo contabile di garanzia dei Lea completa sul piano di gestione gli obblighi di copertura finanziaria dei Lea – intesi quale contenuto minimo del diritto alla salute – evidenziati nella sentenza della Corte costituzionale n. 62/2020 (15). A ta-

(14) Punto 4.2 del *Considerato in diritto* della sentenza in commento.

(15) Corte cost. 10 aprile 2020, n. 62, in *Azienditalia*, 2020, 784, con nota di F. Petronio, *Spesa sanitaria e livelli essenziali delle prestazioni, precisazioni della Corte costituzionale*, annotata da C. Buzzacchi, *Il ruolo del “servizio sanitario e ospedaliero in ambito locale” alla luce dei parametri costituzionali*

le riguardo si osserva che una volta predeterminati i Lea a livello normativo, il diritto del cittadino alla relativa prestazione diventa non finanziariamente condizionato, pur mantenendo il legislatore la facoltà di ridimensionare – secondo canoni di ragionevolezza – i Lea garantiti in relazione alle risorse disponibili (16).

5. Riflessioni conclusive sui controlli della Corte dei conti

Nella parte finale della sentenza in commento si sottolinea l'importanza di un'appropriata contabilità analitica in grado di misurare i costi fissi dello specifico servizio sanitario in cui i cespiti ammortizzabili sono impegnati (17). Infatti, il presupposto per il corretto funzionamento del sistema sopra descritto è rappresentato dall'esatta quantificazione dei costi – in gran parte fissi di struttura – per l'erogazione dei Lea sia in fase di previsione che in sede di rendicontazione.

In tale contesto, occorre una riflessione sul ruolo che la Corte dei conti può svolgere in sede di controlli finanziari sugli enti del Ssn, in quanto l'effettivo obiettivo del sistema sanitario non è tanto il risultato positivo di bilancio in termini meramente contabili (che può essere raggiunto anche per effetto di un finanziamento regionale sovrabbondante ad un'azienda sanitaria scarsamente efficiente oppure tramite interventi compensativi tra aziende in utile e quelle in perdita all'interno della stessa regione), quanto “l'effettivo equilibrio economico fra l'erogazione delle prestazioni sanitarie e la relativa remunerazione standard” (18).

Nello stesso tempo, le misure di preclusione di programmi di spesa prive di copertura o di sostenibilità finanziaria previste dall'art. 1, c. 7, d.l. n. 174/2020 possono risultare difficilmente attuabili nei confronti degli enti del Ssn, a causa del rischio di interferenza con le prestazioni rilevanti ai fini della garanzia dei Lea.

Resterebbe quindi sullo sfondo la possibilità di cogliere il richiamo contenuto nella sentenza in commento per estendere i controlli sull'esistenza e l'attendibilità della contabilità analitica per la quantificazione dei costi di erogazione dei Lea.

KHELENA NIKIFARAVA

dell'equilibrio di bilancio e dei Lea, in <www.forumcostituzionale.it>, 9 giugno 2020.

(16) In generale, sull'argomento, cfr. A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, in <www.rivistaaic.it>, 20 novembre 2017.

(17) Punto 4.3 del *Considerato in diritto* della sentenza in commento.

(18) M. Calaprice, *Il controllo di legalità finanziaria sui bilanci degli enti del Servizio sanitario nazionale*, in A. Canale et al. (a cura di), *op. cit.*, 1144.