



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

**EMERSIONE DI DEBITI FUORI BILANCIO, PER LA COPERTURA DI PERDITE PREGRESSE
NON RIPIANATE DEL SISTEMA SANITARIO, ATTRAVERSO ACCANTONAMENTO NEL
RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE (ART. 73 E 20 D.LGS. 118/2011)**

DELIBERAZIONE N. 24/SEZAUT/2018/QMIG



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 24/SEZAUT/2018/QMIG

Adunanza del 21 dicembre 2018

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Angelo BUSCEMA

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO, Maurizio GRAFFEO, Simonetta ROSA, Francesco PETRONIO, Josef Hermann RÖSSLER, Cristina ZUCCHERETTI, Maria Teresa POLITO, Anna Maria Rita LENTINI, Mario NISPI LANDI, Antonio Marco CANU;

Consiglieri Carmela IAMELE, Marta TONOLO, Alfredo GRASELLI, Rinieri FERONE, Carmela MIRABELLA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Andrea BALDANZA, Nicola BENEDIZIONE, Dario PROVVIDERA, Mario ALÌ, Mario GUARANY, Rossana RUMMO, Marcello DEGNI, Alberto STANCANELLI, Giampiero PIZZICONI, Tiziano TESSARO;

Primi Referendari Francesco SUCAMELI, Marco RANDOLFI;

Referendari Stefania Anna DORIGO.

Visto l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e le successive modificazioni ed integrazioni;

Visto l'art. 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Visto l'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni Riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e le successive modifiche ed integrazioni;

Visto l'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e le successive modifiche ed integrazioni;

Vista la deliberazione n. 41/2018/QMIG, depositata il 25 luglio 2018, con la quale la Sezione di controllo per la Regione autonoma della Sardegna ha rimesso al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, una questione di massima in ordine alla possibilità di fare emergere, attraverso un accantonamento sul risultato di amministrazione, in assenza di uno stanziamento nel bilancio preventivo, un debito per la copertura di perdite pregresse degli enti del servizio sanitario regionale non ripianate al 31 dicembre 2017, che ha trovato esatta definizione nel corso del 2018;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 26 del 28 novembre 2018 con la quale, valutati i presupposti per il deferimento dell'esame e della risoluzione della predetta questione di massima ai sensi del richiamato art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, è stata rimessa alla Sezione delle autonomie la pronuncia in ordine alla questione prospettata dalla Sezione di controllo per la Regione autonoma della Sardegna;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 1555 dell'11 dicembre 2018 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'odierna adunanza;

Udito il relatore, Consigliere Alfredo Grasselli;

PREMESSO

1. La Sezione regionale remittente nell'esaminare, in vista del giudizio di parificazione, il rendiconto generale della Regione Sardegna per l'esercizio 2017 approvato con delibera della Giunta regionale, ha rilevato inclusa nel risultato d'amministrazione una posta negativa, pari a circa 681 milioni, relativa ad un accantonamento pari alle perdite da ripianare delle aziende del servizio sanitario regionale. Si tratta di perdite cumulate sino 31.12.2017 che, fino al 2016 - come evidenziato dal Presidente della Regione in risposta alle richieste di chiarimenti della Sezione - non avevano trovato evidenza negli esercizi di competenza del bilancio regionale, anche se nello stato patrimoniale se ne trovava un riferimento nel fondo rischi ed oneri. La procedura contabile con la quale si è iscritto l'accantonamento nel rendiconto 2017 ha dato risposta alle sollecitazioni del MEF-RGS intervenute nel 2018, volte a ricondurre al bilancio regionale le perdite in questione.

La Giunta aveva poi predisposto un disegno di legge recante le variazioni di bilancio per la copertura del disavanzo finanziario emergente dal rendiconto 2017, determinatosi per effetto delle perdite del sistema sanitario. Dette variazioni sono state approvate dal Consiglio regionale con legge regionale n. 40/2018.

Nella deliberazione di remissione si chiarisce anche che *“Tale situazione, della cui regolarità contabile la Sezione dubita, si è generata in quanto i risultati negativi delle aziende sanitarie venivano presi in considerazione dalla Regione ai fini del finanziamento dei disavanzi pregressi, solo allorché fossero disponibili i dati del bilancio di esercizio approvati dalla Regione stessa e ciò avveniva con tempi piuttosto dilatati”*. L’art. 29 della legge regionale n. 10/2006, vigente sino al 2017, infatti, sottoponeva a controllo preventivo da parte della Regione i bilanci d’esercizio delle Aziende sanitarie regionali, condizionandone l’efficacia. I bilanci d’esercizio 2016 sono stati approvati solo a fine giugno 2018, mentre erano ancora in corso le procedure per la definizione del rendiconto 2017. L’evidenza contabile del disavanzo sanitario, tramite apposito accantonamento, mira a dare attuazione ai principi del d.l. n. 118/2011, realizzando un raccordo tra conto generale della Regione e conto sanitario, atto a dare una più tempestiva copertura ai disavanzi del servizio sanitario.

La Sezione remittente manifesta perplessità, in quanto nel bilancio di previsione 2017 non era previsto uno stanziamento *ad hoc*, da cui si sarebbe potuto generare un accantonamento ai sensi del principio applicato della programmazione, par. 9.4. L’operazione posta in essere dalla Regione sembrerebbe in contrasto con i principi contabili, in quanto, non trovando riscontro in bilancio, si risolverebbe in un mero accantonamento contabile sprovvisto di copertura e privo di sostanza finanziaria.

Dubita, quindi, della possibilità di applicare, in via analogica, i principi contabili relativi al fondo crediti e al fondo rischi spese legali, come prospettato dall’amministrazione in sede di contraddittorio.

Ipotizza, inoltre, che la disposta iscrizione nello stato patrimoniale potrebbe essere sufficiente a rappresentare la situazione debitoria destinata a trovare copertura nei successivi esercizi.

In conclusione, la Sezione remittente, ritenendo che la soluzione della problematica assuma carattere generale di particolare rilevanza e riguardi una fattispecie che potrebbe venire all’attenzione di altre Sezioni di controllo, rappresenta l’esigenza che venga vagliata la correttezza della procedura contabile seguita dalla Regione, determinando, in caso contrario, i conseguenti effetti sul rendiconto 2017 (ora all’esame della medesima Sezione), valutando anche se tale posta possa essere comunque imputata al conto finanziario dell’esercizio successivo.

CONSIDERATO

1. La questione sottoposta all’esame della Sezione delle autonomie, in sostanza, si configura come uno specifico profilo della gestione dei debiti fuori bilancio, emersi ad esercizio concluso ma riferibili ad esso o anche ad esercizi precedenti. L’ulteriore peculiarità è data dal trattarsi di ripiano di perdite relative agli enti del servizio sanitario regionale.

L’art. 73 del d.lgs. n. 118/2011, che disciplina il riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio della Regione, alla lett. b), individua tra le ipotesi che possono causare tale

situazione la “*copertura dei disavanzi di enti, società ed organismi controllati, o, comunque, dipendenti dalla Regione, purché il disavanzo derivi da fatti di gestione*”. I disavanzi degli enti sanitari devono ricondursi a tale categoria, sia pure con le peculiarità che gli sono proprie, anche sotto il profilo giuscontabile.

Al riguardo, occorre rammentare che l’art. 20 del d.lgs. n. 118/2011 stabilisce che il bilancio regionale deve prevedere, tra le entrate, un apposito capitolo dedicato al finanziamento del disavanzo sanitario pregresso e, corrispondentemente, tra le spese, una posta che individui la spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso. Per garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, le Regioni, tra l’altro, accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso.

C’è da dire, peraltro, che la Corte ha già avuto modo di rilevare che, dall’entrata in vigore della nuova disciplina contabile degli enti territoriali ad oggi ancora non sono intervenute disposizioni mirate ad integrare adeguatamente la disciplina dei titoli I e III del decreto legislativo con quella del titolo II, che riguarda i conti degli enti sanitari. Anzi, per taluni aspetti sembra accentuarsi una cesura tra i due ambiti (ad es. per il calcolo del margine corrente utilizzabile per la copertura a preventivo degli investimenti sono escluse le risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale; v. il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, par. 5.3.3).

Si rammenta che in sede di audizione parlamentare (29 maggio 2014; v. par. 4.2.1 della relazione) la Sezione delle autonomie aveva sottolineato l’esigenza di definire univocamente le modalità di raccordo tra il rendiconto generale ed il consolidato sanitario (dovendo rifluire, questo, nel primo), anche per ovviare ai disallineamenti tra regole generali dettate nel titolo I e regole particolari previste nel titolo II. Il permanere di questa criticità è stato segnalato anche nei referti al Parlamento della medesima Sezione (da ultimo, v. il referto sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali, approvato con del. n. 3/2018, cap. 1.3)

Ciò non toglie, però, che pur con le opacità tecniche evidenziate, le Regioni debbano monitorare puntualmente e tempestivamente l’andamento dei risultati degli enti del servizio sanitario onde evitare l’accumularsi di perdite mediante l’adozione di idonee misure a valere sul bilancio regionale. D’altro canto, proprio a questa finalità mira il monitoraggio trimestrale dei conti degli enti dei servizi sanitari regionali già previsto dall’art.1, comma 174, della l. n. 311/2004.

2. La questione in esame, peraltro, riguarda una situazione che, in concreto, presenta profili del tutto peculiari. Si tratta, infatti, della sistemazione contabile di un disavanzo che, da quanto rappresentato in sede di remissione, per motivi che non si indagano in questa sede, si è stratificato negli anni raggiungendo una notevole consistenza e non ricondotto al conto finanziario, ancorché rappresentato in quello del patrimonio. Di talché si è posta l’urgenza di una completa rappresentazione dei risultati del servizio sanitario nell’ambito

del conto generale della Regione per poter adeguatamente governare gli interventi di risanamento. Posto che l'emergenza del deficit del servizio sanitario nell'ipotesi in esame si attegga a debito fuori bilancio nella casistica di cui al richiamato art. 73, e tenuto conto che la Regione è tenuta a reperire le risorse necessarie a finanziare il disavanzo sanitario secondo quanto dettato dall'art. 20, qui non interessa tanto il profilo della procedura per il riconoscimento della legittimità del debito - da darsi per assodata in questa sede, salve le verifiche che potrà effettuare la sezione di controllo competente - quanto quello della tempistica ai fini dell'iscrizione nel rendiconto non ancora approvato dell'esercizio concluso o soltanto nel bilancio dell'esercizio in corso, mediante opportune variazioni.

3. Certamente, secondo quanto osservato dal collegio remittente, secondo le regole canoniche, ai sensi del principio applicato della programmazione, par. 9.4, un accantonamento nel risultato d'amministrazione dovrebbe generarsi in corrispondenza di un apposito stanziamento nel bilancio di previsione. Tuttavia, in particolari circostanze è da ritenere che la risposta debba avere riguardo alla salvaguardia sostanziale dei principi contabili, e non solo al rispetto dei profili formali. In questa prospettiva la salvaguardia della veridicità dei documenti di bilancio, in quanto idonea a rappresentare l'effettiva consistenza della situazione finanziaria e patrimoniale dell'ente, deve ritenersi realizzata se la passività trova riscontro in apposito accantonamento nel risultato d'amministrazione. Il risultato così determinato costituisce il punto di riferimento consolidato per l'approntamento delle necessarie misure di recupero da adottarsi con provvedimenti di variazione del bilancio in corso. E, di fatto, il legislatore regionale ha già adottato una legge mirata alla copertura del disavanzo sanitario risultante dal rendiconto 2017 approvato dalla Giunta regionale. Diversa sarebbe la soluzione nel caso in cui sia già stato chiuso anche il rendiconto, in quanto non si potrebbe agire se non sul bilancio in corso.

D'altro canto sarebbe paradossale, sulla base di un mero profilo formale, negare la regolarità di un rendiconto perché fa emergere passività che devono trovare rapidamente e indefettibilmente una sistemazione, restando un margine di aleatorietà laddove si rinvi ogni determinazione al bilancio di previsione dell'anno successivo.

Giova richiamare, in proposito, anche quanto disposto dall'art. 2423, comma 4, del codice civile, laddove stabilisce - sia pure in casi eccezionali - che se l'applicazione di una disposizione relativa alla relazione del bilancio d'esercizio della società è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, tale disposizione non deve essere applicata, ferma restando l'idonea motivazione della deroga. Anche se la norma richiamata è stata dettata per i bilanci civilistici, è da ritenere che si tratti di un principio applicabile ad ogni forma di rappresentazione contabile dei risultati della gestione di un ente.

Peraltro, da un lato, sotto il profilo teorico, il criterio appena esposto e, d'altro canto, sul piano fattuale, le descritte diacronie che caratterizzano le fasi preliminari alla contabilizzazione nel bilancio regionale delle risultanze e dei conseguenti disavanzi delle

gestioni degli enti del sistema sanitario, giustificano una rappresentazione delle poste contabili nel rendiconto che colga bene la finalità stessa della rendicontazione.

È appropriato, sotto tale profilo di prevalenza del significato sostanziale delle scritture illustrative della gestione conclusa, il richiamo ad alcuni importanti principi di diritto affermati dalla giurisprudenza costituzionale. Il riferimento è, innanzitutto, al principio di continuità degli esercizi finanziari, «per effetto del quale ogni determinazione [infedele] del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi» (Corte cost., sent. 266/2013). Si tratta della declinazione dell'equilibrio di bilancio inteso «nella sua prospettiva dinamica» (o tendenziale), consistente nella «continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche». L'operatività di tale principio in un'ottica pluriennale rende inaccettabili le scritture contabili non solo se infedeli (come considerato nel precedente giurisprudenziale richiamato) ma, si può senz'altro sostenere, anche se omissive delle evidenze contabili di fatti gestionali e ciò per l'effetto "domino" che esse producono sugli esercizi successivi.

Sicuramente pertinente è anche il richiamo al principio di «trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge» (Corte cost., sent. 274/2017), funzionale alla tutela del già rammentato indefettibile principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo, per cui «l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo» ledono «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva...»

Conclusivamente si deve ritenere corretta l'appostazione, nel risultato d'amministrazione del rendiconto, di un accantonamento correlato all'emersione di perdite del servizio sanitario riferite all'anno rendicontato o ad esercizi precedenti.

P.Q.M.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla questione di massima posta dalla Sezione di controllo per la Regione autonoma della Sardegna con la deliberazione n. 41/2018/QMIG, enuncia il seguente principio di diritto:

“Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.”

La Sezione di controllo per la Regione autonoma della Sardegna si atterrà al principio di diritto enunciato nel presente atto di orientamento, al quale si conformeranno tutte le

Sezioni regionali di controllo ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 21 dicembre 2018.

Il Relatore

F.to Alfredo GRASSELLI

Il Presidente

F.to Angelo BUSCEMA

Depositata in segreteria il 28 dicembre 2018

Il funzionario incaricato

F.to Gianluca MAGAGNINI

